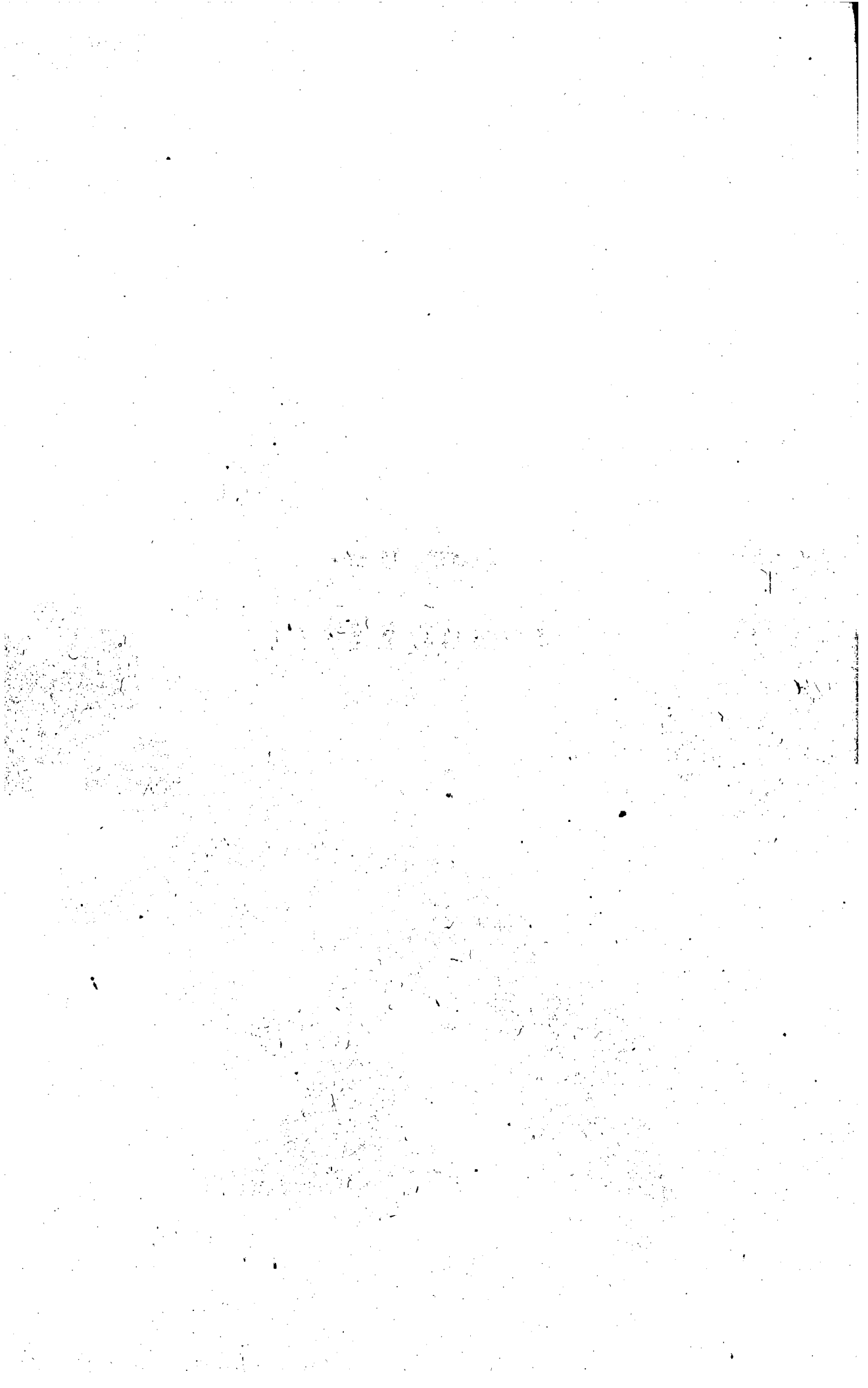
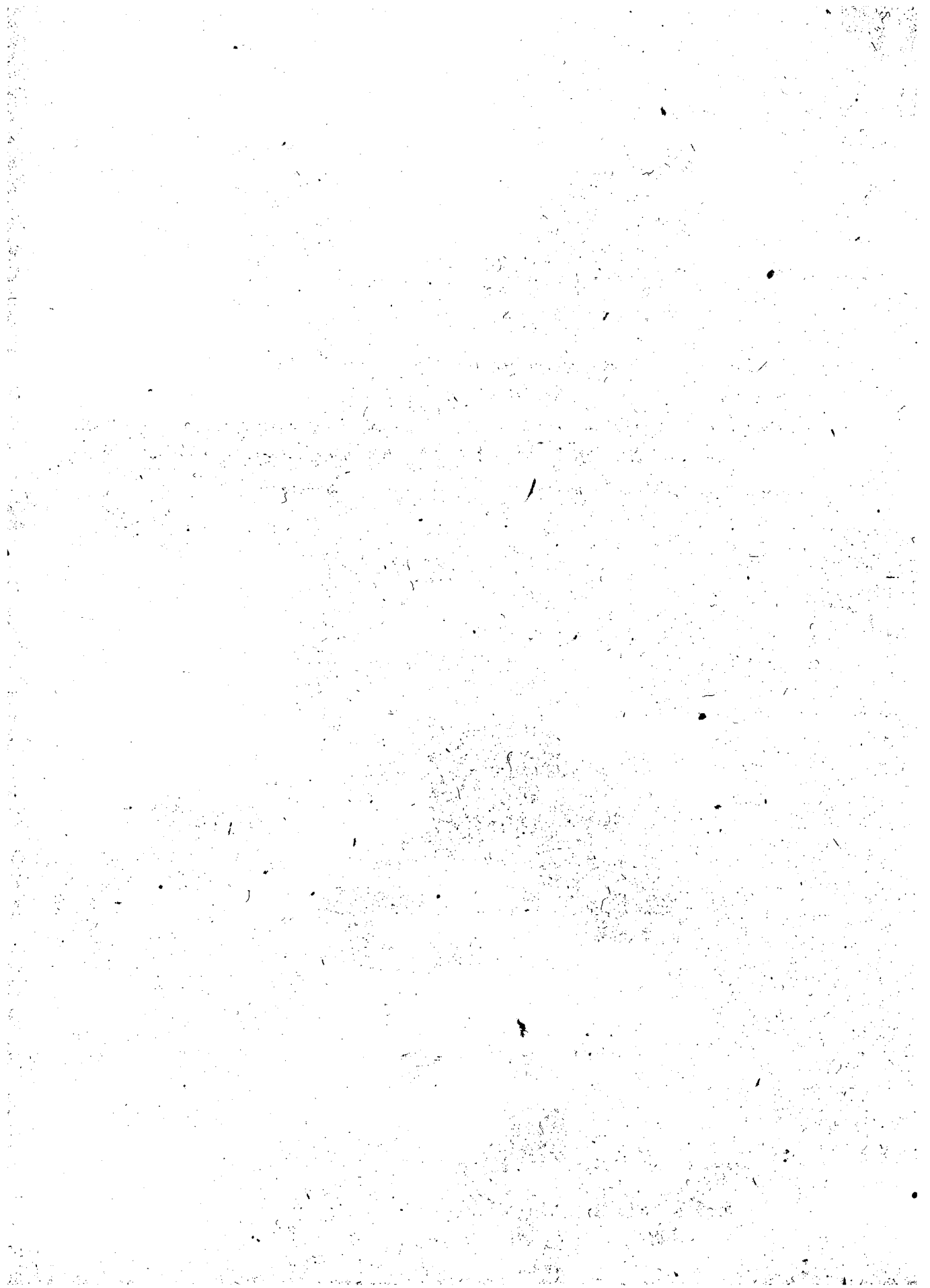


PARTE TERZA

MONOGRAFIE



*La scelta delle monografie per la pubblicazione è fatta con l'intento di porre a disposizione dei lettori quelle che maggiormente integrano la relazione, vuoi fornendo una più larga documentazione, vuoi sviluppando discussioni teoriche o di politica legislativa. Talune monografie di notevole pregio non sono qui comprese a causa delle loro dimensioni.*



# LA FORMAZIONE DEL BILANCIO DELLO STATO

A CURA DELLA

## RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

### Premessa

Com'è noto la parola « bilancio » designa genericamente uno stato o documento contabile d'uso pressochè universale in ogni forma di azienda, nel quale le entrate e le uscite dell'azienda stessa, riferibili ad un determinato periodo della sua gestione (anno, semestre, ecc.) vengono contrapposte fra di loro (bilanciate) si da determinarne contabilmente il risultato finale (avanzo-di-savanzo-pareggio).

Nelle aziende private, siano esse di erogazione od imprese, il bilancio comprende tutti gli aumenti e le diminuzioni del netto patrimoniale, valutati in moneta e siano essi realizzati in denaro o in natura. Il bilancio si chiama allora conto economico ed è il conto delle rendite e spese (aziende di erogazione) o dei profitti e delle perdite (imprese).

Nelle aziende pubbliche maggiori ed in specie nello Stato si chiama bilancio (finanziario) il conto di tutti i movimenti patrimoniali realizzati in moneta, dicendosi entrate i movimenti che danno luogo a introito di denaro e uscite o spese quelli che danno luogo a esiti o pagamenti in denaro, siano essi dipendenti da variazioni del netto patrimoniale (entrate e spese effettive) o trasformazioni di materia patrimoniale (entrate e spese per movimento di capitali). Data la potestà tributaria dello Stato e degli altri enti pubblici territoriali ha preminente importanza il loro bilancio finanziario, pure non trascurandosi di compilare altresì il conto economico anche come dimostrazione dell'influenza delle operazioni finanziarie e non finanziarie sulla consistenza patrimoniale.

Il bilancio può essere fatto prima dell'inizio della gestione, con intento di tracciare le vie e le forme essenziali su cui dovrà svolgersi la vita aziendale per il periodo considerato, avere cioè valore di previsione oppure dopo che la gestione si è conclusa, alla fine del periodo considerato, con lo scopo di constatare i risultati concreti conseguiti (anche in confronto a quelli previsti), con valore cioè di vero e proprio rendiconto: nel primo caso si tratterà in precisi termini tecnici di un bilancio di previsione e nel secondo di un bilancio consuntivo o rendiconto.

Tali due forme distinte di bilanci si riscontrano naturalmente anche nell'azienda dello Stato, in confronto alla quale è tuttavia prevalso nell'uso di denominare senz'altra specificazione bilancio e rendiconto rispettivamente il bilancio di previsione e il bilancio consuntivo.

Tanto occorre accennare per chiarire che la presente monografia avrà per oggetto il bilancio di previsione e tratterà precisamente della sua formazione che è da considerarsi la fase essenziale di esso, tanto nei riguardi della sua elaborazione a cura degli organi dell'amministrazione di ciò incaricati, quanto nei riflessi costituzionali della sua trasformazione in vera e propria legge formale dello Stato, attraverso l'approvazione delle assemblee legislative e la sanzione sovrana.

La trattazione dell'argomento — così limitata e definita — sarà successivamente rivolta, beninteso, con l'indispensabile parsimonia di esposizione imposta dalla ristrettezza dello spazio a disposizione:

- a brevi cenni storici sull'istituto del bilancio;
- all'illustrazione del sistema attualmente vigente in Italia e del suo funzionamento;
- all'esposizione di alcuni fra i più importanti quesiti e propositi critici che sono stati dibattuti in materia.

### I. Cenni storici sull'istituto del Bilancio

Quanto alla storia dell'istituto del bilancio, dato il carattere e le finalità della presente monografia, sarà sufficiente riportarsi a quello che era l'ordinamento vigente nello Stato piemontese, al momento della proclamazione dello statuto in Piemonte (1848).

Ogni ministero curava la formazione dei bilanci attivi e passivi delle dipendenti amministrazioni (denominate aziende) che venivano poi comunicati al Ministero delle Finanze. Quest'ultimo curava la formazione del bilancio *generale* che, dopo l'esame e le eventuali osservazioni del Controllore generale (una specie di Ragioniere generale dello Stato), veniva trasmesso al Consiglio di Stato. Questo discuteva i singoli bilanci e ne riferiva con relazione al Consiglio dei Ministri, convocato sotto la presidenza del Re. I bilanci erano quindi sottoposti dai rispettivi Ministri alla sanzione sovrana.

Ogni bilancio era diviso in due parti: entrate e spese ordinarie (ricorrenti, cioè, ogni anno); entrate e spese straordinarie (ricorrenti, cioè, ogni tanto o senza continuità). Ogni parte si divideva in categorie e queste in articoli.

Il bilancio era al lordo, in ossequio al principio della integrità cui anche si ispira l'attuale bilancio statale, ed era sostanzialmente un bilancio di competenza (di diritti a riscuotere e di obblighi di pagare).

L'anno finanziario coincideva con quello solare e lo esercizio durava 18 mesi, protraendosi fino al 30 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferiva il bilancio.

E' interessante notare che, occorrendo durante l'esercizio nuove o maggiori spese non comprese in bilancio, le amministrazioni dovevano promuovere l'autorizzazione nelle stesse forme e con la stessa procedura in uso per la approvazione del bilancio, indicando le economie eventualmente conseguibili in altre voci dello stesso bilancio che servissero a compensare le spese nuove o maggiori.

Chiuso l'esercizio al 30 giugno, le somme rimaste da riscuotere o da pagare formavano la contabilità dei residui che veniva naturalmente tenuta separata da quella della competenza.

Lo Statuto italiano è invero assai parco in materia di finanza e soprattutto di bilancio, limitandosi a stabilire, all'art. 10, che « ogni legge di imposizione di tributi o di approvazione dei bilanci e dei conti dello Stato, sarà presentata prima alla Camera dei Deputati » e, all'art. 30, che « nessun tributo può essere imposto o riscosso, se non è consentito dalle Camere e sanzionato dal Re ».

Ma tali generali principi trovarono subito un ampio svolgimento nelle successive leggi sulla contabilità generale dello Stato, tra cui merita di essere menzionata la legge 23 marzo 1853, n. 1483, con la quale si istituiva in sostanza un bilancio annuale al lordo, avente il doppio carattere di bilancio di cassa e di bilancio di competenza, con prevalenza di quest'ultimo.

Seguì la legge 13 novembre 1859, n. 3747, sulla Contabilità generale dello Stato che, in materia di bilancio, è del tutto conforme alla precedente legge 23 marzo 1853 ed aggiunge soltanto l'istituzione delle spese d'ordine e obbligatorie, in merito alle quali dichiara che gli stanziamenti di bilancio possono essere oltrepassati senza preventiva autorizzazione.

Venne successivamente emanata la legge 22 aprile 1869, n. 5026, la quale, pur istituendo formalmente un bilancio di cassa (in quanto che dichiarava formare materia del conto dell'anno finanziario le riscossioni e i pagamenti che hanno effettivamente luogo entro l'anno), non trascurò il conto del vero costo dei servizi pubblici, ossia il conto di competenza e, nella sua attuazione pratica, dimostrò l'opportunità di abbandonare il sistema del bilancio formale di cassa per adottare risolutamente il bilancio di competenza.

Tale carattere venne definitivamente e nettamente attribuito al bilancio con la legge 8 luglio 1883, n. 1455, con la quale, inoltre: si mutarono i termini dell'anno finanziario, adottando il periodo dal 1° luglio al 30 giugno dell'anno seguente; fu ordinata la separazione assoluta del conto dei residui da quello della competenza; fu regolata la formazione delle previsioni, prescrivendo la presentazione di un bilancio di previsione nel mese di novembre anteriore al principio dell'esercizio e di un disegno di legge per l'assestamento del bilancio ad esercizio incominciato e, precisamente, nel novembre successivo.

Furono in seguito riunite e coordinate in un unico testo le prescrizioni precedenti e le nuove con R. decreto

17 febbraio 1884, n. 2016, che approvò il Testo unico di legge sull'amministrazione e sulla contabilità generale dello Stato, cui seguì il regolamento relativo approvato col R. decreto 4 maggio 1885, n. 3074.

Nessuna modifica di rilievo venne introdotta alla precedente legislazione in materia di bilancio dal nuovo Testo di legge sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, approvato col R. decreto 18 novembre 1923, n. 2440, e dal relativo regolamento approvato col R. decreto 23 maggio 1924, n. 827.

Con il R. decreto-legge 10 maggio 1925, n. 596, si dispose, infine, che lo stato di previsione dell'entrata, anziché con separato disegno di legge, fosse presentato in un unico disegno di legge, insieme con lo stato di previsione della spesa del Ministero delle Finanze (ora del Tesoro) e che le spese per costruzioni di strade ferrate non costituissero più una categoria separata, ma fossero comprese tra le spese effettive.

Riassumendo le principali norme di legge che regolano ora la materia del bilancio dello Stato e, in particolare, quanto riferiscisi alla sua formazione, possono stabilirsi i seguenti principi:

a) il bilancio è predisposto dal Governo, viene esaminato e votato dalle due Camere ed è approvato con legge (legge di bilancio).

Tale documento comprende:

1° la legge che approva lo stato di previsione della entrata, quello della spesa del Ministero del Tesoro ed il riepilogo da cui risulta l'insieme delle entrate e delle spese previste per tutto l'esercizio finanziario;

2° le leggi che approvano gli stati di previsione della spesa degli altri ministeri (uno per ciascun ministero);

b) il bilancio italiano è al lordo, cioè le entrate vi sono iscritte nel loro importo integrale, senza detrazione di spese di riscossione o di qualsiasi altra natura e le spese senza detrazione di eventuali entrate ad esse connesse; esso è informato inoltre ai criteri dell'universalità e dell'unità di cui si dirà più avanti;

c) le entrate dello Stato sono di regola disciplinate da leggi permanenti non necessariamente subordinate, per ciò che concerne la loro durata, al periodo di un anno, quanto dura il bilancio;

d) le spese sono anch'esse, in massima parte, stabilite e regolate da leggi permanenti, ma nessuna spesa può essere effettuata dal Governo, senza che la somma occorrente sia stata messa a sua disposizione con l'annuale legge di bilancio. Una spesa, per essere pagata, deve, anche se espressamente autorizzata da legge speciale, essere iscritta nel bilancio annuale;

e) il bilancio, dopo essere stato esaminato dalle apposite Commissioni della Camera (Giunta generale del Bilancio) e del Senato (Commissione permanente di finanza), è votato per capitoli, talchè non è permesso il trasporto di fondi da uno ad altro capitolo del bilancio se non per legge;

f) dopo approvato il bilancio, nessuna spesa può esservi iscritta se non per legge o in esecuzione di una legge.

Per provvedere a nuove o maggiori spese sono iscritti in bilancio due speciali fondi di riserva: uno per le

spese obbligatorie e d'ordine ed uno per le spese imprevedute dai quali, sotto determinate condizioni e con apposite modalità, il Governo può, mediante decreti ministeriali e decreti Reali, prelevare le somme occorrenti per far fronte alle nuove e maggiori spese ed inscrivere in nuovi capitoli del bilancio o assegnarle in aumento ai capitoli esistenti;

g) nell'esame e nella votazione del bilancio la Camera elettiva ha diritto di precedenza rispetto al Senato;

h) il bilancio è di competenza, riflette cioè le entrate accertate e scadute, le spese ordinate e liquidate e quelle impegnate nell'anno finanziario (art. 32 della legge sulla contabilità generale dello Stato);

i) l'anno finanziario decorre dal 1° luglio al 30 giugno; con tale data terminano tutte le operazioni per accertare entrate ed impegnare spese, ma per gli incassi e i versamenti delle entrate accertate e per i pagamenti delle spese impegnate entro il 30 giugno, la chiusura delle operazioni si protrae al 31 luglio successivo (legge 9 dicembre 1928, n. 2783).

## II. Sistema attualmente vigente e suo funzionamento - Fonti legislative

La materia del bilancio di previsione — e in particolare quella concernente la sua formazione — trova riferimento in poche ma organiche disposizioni legislative che si ritiene utile indicare succintamente qui di seguito, costituendo esse la base indispensabile di ogni efficace esposizione illustrativa e critica del sistema attualmente vigente.

Vanno a tal uopo ricordati la legge per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato, approvata con R. decreto 18 novembre 1923, n. 2440 (articoli 30 a 43) e il relativo Regolamento approvato con R. decreto 23 maggio 1924, n. 827 (articoli 127 a 144 - 155 a 159).

Con il R. decreto-legge 10 maggio 1925, n. 596, e con la legge 9 dicembre 1928, n. 2783, che apportavano modificazioni alla citata legge per la contabilità generale dello Stato, sono stati modificati alcuni degli articoli sopra ricordati.

## III. Natura del bilancio di previsione Sua materia e ordinamento

Soltanto con le moderne costituzioni ed in stretta connessione con l'affermarsi delle istituzioni parlamentari, il bilancio di previsione statale assume il carattere di strumento di controllo parlamentare antecedente alla gestione delle pubbliche finanze e le previsioni, oltre il loro ovvio carattere contabile di prevalutazione indicativa e normativa dei fatti della gestione finanziaria, assunsero la figura e il valore di vere e proprie autorizzazioni a riscuotere tributi e ad eseguire spese.

Tale trasformazione si verificò soprattutto attraverso i rivolgimenti politici francesi che ebbero inizio nel 1789

e tante e così vaste e durevoli influenze ebbero in gran parte dell'Europa continentale e, specialmente, in Italia.

Il duplice carattere così riconosciuto alle previsioni di bilancio di previsioni contabili e di autorizzazioni, mentre è alla base di un reale ed efficace controllo parlamentare, ha dato adito a numerose e fondate critiche circa l'estensione eccessiva che a tale controllo viene praticamente conferita e alle conseguenze oltremodo gravi di un eventuale rifiuto del bilancio. Ad ovviare i quali inconvenienti è stata affermata, anche da autorevoli consessi scientifici, l'opportunità che, a simiglianza di quanto si opera in Inghilterra mediante il *Consolidated Fund* del bilancio inglese, quella parte di entrate e di uscite che si reputano di natura essenziale e permanente sia approvata con leggi organiche, senza limiti definiti di tempo e senza che un'annuale legge di bilancio sia poi richiesta a permetterne l'effettiva percezione o la spendita. Parimenti è stato suggerito in merito alle spese straordinarie da ripartirsi in più esercizi (spese ripartite), che dovrebbe ritenersi sufficiente l'autorizzazione data con la relativa legge speciale per tutta la somma loro e per tutto il tempo che si presume abbiano a durare i servizi ed i lavori cui esse si riferiscono, senza che occorra altra votazione in sede di bilancio.

Ma di ciò si parlerà più di proposito nella parte terza dedicata, appunto, all'esposizione e alla discussione di alcuni problemi e questioni particolarmente dibattuti in materia di bilancio dalla scienza e dalla tecnica amministrativa.

La preparazione del bilancio di previsione è precipua attribuzione dell'Amministrazione finanziaria (Ragioneria generale dello Stato) ma la sua formulazione in legge (legge del bilancio) è, naturalmente, opera del potere legislativo il quale stabilisce con essa i limiti entro cui deve svolgersi la gestione finanziaria dello Stato, nella riscossione delle entrate e nell'erogazione delle spese. Il principio basilare cui si ispira tale attività normativa del potere legislativo e che dà anzi ragione del nome stesso del documento finanziario-contabile in cui essa si concreta (bilancio - legge di bilancio) è il perfetto equilibrio tra entrate e spese, riferibilmente al periodo di gestione considerato (anno finanziario).

E' appena il caso di rilevare quanto il marasma economico-finanziario prodotto dalle disastrose conseguenze della guerra sulla compagine politico-amministrativa dello Stato abbia contribuito a privare il bilancio italiano di tale sua fondamentale caratteristica e come il ritorno, sia pure progressivo, a siffatta esigenza sostanziale di ogni regolare bilancio potrà, solo, segnare l'inizio di un effettivo e durevole risanamento.

E' noto che il bilancio di previsione dello Stato italiano è un bilancio di competenza, concerne cioè entrate ed uscite nella loro fase di accertamento del diritto a riscuotere un provento e dell'obbligo di pagare una spesa ed è evidente che, come strumento di controllo parlamentare della gestione statale (e ciò con speciale riguardo alla spesa), la sua efficacia risulta assai più ampia di quella di un bilancio di cassa. In quest'ultimo, infatti, le previsioni (autorizzazioni) di spesa sono limitate all'effettivo esborso di danaro, trascurando esso ne-

cessariamente gli impegni di spesa che, pur non concretandosi in immediata uscita di danaro, concorrono all'indebitamento dell'amministrazione e, quindi, a future necessità di pagamenti.

Il carattere di bilancio di competenza — espressamente consacrato dalle disposizioni di legge sulla contabilità generale dello Stato (articoli 32, 36 e 49 della legge e articoli 127, 145, 152 e 153 del regolamento) — venne di fatto riconosciuto al bilancio italiano fin dal 1879 e definitivamente attribuito al bilancio stesso con la legge 8 luglio 1883, n. 1455.

Pur costituendo il bilancio di competenza la base del sistema contabile-finanziario dell'azienda statale in Italia, era ovvio che gli incassi e i pagamenti cui la gestione stessa dà luogo — per importi che assommano oramai a centinaia di miliardi annui — fossero, come sono di fatto, oggetto di valutazioni preventive, della massima importanza amministrativa giacchè sono destinate a servir di guida alla Direzione generale del Tesoro nella difficile opera di disporre i necessari movimenti di danaro delle pubbliche casse e di provvedere tempestivamente ai bisogni di esse (1).

Il bilancio di cassa non stabilisce però, come è invece specifico attributo del bilancio di competenza, limiti che l'amministrazione non possa superare e formano oggetto di esso tutti i movimenti di danaro inerenti alla competenza dell'anno finanziario e dei residui attivi e passivi degli esercizi trascorsi, nonchè i movimenti di cassa dipendenti da crediti e debiti di tesoreria.

Dispone infatti la legge (art. 5 della legge 9 dicembre 1928, n. 2783), che entro il mese di giugno sia compilato, a cura della Direzione generale del Tesoro, il preventivo di cassa dell'esercizio finanziario successivo. Il preventivo, ripartito in periodi trimestrali, comprende oltre il presunto fondo di cassa iniziale, gli incassi e i pagamenti che si prevede di realizzare, tanto in conto della gestione del bilancio, per competenza e residui, quanto in conto dei debiti e crediti di tesoreria. Alla fine di ogni trimestre il preventivo è riveduto, per tener conto di eventuali elementi che importino variazioni nelle valutazioni fatte per il trimestre successivo.

La legge determina anche gli organi (Ragioneria generale dello Stato - Ragionerie centrali dei Ministeri - Direzione generale del Tesoro) preposti alla raccolta e all'elaborazione dei dati necessari per la compilazione del preventivo di cassa, nonchè le modalità che debbono presiedere a tali operazioni.

Il periodo di gestione dell'azienda statale (anno finanziario) coincide, fino al 1883, con l'anno solare, e, solo con la legge 8 luglio 1883, n. 1455, la sua durata venne

stabilita dal 1° luglio al 30 giugno dell'anno successivo, dopo un esercizio transitorio di 6 mesi, dal 1° gennaio al 30 giugno 1884.

Va però rammentato che, con la citata legge 9 dicembre 1928, n. 2783, a decorrere dall'esercizio 1928-29, venne stabilito un prolungamento dell'esercizio al 31 luglio, al soli effetti degli incassi e dei versamenti delle entrate accertate e dei pagamenti delle spese impegnate entro il 30 giugno e ciò all'evidente scopo di alleggerire notevolmente la massa dei residui così attivi che passivi che ogni esercizio rinviava all'esercizio successivo.

Il bilancio di previsione comprende: lo stato di previsione dell'entrata e tanti stati di previsione della spesa quanti sono i Ministeri (per l'esercizio 1945-46 inizialmente sedici e cioè: Tesoro - Finanze - Grazia e Giustizia - Affari Esteri - Africa Italiana - Pubblica Istruzione - Interno - Lavori Pubblici - Trasporti - Poste e Telecomunicazioni - Guerra - Marina - Aeronautica - Agricoltura e Foreste - Industria, Commercio e Lavoro - Italia Occupata).

Nel corso dell'esercizio si aggiunsero i Ministeri di nuova istituzione dell'Industria e Commercio, del Lavoro e Previdenza Sociale, sopprimendo il Ministero dell'Industria, Commercio e Lavoro, quelli della Costituente e dell'Assistenza Post-Bellica e del Commercio Estero e fu soppresso quello dell'Italia Occupata.

Hanno funzionato anche per pochi mesi i Ministeri della Consulta, della Ricostruzione e dell'Alimentazione.

In ogni stato di previsione della spesa, che è accompagnato da un apposito disegno di legge di approvazione, sono indicati per capitoli, gli stanziamenti approvati per l'esercizio precedente, le modificazioni in più o in meno che si propongono e le relative giustificazioni e, infine, le previsioni risultanti per l'esercizio cui lo stato di previsione si riferisce.

Il disegno di legge relativo alla spesa del Ministero del Tesoro comprende anche lo stato di previsione della entrata. Accompagna l'insieme degli stati di previsione una nota preliminare in cui sono illustrati i risultati complessivi del bilancio e analizzate le varie categorie di entrate e di spese effettive e di entrate e di spese per movimento di capitali, secondo le loro causali, ed espone le risultanze dei bilanci speciali concernenti le Aziende, Amministrazioni ed Enti con bilancio autonomo: il tutto corredato da numerosi riassunti e prospetti dimostrativi in cui i dati dell'entrata e della spesa vengono opportunamente riepilogati e confrontati con quelli dell'esercizio precedente.

Giova qui rammentare che tutte le entrate e le spese — rappresentanti la competenza dell'esercizio — vengono

(1) La sussistenza ormai cronica del disavanzo del bilancio di competenza (da oltre dieci anni) non ha potuto ripercuotersi sulla situazione di cassa del tesoro, il quale per sopperire alle esigenze dei pagamenti ha dovuto ricorrere alle più pericolose forme di indebitamento, e cioè a emissione di buoni del Tesoro ordinari (oltre che di quelli poliennali debitamente iscritti in bilancio nell'entrata per movimento di capitali), ossia di cambiali a breve termine (al massimo ad un anno) e di conti correnti da parte degli istituti di credito (Cassa depositi e prestiti ed altri Istituti bancari), e per la parte non coperta da tali indebitamenti alle emissioni di biglietti bancari a corso forzoso (così dette anticipazioni straordinarie dell'istituto di emissione).

Tali mezzi di tesoreria sono tutti estranei alla gestione del bilancio e rappresentano i così detti debiti di tesoreria.



iscritte in bilancio nel loro importo integrale, senza alcuna deduzione per spese di riscossione o d'altra natura o per entrate che alla spesa facciano comunque riferimento.

Oltre che al principio dell'integrità, ora accennato, il bilancio dello Stato è informato a quelli dell'universalità e dell'unità per cui intendesi che esso deve da una parte includere tutte le somme che lo Stato ha il diritto di riscuotere e l'obbligo di pagare e dall'altra deve riassuntivamente esporre i risultati globali definitivi, in una visione unitaria complessiva dell'intera gestione statale, essere cioè unico essendo una l'azienda statale.

Si vedrà nella sezione 3<sup>a</sup> destinata all'esposizione di questioni e di critiche, come l'applicazione pratica di quest'ultimo principio sia difettosa ed elastica e quanto occorrerebbe rafforzarne l'efficacia di attuazione — specie in confronto delle aziende autonome il cui bilancio è, comunque, collegato col bilancio generale, e soprattutto in relazione alle cosiddette gestioni autonome fuori bilancio (tipica quella recentemente istituita, malgrado la viva opposizione del Tesoro, per il « Fondo di solidarietà nazionale ») che dovrebbero essere rigorosamente vietate e ricondotte entro l'ambito del normale bilancio statale.

Le entrate e le spese del bilancio di previsione sono attualmente ripartite in due titoli: ordinarie e straordinarie a seconda che siano o meno dipendenti da cause permanenti e dal normale andamento dell'Amministrazione. Le entrate e le spese possono essere altresì: effettive o per movimenti di capitali a seconda della natura delle trasformazioni patrimoniali che esse producono, importando le prime aumento o diminuzione della sostanza patrimoniale (interessi sui debiti pubblici — stipendi al personale civile e militare — pensioni, fitti passivi, ecc.) e le seconde, soltanto trasformazione di essa (vendita di beni fruttiferi — estinzione o creazione di debiti o di crediti — acquisto o costruzione di immobili fruttiferi, ecc.). Questa seconda ripartizione, così importante per una valutazione complessiva delle reali condizioni del bilancio e, soprattutto, delle risultanze finali di esso (avanzo e disavanzo finanziario — avanzo e disavanzo effettivo) venne introdotta nel nostro bilancio nell'anno 1878, insieme con l'altra categoria delle partite di giro. Dall'anno 1880 si aggiunse la categoria delle entrate e delle spese per la costruzione delle strade ferrate.

Tali ultime due categorie vennero, però, successivamente eliminate anche in accoglimento di voti espressi dalle Commissioni di finanza dei due rami del Parlamento.

Si sogliono comprendere nelle entrate e spese effettive quelle per vendita o acquisto di beni di consumo o di beni infruttiferi, benchè a rigore essi diano luogo a trasformazioni di elementi patrimoniali, mentre solo le vendite o gli acquisti di beni fruttiferi si includono nel movimento di capitali.

Tutte le entrate e tutte le spese sono iscritte in bilancio in capitoli distinti, secondo la varia materia amministrativa, la diversità dei servizi attinenti alla stessa

materia ed al medesimo scopo, o secondo che riguardino le spese fisse da tener sempre distinte dalle variabili, le spese di materiale e le spese obbligatorie e d'ordine.

Il capitolo deve avere un contenuto suo proprio ben definito e delimitato, si da evitare accuratamente che si cumulino in uno stesso capitolo entrate o spese appartenenti a diverse categorie o rubriche. Come tale esso rappresenta l'unità fondamentale del bilancio e costituisce di fatto la suddivisione organica più importante del bilancio agli effetti del controllo parlamentare, giacchè le assemblee legislative approvano entrate e spese per capitoli. Quanto più numerosi sono i capitoli, tanto meno ampia risulta la zona di iniziativa autonoma e di discrezionalità dell'amministrazione, ma tanto più facilitata ed efficace l'opera di controllo, così del parlamento che degli organi amministrativi preposti al riscontro contabile e all'esame di legittimità della spesa (Ragionerie centrali - Corte dei Conti). Sembra necessario, tuttavia, evitare l'eccessivo frazionamento e la polverizzazione della materia amministrativa, per non gravare oltremodo l'opera del controllo e per non limitare eccessivamente la possibilità di azione autonoma di ciascuna unità amministrativa. Ma non è dubbio che, di fronte all'abuso che è stato anche recentemente fatto di capitoli a contenuto oltremodo generico, con stanziamenti di importi ingentissimi (specie nei bilanci militari), il principio della specializzazione del capitolo va energeticamente difeso.

Le risultanze complessive del bilancio di previsione, raccolte nel riepilogo concludono, attraverso il confronto fra le entrate e le spese effettive e le entrate e le spese per movimento di capitali:

- al pareggio;
- o all'avanzo;
- o al disavanzo.

A ciascuno di tali risultati contabili solo un'accurata analisi della loro formazione può conferire un concreto valore di adeguata espressione della reale situazione finanziaria dello Stato.

E' infatti ovvio che possa parlarsi di pareggio effettivo e di sana situazione finanziaria solo quando a tutte

Si avrà avanzo o disavanzo effettivo quando le entrate o quando tutte o la maggior parte delle spese effettive straordinarie possano essere sostenute con entrate effettive ordinarie.

Si avrà *avanzo* o *disavanzo effettivo* quando le entrate effettive superino le spese effettive o siano da queste superate.

Avanzo o disavanzo nella categoria dei movimenti di capitali avrà, invece, significato assai differente da quello accennato, corrispondendo il primo sostanzialmente ad un peggioramento ed il secondo ad un miglioramento della situazione patrimoniale dello Stato per effetto delle accennate conseguenze che su tale situazione hanno rispettivamente le entrate e le spese per movimento di capitali.

Il confronto, infine, di tutte le entrate con tutte le spese, delle due categorie, determinerà l'avanzo, il disavanzo o il pareggio finanziario. A ben valutare il

quale, soprattutto nei riflessi dei risultati finanziari della gestione del bilancio, occorrerà determinare quale categoria (le effettive o i movimenti di capitali), ed in quale misura abbia concorso a determinare il risultato complessivo (pareggio, avanzo o disavanzo finanziario).

#### **IV. Formazione del bilancio di previsione - Presentazione alle assemblee legislative - Progetto di bilancio e sua trasformazione in legge di bilancio**

La formazione del bilancio di previsione nei termini sopra illustrati attraversa due distinte fasi: quella di progetto quale viene elaborato e portato a termine dal potere esecutivo e quella di legge del bilancio in cui il progetto praticamente viene trasformato per opera del potere legislativo.

La presente trattazione si propone di mettere in evidenza, minutamente, in ciascun suo particolare e modalità, tali due fasi essenziali.

La redazione del progetto di bilancio resta, come si è detto, attributo specifico del Ministero del Tesoro e, per esso, della Ragioneria generale dello Stato la quale, fin dalla sua prima istituzione (legge 23 aprile 1869, numero 5026), annoverò fra i suoi compiti essenziali, oltre il riscontro su tutta la gestione statale, la preparazione dei documenti finanziari (bilancio di previsione e rendiconto generale) da presentare alle Camere legislative.

Il bilancio di previsione è costituito come si è accennato, di uno stato di previsione dell'entrata e di tanti stati di previsione della spesa per quanti sono i ministeri; pertanto ogni ministero, per mezzo delle rispettive Ragionerie centrali, prepara il proprio stato di previsione della spesa e, insieme alle proposte riguardanti i capitoli d'entrata da esso eventualmente amministrati, lo trasmette al Ministero del Tesoro (Ragioneria generale dello Stato) che ha il compito, oltre che di preparare lo stato di previsione della entrata, quello di coordinare tutti i preventivi di spesa e di elaborare il Progetto di bilancio generale da sottoporre all'approvazione delle assemblee legislative.

Ma seguiamo, nel fatto, un po' più da vicino le varie fasi della raccolta e dell'elaborazione degli elementi necessari alla compilazione dell'importante documento finanziario.

Le Ragionerie centrali dei vari ministeri, sulla base degli stanziamenti approvati col precedente bilancio di previsione (valevoli, cioè, per l'esercizio finanziario in corso) e tenuto conto delle nuove e maggiori necessità, nonchè delle cessate o diminuite esigenze dei servizi dipendenti, redigono uno schema dello stato di previsione della spesa del proprio ministero e raccolgono quelli delle aziende statali autonome che fanno ad esso capo.

La Ragioneria generale dello Stato riceve tali schemi dalle Ragionerie centrali e, per mezzo degli appositi servizi dell'Ispettorato generale del bilancio, procede all'esame per ogni capitolo di entrata e di spesa e alla valutazione dei singoli stanziamenti, tanto in rapporto alle previsioni precedenti e all'andamento della gestione

in corso, quanto in relazione alle leggi che regolano la materia di ciascun capitolo e dei provvedimenti, anche in preparazione, che possono influire sulle cifre degli stanziamenti stessi.

Per il tramite dei capi ragionieri, l'Ispettorato è anche messo al corrente dei criteri che hanno suggerito alle singole amministrazioni l'eventuale impostazione in bilancio di nuove o maggiori spese e, quando occorra, ne discute direttamente con queste ultime la legittimità e la fondatezza e ne concorda il congruo ammontare.

Gli stati di previsione, nelle cifre provvisoriamente stabilite, vengono, ove occorra, sottoposti ad un riesame generale in apposite riunioni presso la Ragioneria generale presiedute dall'ispettore generale, con l'intervento dei capi ragionieri interessati.

Sulla base di detti stati di previsione e con le cifre risultanti da tale revisione, si procede alla formazione del bilancio di previsione dell'esercizio finanziario e alla preparazione di un rapporto illustrativo che metta in evidenza, attraverso le risultanze previste per le singole amministrazioni e i singoli rami di servizio, gli effetti finanziari d'ordine generale della gestione statale. Viene altresì predisposto lo schema del provvedimento legislativo di approvazione del bilancio.

Bilancio, relazione e schemi di provvedimenti legislativi vengono quindi sottoposti all'esame e all'approvazione del Ministero del Tesoro.

Apportate al documento le eventuali varianti che da tale esame fossero derivate, lo schema di bilancio e quello dei relativi provvedimenti legislativi (dei quali l'Ispettorato ha intanto curato la stampa) vengono sottoposti all'esame e all'approvazione del Consiglio dei Ministri.

Nel frattempo vengono predisposte le note preliminari ai singoli stati di previsione e una nota preliminare generale al bilancio in cui le entrate e le spese dello Stato sono presentate in quadri riassuntivi e analizzate in rapporto alle loro cause e alle variazioni che presentano in confronto di quelle del precedente esercizio.

Conseguita l'approvazione del Consiglio dei Ministri, i disegni di legge relativi ai bilanci dell'amministrazione statale e delle Aziende autonome sono presentati alle assemblee legislative, per la loro discussione ed approvazione.

Attualmente l'approvazione è demandata allo stesso Consiglio dei Ministri per effetto dei poteri ad esso attribuiti col decreto-legge Luogotenenziale 25 giugno 1944, n. 151, che dà facoltà al Governo di emanare norme giuridiche aventi forza di legge previo parere della Consulta.

Nel sistema vigente prima dell'occupazione militare alleata i disegni di legge relativi agli stati di previsione erano esaminati alla Camera da una Commissione denominata Giunta Generale del bilancio, nominata dalla Presidenza della Camera e che si suddivideva in sottocommissioni, a ciascuna delle quali veniva assegnato l'esame di uno o più bilanci.

L'esame concludeva con una relazione redatta per ogni bilancio che era presentato alla Camera, previa approvazione in seduta plenaria della Giunta.

Al Senato l'esame dei bilanci e la discussione preliminare erano affidati ad una Commissione denominata Commissione permanente di Finanza, di nomina presidenziale.

Tanto la Camera che il Senato avevano la più ampia facoltà di introdurre variazioni e di fare nuove proposte agli stati di previsione, presentati dal Governo.

Ma va subito rilevato che gran parte della materia del bilancio, tanto all'entrata quanto alla spesa, non è che esecuzione ed applicazione di leggi organiche. I tributi sono regolati da leggi proprie; gli ordinamenti amministrativi e giudiziari, le Forze armate, i vari organi generali dello Stato, alcuni degli oneri più importanti dell'Erario (interessi di debiti pubblici, pensioni, stipendi agli impiegati, ecc.) sono disciplinati da disposizioni particolari. Anche nella parte straordinaria del bilancio molte leggi hanno effetti che si estendono a più esercizi. Talchè il compito di esame e di discussione delle assemblee legislative si trova, dalla stessa natura della materia in esame, necessariamente limitato, restando esso principalmente volto alle proposte di nuove e maggiori spese, nonchè alla discussione dei criteri seguiti nella valutazione delle cifre di bilancio, della situazione finanziaria che ne deriva e dei provvedimenti che tale situazione comporta.

Una volta conseguita l'approvazione definitiva, i provvedimenti di legge che approvano gli stati di previsione dell'entrata e della spesa sono sottoposti alla sanzione sovrana, quindi promulgati e pubblicati nella *Gazzetta Ufficiale* del Regno ed inseriti nella Raccolta ufficiale delle leggi e decreti.

L'insieme di tali provvedimenti costituisce la legge del bilancio. Circa la natura di tale legge giova rammentare che, quanto all'entrata, l'autorizzazione ad accertare e a riscuotere, secondo le leggi vigenti, imposte e tasse d'ogni genere, a versare nella casse dello Stato le somme e i proventi dovuti per quell'esercizio finanziario ed infine a rendere esecutivi i ruoli delle imposte dirette, serve a confermare le facoltà del potere esecutivo, più che a perfezionare l'obbligo dei contribuenti di soddisfare i tributi stabiliti da leggi organiche già in vigore.

Per l'entrata, inoltre, è ovvio che le cifre delle previsioni non segnano, come per le spese, limiti tassativi all'azione del potere esecutivo.

Per le spese, invece, l'autorizzazione data al Governo dalle leggi di approvazione dei singoli stati di previsione ha lo scopo di fissare il limite insormontabile delle facoltà concesse al potere esecutivo, per quell'esercizio, nell'esecuzione delle spese.

In definitiva la legge di bilancio è una legge di semplice autorizzazione e di limiti e, come tale, essa ha prevalente carattere di atto amministrativo approvato con legge formale. Ciò vuol dire che tutte le spese dello Stato, pur dovendo necessariamente figurare nel bilancio generale, non possono trovare in questo la fonte della loro legittimità, e, quindi, la causa efficiente della loro effettiva erogazione. Con altre parole, l'iscrizione di una spesa in bilancio è condizione necessaria ma non sufficiente per la sua erogazione: ogni spesa deve essere

motivata e ricevere la sua precisa legittimazione da apposita legge che ne autorizzi l'erogazione, determinandone la misura, i beneficiari e ogni altra modalità o condizione di liquidazione e di pagamento.

Deriva direttamente dal cennato carattere di autorizzazione e di limite riconosciuto alle previsioni di spesa:

a) che i ministri impegnano e ordinano le spese nei limiti dei fondi assegnati in bilancio e che non possono valersi di entrate o profitti di qualsiasi provenienza per accrescere le assegnazioni fatte in bilancio per la spesa dei rispettivi servizi;

b) che è vietato il trasporto da un capitolo all'altro dei fondi a ciascuno di essi assegnati;

c) che le maggiori o le nuove spese, cui non si possa provvedere con i fondi di riserva o negli altri modi espressamente indicati dalla legge di contabilità, debbono essere autorizzate per legge.

Si è discusso sugli effetti dell'eventuale rifiuto del bilancio da parte delle assemblee legislative; esso non può concepirsi che come dimostrazione di sfiducia al potere esecutivo che chiede l'autorizzazione ad esercitare il bilancio, non essendo altrimenti ammissibile che con il rifiuto possa arrestarsi il funzionamento di tutta la gestione amministrativa dello Stato e possa determinarsi la paralisi dello Stato stesso.

Una volta che il bilancio di previsione sia stato perfezionato in tutti i suoi particolari e che esso sia diventato legge dello Stato, può accadere — ed il caso è frequentissimo, specie nelle attuali condizioni di fortissima instabilità della situazione economico-finanziaria del Paese — che si prospetti la necessità di nuove entrate e di nuove o maggiori spese.

Tale eventualità che possono verificarsi prima ancora che il bilancio approvato sia posto in gestione o anche durante la gestione stessa, non possono, come è ovvio, non avere il loro riflesso sul bilancio nel duplice suo aspetto, già ampiamente illustrato, di documento contabile di previsione e di legge di autorizzazione. Occorreranno quindi appositi provvedimenti legislativi, che la legge di contabilità esattamente definisce, coi quali il bilancio di previsione già approvato, venga, per così dire, aggiornato.

Per quanto riguarda le nuove entrate — il problema non si pone naturalmente per le maggiori entrate — occorrerà soltanto provvedere all'istituzione dei nuovi capitoli cui imputare i nuovi proventi; e, data la natura delle variazioni, è chiaro che ciò possa avvenire — al di fuori di ogni intervento delle assemblee legislative — per mezzo di semplice decreto del Ministro del Tesoro.

Molto più complessa è, invece, la questione dell'approvazione di nuove o maggiori spese dato, per l'appunto, il carattere di limite e di autorizzazione che, nei riguardi delle spese, assume la legge di bilancio.

La legge di contabilità ha nettamente fissato quali sono le spese nuove o maggiori alla cui iscrizione in bilancio può provvedersi con provvedimenti non legislativi, stabilendo che per tutte le altre deve farsi ricorso a provvedimento legislativo e debbono anche indicare i mezzi per far fronte alle spese stesse.

Fanno parte del primo gruppo:

a) le maggiori spese che si verificano nei capitoli delle spese obbligatorie e d'ordine, quali risultano iscritti in apposito elenco allegato allo stato di previsione della spesa del Ministero del Tesoro;

b) le maggiori spese occorrenti: per integrare le assegnazioni relative a stipendi, pensioni ed altri assegni fissi tassativamente autorizzati e regolati da leggi, per restituire tributi indebitamente percetti ovvero tasse su prodotti che si esportano, per pagare vincite al lotto, per eseguire pagamenti relativi al debito pubblico in dipendenza di operazioni di conversione od altre analoghe autorizzate da leggi;

— o per provvedere alla restituzione di somme dovute in deposito e al pagamento di quote di entrate devolute ad enti ed istituti o di somme comunque prelevate per conto di terzi.

I capitoli relativi a tali spese risultano iscritti in due separati elenchi, pure allegati allo stato di previsione della spesa del Ministero del tesoro;

c) le maggiori e le nuove spese cosiddette impreviste e che riguardano rispettivamente le deficienze di assegnazioni di bilancio per spese non contemplate nelle precedenti lettere a) e b) e le spese nuove per le quali concorrono certe determinate condizioni (art. 136 del Regolamento di contabilità generale dello Stato).

Le maggiori e le nuove assegnazioni di fondi richieste dalle spese sopraindicate sono disposte:

per le spese di cui alla lettera a) con decreti del Ministro del Tesoro, mediante prelevamenti dallo speciale Fondo di riserva per le spese obbligatorie e di ordine;

per le spese di cui alla lettera b) con decreti reali promossi dal Ministro del tesoro e sentito il Consiglio dei Ministri, se trattasi di spese elencate nel primo comma; con decreti del Ministro del Tesoro se trattasi di spese elencate nel secondo comma della citata lettera;

per le spese di cui alla lettera c) mediante prelevamenti dallo speciale fondo di riserva per spese impreviste, con decreti reali promossi dal Ministro del Tesoro (preceduti da deliberazione del Consiglio dei ministri, se i prelevamenti sono superiori alla somma di L. 50.000 per capitolo) e da presentare per la convalida al Parlamento.

Quanto agli effetti sull'equilibrio generale del bilancio di tali nuove o maggiori assegnazione di fondi, è ovvio che soltanto quelle aventi riferimento alle spese elencate sotto la lettera b) possono influire nel senso di alterare quell'equilibrio, dato che per le altre si provvede con prelievi dai fondi di riserva iscritti in bilancio e cioè, in definitiva, con semplici trasferimenti da uno ad altro capitolo della spesa.

In pratica, però, anche per quelle nuove o maggiori spese può trovarsi compenso sia nelle maggiori entrate accertate (in corrispondenza delle quali si siano, per l'appunto, iscritte le spese nuove o maggiori), sia in diminuzioni apportate allo stanziamento di altri capitoli della spesa.

Per tutte le altre spese nuove o maggiori vale la norma fondamentale — sancita a salvaguardia dell'equi-

librio del bilancio — che le maggiori e le nuove assegnazioni debbono essere compensate con maggiori o nuove entrate e con equivalenti diminuzioni (storni) dalle assegnazioni di altri capitoli di spesa che ne offrono la possibilità. Purtroppo, nella situazione eccezionalmente instabile in cui volgono attualmente l'economia e la finanza del nostro Paese e di fronte alle sempre nuove, improrogabili ed immani necessità cui i poteri pubblici debbono far rapidamente fronte, l'aurea norma è di fatto messa in non cale; con quale pauroso aggravarsi della situazione monetaria e finanziaria del Paese è facile immaginare, quando si pensi che fra gli strumenti della finanza straordinaria, cui si suole ricorrere in siffatti frangenti, i tributi di carattere eccezionale e i prestiti (interni od esterni) hanno efficacia limitata, sicchè si rende necessario far ricorso a quel mezzo di apparente sollievo immediato ma di terrificanti conseguenze distruttive su tutto l'organismo nazionale che è l'emissione di carta moneta.

Anche per le variazioni da introdurre nel bilancio di previsione, la procedura per cui si perviene al provvedimento definitivo di stanziamento dei fondi e di istituzione dei nuovi capitoli dell'entrata e della spesa, percorre tutta una serie di fasi successive (dalla richiesta del Ministero interessato alla cernita e all'elaborazione degli elementi contabili dell'entrata o della spesa, fino alla compilazione del provvedimento — decreto Ministeriale — decreto Reale o progetto di legge —) che giova brevemente rammentare.

Tali fasi, dalla richiesta del Ministero proponente alla determinazione degli stanziamenti, formulazione dei vari tipi di provvedimento e definitiva assegnazione dei nuovi e maggiori stanziamenti del bilancio, fanno tutte capo, come nel caso della formazione del bilancio preventivo, alla Ragioneria generale dello Stato.

Le variazioni al bilancio possono, come si è detto, avere per oggetto nuove entrate di competenza dell'esercizio in corso per le quali, a termini dell'art. 155' del Regolamento di contabilità generale dello Stato, la Ragioneria generale cura l'elaborazione, la redazione e l'ulteriore perfezionamento, attraverso le fasi normali della procedura, del relativo decreto del Ministro del Tesoro.

Per quanto concerne le nuove o maggiori spese da approvarsi con legge tali fasi sono riassuntivamente le seguenti:

ricevimento dello schema di provvedimento dal Ministero interessato o dai competenti uffici di quello del Tesoro, quando sia di iniziativa di quest'ultimo;

redazione della relazione al Ministro del Tesoro e al Consiglio dei Ministri;

stampa del provvedimento approvato dal Consiglio dei ministri;

presentazione, quando occorra, del provvedimento per la discussione e l'approvazione alle assemblee legislative;

firma del provvedimento legislativo da parte del Capo dello Stato, del Ministro del Tesoro e degli altri Ministri con cui il provvedimento sia stato concertato;

invio del provvedimento al Ministro Guardasigilli per l'inserzione nella Raccolta ufficiale delle leggi e decreti e, infine, sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*.

Per il decreto Ministeriale è naturalmente richiesta la sola firma del Ministro del Tesoro e la registrazione da parte della Corte dei conti; per i decreti Reali (o Luogotenenziali) non aventi forza di legge occorre, oltre la deliberazione del Consiglio dei Ministri, la registrazione alla Corte dei conti, l'inserzione nella Raccolta ufficiale delle leggi e decreti e la pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*.

La Ragioneria generale dello Stato cura anche, in tempi normali, la conversione in legge in tempo utile da parte delle assemblee legislative, dei Regi decreti legge e di variazione al bilancio, nonché la convalida, da parte delle Assemblee legislative, dei Regi decreti emanati a termine dell'art. 42 della legge sulla Contabilità generale dello Stato, per i prelevamenti dal fondo di riserva per le spese imprevedute, istituito nel bilancio del Ministero del Tesoro.

## V. Quesiti e propositi critici in materia di bilancio

Le questioni che intorno al bilancio dello Stato sono state di volta in volta dibattute in sede scientifica e in quella della vita politica e della pratica amministrativa, sono numerose e complesse; ma qui, in vista del fine della presente trattazione e data anche la ristrettezza dello spazio, sarà opportuno limitare l'esame a quelle questioni, soltanto, la cui portata pratica sia palese e di importanza preminente, in confronto alla fisionomia teoretica che ciascuna di esse può eventualmente comportare.

In tal senso riteniamo che le questioni meritevoli di particolare rilievo possono essere schematicamente indicate come segue:

1° Se sia preferibile il bilancio di competenza a quello di cassa.

2° Collegamento fra loro dei diversi bilanci annuali. Impegni di spesa pluriennali.

3° Provvedimenti di variazione al bilancio nel corso dell'esercizio e loro limitazione.

4° Rafforzamento del principio dell'unicità del bilancio.

5° Contenuto dei capitoli di bilancio.

6° La categoria delle spese consolidate (*Consolidated Fund*).

7° Il potere esecutivo e la formazione del bilancio.

1) E' già stato sufficientemente illustrato in quanto precede il diverso carattere delle due specie di bilancio: di competenza e di cassa, per indugiarci ancora su tale distinzione.

Qui basterà aggiungere che il sistema del bilancio di cassa vige in Inghilterra e quello del bilancio di competenza nei principali Stati dell'Europa occidentale.

Naturalmente nella valutazione dei vantaggi inerenti a ciascun sistema non si può prescindere dalla spesso profondamente diversa situazione politica e dalla for-

mazione storica dei Paesi che il hanno adottati. Giacchè non è dubbio che la grande semplicità e facile comprensione del sistema inglese non vanno disgiunte da rischi e pericoli che, tuttavia, mentre sarebbero effettivi e sicuramente deleteri in un Paese a scarsa educazione politica e con regime di partiti fortemente instabile, sono pressochè inavvertiti in Inghilterra che può avvantaggiarsi di un notevole stabilità del sistema di avvicinamento dei Partiti al Governo e di un diffuso senso di responsabilità politica.

Non sembra, quindi, dubbio che il sistema del bilancio di competenza — con tutte le possibilità di limitazione e di controllo effettivo che esso comporta alla facoltà di spendere del potere esecutivo, considerata non soltanto sotto il profilo della fase finale di essa, cioè dell'effettivo esborso di danaro, ma in quella ben altrimenti importante dell'impegno che assume lo Stato di far fronte alla spesa — sia da conservare e da rafforzare in Italia.

In fatto poi, dove vige il sistema del bilancio di competenza, non è escluso che ad esso si possa accompagnare — con effetti naturalmente non vincolativi, per quanto riguarda la spesa, ma semplicemente come guida e norma all'azione amministrativa che presiede ai vasti movimenti di tesoreria collegati con la gestione del bilancio — un sistema di previsioni di cassa, opportunamente allibrato in un vero e proprio bilancio di cassa, di cui sarebbero elementi essenziali: il presunto fondo, di cassa iniziale, gli incassi e i pagamenti di cui è prevista la realizzazione in conto della gestione del bilancio, gli incassi e i pagamenti in conto dei debiti e crediti di tesoreria.

In Italia tale documento finanziario viene di fatto elaborato a cura della Direzione Generale del Tesoro (art. 5 della legge 9 dicembre 1938, n. 2783), seppure in periodo diverso da quello prescritto per la presentazione del bilancio di previsione e con finalità diversa da quella di servire quale elemento accessorio ed illustrativo del bilancio stesso.

2) Pur riferendosi il bilancio preventivo a singoli periodi annuali (esercizi) della gestione statale, considerati come un unico tutto a sè stante, non sono nella sua compilazione tecnica trascurati i necessari collegamenti tra un esercizio e l'altro, tra l'uno e l'altro bilancio annuale.

Di fatto gli stanziamenti d'ogni voce d'entrata e di spesa del bilancio sono indicati in relazione alle previsioni dell'esercizio precedente mentre vengono illustrati con note marginali i motivi delle variazioni (aumenti o diminuzioni) che sono apportate alle previsioni stesse, e vien dato conto, nelle note preliminari premesse a ciascun stato di previsione, delle più importanti variazioni introdotte nei diversi gruppi o categorie dell'entrata e della spesa e delle risultanze complessive previste in confronto del precedente esercizio.

Altra espressione del collegamento che il sistema del bilancio di competenza esige e mantiene tra l'uno e l'altro esercizio finanziario — con particolare riguardo alla gestione effettiva del bilancio stesso più che alla formazione tecnica di esso — è data dall'esistenza della

speciale gestione dei residui che ciascun esercizio sviluppa parallelamente a quella della competenza (delle entrate e delle spese, cioè, proprie dell'esercizio stesso), e che concerne, invece, la riscossione delle entrate accertate e il pagamento delle spese impegnate che l'ultimo esercizio e ciascuno dei precedenti oramai decorsi hanno lasciato in essere alla fine del periodo di gestione.

L'origine e il fondamento di siffatto collegamento è insito nella natura stessa del bilancio di previsione più volte illustrata, nel fatto, cioè, che esso è un bilancio di competenza, un bilancio di accertamenti e di impegni da cui necessariamente deriva una gestione di residui (entrate accertate da riscuotere - spese impegnate da pagare). La dimostrazione pratica e quasi la visione materiale del collegamento fra le varie gestioni finanziarie è data, in modo assai suggestivo, dal Rendiconto o Bianco consuntivo nelle cui sinossi grafiche e nei cui valori numerici trova il più logico e completo sviluppo lo svolgimento della gestione di competenza, nel duplice aspetto dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese e delle riscossioni e dei pagamenti relativi, e quello della gestione dei residui, in quanto si attiene alla loro riscossione e versamento e al loro pagamento.

Un'altra questione che va accennata in questa sede, perchè connessa in certo modo alla necessità di stabilire legami tra i vari bilanci annuali, è quella degli impegni di spesa pluriennali.

Alcune spese — spesso d'ingente ammontare — si estendono, per la necessità stessa della loro esecuzione e dei complessi programmi d'opere in cui si sono concretate, a vari esercizi finanziari. La legge che le autorizza, dispone anche, per lo più, la ripartizione fra i vari esercizi dell'importo globale della spesa.

Il bilancio di previsione — che è come si è detto un bilancio annuale — si limita ad inscrivere tra le sue autorizzazioni di spesa la parte dell'importo globale afferente all'esercizio, quale risulta dalla legge speciale che l'ha approvata o, in difetto, dalle prevedibili esigenze di cassa connesse con il presunto andamento dei lavori o delle forniture. Nulla dice il bilancio circa la esistenza del residuo impegno e dell'onere che esso rappresenta per ciascuno degli esercizi tra cui verrà distribuito. E certo non sarebbe inopportuno che tale onere futuro, dipendente dall'importo spesso assai considerevole delle cosiddette spese pluriennali ripartite, trovasse, sia in note marginali poste alle singole voci di bilancio cui tali spese fanno riferimento, sia in opportune tabelle riassuntive da allegare allo stato di previsione della spesa di ciascun dicastero, la sua precisa ed analitica dimostrazione.

Ciò consentirebbe di anticipare, sia pure entro certi limiti, la visione esatta di oneri futuri che — specie per il loro ingente ammontare — dovrebbero legittimare la più costante preoccupazione, pur nel loro stato di oneri latenti.

3) E' noto che il bilancio di previsione, per effetto degli eventi e delle condizioni in cui si è svolta la vita dello Stato in questi ultimi anni, è andato man mano

perdendo quel carattere di solidità e di stabilità che vi era quasi tradizionalmente connesso, si da trasformarlo in poco più che un'approssimativa valutazione iniziale delle entrate e delle spese dello Stato che una lunga serie di provvedimenti di variazione tenderà a soffocare sotto la sua mole, già fin dai primi mesi dell'esercizio.

Sia lecito sperare in un prossimo ritorno, sia pure graduale, ad una necessaria stabilità di bilancio. Condizione indispensabile di tale ritorno è, però, che l'ambiente sociale ed economico in cui si svolge la vita dello Stato ritrovi le sue assise e la sua normalità di esistenza essendo certamente vano sperare in un bilancio stabile, in un andamento regolare delle entrate e delle spese statali, finchè talune, almeno, fra le essenziali condizioni della vita di un Paese (la stabilità monetaria - l'ordine pubblico e la pace sociale - l'indipendenza - il funzionamento della giustizia) non siano in certo modo normalizzate.

Potranno, allora, attuarsi appropriate misure che si ispirino alla nota procedura dell'assestamento del bilancio in uso fino all'esercizio 1912-13 e in virtù del quale ottenevasi, mediante un unico provvedimento di legge adottato nel corso di ciascun esercizio finanziario, di variare gli stanziamenti di bilancio, in relazione a modifiche che nella valutazione delle previsioni fossero suggerite o richieste dalla gestione in corso.

Un ritorno a tale procedura — da adeguarsi con opportuni accorgimenti alle reali possibilità di attuazione — favorirebbe, in uno col ripristino di più oculute o meno aleatorie previsioni da parte delle singole amministrazioni, la restituzione al bilancio del suo carattere essenziale di basilare documento normativo della gestione finanziaria dello Stato.

4) Una delle critiche più frequenti e, teoricamente almeno, più fondate che si rivolgono al bilancio generale dello Stato, riguarda l'incompleta unità di esso, data la coesistenza di numerosi bilanci speciali concernenti veri e propri servizi di Stato che, in passato, trovavano, almeno in parte, la loro sede nel bilancio generale (Ferrovie - Monopoli - Poste e Telegrafi - Telefoni, ecc.).

Attualmente tali servizi non figurano nel bilancio generale per l'importo integrale dei loro proventi e delle loro spese, ma soltanto per la cifra differenziale (avanzo o disavanzo che va normalmente a favore o a carico del bilancio generale).

Ora è evidente che, fintantochè viene riconosciuta la utilità delle gestioni autonome di taluni servizi pubblici e, di riflesso, la necessità di bilanci distinti per ciascuno di essi, l'assoluta unità del bilancio statale risulta compromessa, non essendo sufficiente ad attenuare tale difetto l'inclusione nel bilancio statale delle risultanze differenziali delle gestioni autonome, che d'altra parte potrebbero anche mancare (pareggio).

Con opportune e ben congegnate note esplicative, da introdurre sia nelle note preliminari degli stati di previsione della spesa dei ministeri cui dette gestioni autonome fanno capo, sia nella nota preliminare generale che precede il progetto di bilancio si potrà, comunque, rimediare sostanzialmente al cennato difetto e presen-

tare un quadro quanto più comprensivo possibile dell'intera gestione finanziaria dello Stato.

Uguale preoccupazione non sembra, invece, che debba nutrire per quanto concerne i bilanci di tutti gli altri Enti pubblici, collegati con la finanza dello Stato che partecipa alla formazione del loro capitale o da cui quegli Enti ricevono contributi o assistenza finanziaria variamente caratterizzata: il contenuto stesso dei loro bilanci, a parte le difficoltà materiali derivanti dal loro numero e dalla diversità dei criteri che presiedono alla loro gestione (spesso informata a caratteristiche tecniche del tutto particolari), varianti dall'una all'altra azienda, sconsiglia la loro inclusione nel bilancio statale.

La stessa legge italiana, in materia di bilanci e di conti consuntivi degli Enti amministrativi d'importanza nazionale sovvenzionati direttamente o indirettamente dallo Stato, si limitò sempre a regolare e disciplinare la loro presentazione alla Camera ma, mentre aveva in un primo tempo (R. decreto 6 aprile 1939, n. 720) richiesto che bilanci e consuntivi fossero presentati all'approvazione del Parlamento in allegato al bilancio e al rendiconto dello Stato, ammise in un secondo tempo (R. decreto 30 marzo 1942, n. 442) che la presentazione avvenisse indipendentemente da quella dei bilanci dello Stato.

5) Una questione assai importante, agli effetti dell'efficacia del controllo che, attraverso le autorizzazioni di spesa del bilancio, viene esercitato sulla gestione dei singoli ministeri, è quella del contenuto dei capitoli in cui lo stato di previsione di ogni dicastero è suddiviso.

E' chiaro che, quanto maggiore è il numero dei capitoli, tanto meno vasto campo è lasciato all'iniziativa dell'amministrazione e tanto più efficace risulta il controllo che può su di essa essere esercitato attraverso il bilancio.

D'altra parte non è lecito oltrepassare un ragionevole limite nello sminuzzamento della materia amministrativa, per non creare attraverso un eccessivo numero di capitoli (attualmente per l'intero bilancio statale se ne contano oltre 3500) serie difficoltà ed intralci all'esame e alla discussione da parte delle Commissioni parlamentari e delle assemblee legislative, nonchè alla gestione amministrativo-contabile d'ogni singolo dicastero.

Quanto all'esatta definizione e limitazione del contenuto dei capitoli, la legge è assai esplicita, disponendo che tanto le entrate quanto le spese vanno inserite in distinti capitoli a seconda della diversa materia in amministrazione e dei diversi servizi attinenti alla stessa materia e al medesimo scopo, e a seconda che essi concernano spese fisse da tener sempre distinte dalle spese variabili, spese di materiale o spese obbligatorie e d'ordine. Nello stesso intento è, altresì, fatto divieto di cumulare in uno stesso capitolo entrate e spese appartenenti a diverse categorie o rubriche (art. 133 del Regolamento di contabilità generale dello Stato approvato con R. decreto 23 maggio 1924, n. 827).

Ma è ovvio che un'efficace remora all'abuso che, specie in periodi di grave instabilità sociale e amministrativa, si fa di capitoli a contenuto vastamente promiscuo

e generico (particolarmente nei settori delle spese militari e delle opere pubbliche) può solo essere l'effetto di una oculata e severa revisione cui, in sede di formazione del bilancio, gli organi preposti alla sua preparazione ed elaborazione dovrebbero assoggettare le richieste e le proposte dei singoli dicasteri, nonchè dell'effettivo esercizio dei poteri di esame e di controllo che, in materia di bilancio, sono istituzionalmente demandati alle assemblee legislative.

L'introduzione nella carta costituzionale di una norma diretta ad ottenere che i singoli capitoli di bilancio siano sufficientemente analitici — a parte che, nella sua formulazione pratica, non avrebbe da innovare gran che alle attuali norme accennate più sopra o dovrebbe, dato il carattere solenne del documento legislativo in cui verrebbe ad essere inserita, mantenersi nei termini più generici o riferirsi a criteri troppo meccanici e in definitiva di scarsa efficacia per l'intento da conseguire — non sembra che possa comunque sostituire la indispensabile volontà e risolutezza, che deve essere degli organi amministrativi, di perseguire tale importante risultato nella concreta formulazione dei vari capitoli di bilancio (con particolare riguardo a quelli della spesa).

6) E' stato già precedentemente accennato alla questione variamente da tempo dibattuta delle entrate e delle spese così dette « consolidate » da considerarsi, cioè, di natura essenziale e permanente e ricorrenti con carattere di uniformità e periodicità e dell'opportunità che, ai fini del bilancio, esse vengano raggruppate in separata categoria da approvare in blocco o da ritenere già approvata, indipendentemente dalla legge di bilancio, facendo esse capo a speciali leggi organiche che vi hanno dato origine.

Tale soluzione che fu anche, come si è detto, oggetto di favorevoli voti da parte di consessi scientifici italiani, avrebbe, oltre i vantaggi di carattere schiettamente politico connessi con la possibilità di evitare o limitare in tal modo le pericolose conseguenze di un rifiuto del bilancio da parte delle Camere, anche l'altro di alleggerire notevolmente il lavoro delle assemblee legislative che potrebbero limitare la discussione a tutte le altre entrate e spese di carattere variabile e contingente.

Il bilancio inglese ha accolto in pieno il principio delle spese consolidate, raccolte sotto la denominazione di *Consolidated Fund*.

Fanno parte di tale fondo tutte quelle spese che hanno riferimento all'esistenza politica stessa dello Stato (lista civile, debito pubblico, stipendi della magistratura, dello speaker ai Comuni, della diplomazia, ecc.) e che, come tali, sono votate una volta per sempre, all'avvento di ciascun sovrano.

Nella parte attiva sono considerate entrata del *Consolidated Fund* tutte le imposte (tranne l'*income tax* e quella sul tè che sono considerate come variabili nella loro misura e aventi bisogno di voto annuale) che sussistono nella loro piena validità, finchè una legge speciale non le modifichi.

Così nel Parlamento inglese va ogni anno in discussione soltanto una parte delle entrate e delle spese e, precisamente, quelle non comprese nel *Consolidated*

*Fund*. In Italia, invece, come nella maggior parte degli Stati, non vi è alcuna limitazione al diritto di discussione parlamentare del bilancio; tutte le spese e tutte le entrate sono discusse anno per anno e il bilancio e la relativa legge di approvazione è annuale.

Evidentemente l'introduzione di una categoria di spese consolidate (giacchè è riguardo alla spesa che la distinzione avrebbe tutta la sua importanza) importerebbe notevoli vantaggi, anche di carattere pratico, e non presenterebbe particolari difficoltà di attuazione.

Intanto dovrebbero, mediante apposita disposizione di legge, non avente necessariamente carattere statutario, stabilire quali spese dovrebbero far parte di tale fondo. L'elenco sopra riportato di quelle comprese nel *Consolidated Fund* inglese è soltanto indicativo e potrebbero ad esse essere aggiunte altre il cui carattere di obbligatorietà e di relativa stabilità non sembra discutibile, quali: gli stipendi e le altre competenze fisse al personale civile e militare di ruolo, le pensioni civili e militari, le annualità e contributi statali a carattere continuativo quali risultano fissati da leggi speciali, e simili.

Tecnicamente l'attuale forma del bilancio potrebbe restare inalterata, con le sue due categorie di entrate e di spese effettive ed entrate e spese per movimento di capitali: basterebbe riportare all'inizio di ciascuna delle attuali categorie, comprendendole in speciali sottocategorie, tutte le voci di entrate e di spese consolidate. A meno che non si preferisca più semplicemente contraddistinguere le voci stesse, promiscuamente distribuite

nelle normali categorie in uso, con la designazione di « consolidata » intesa nel senso e con gli effetti sopra specificati.

7) Non sarà, infine, inopportuno accennare alla questione, assai importante dal punto di vista generale della teoria della distinzione e separazione dei poteri dello Stato e delle attribuzioni che a ciascuno di essi debbono essere riconosciute, concernente per l'appunto l'autorità cui spetta in proprio la preparazione e la presentazione del bilancio.

In Italia e nei principali Paesi a regime costituzionale è il potere esecutivo che prepara e presenta il bilancio.

Secondo una nota formula inglese, nella quale si compendierebbe l'altro principio del diniego dell'iniziativa parlamentare in materia di spese, l'ufficio del governo consiste nel proporre, quello del Parlamento nell'accordare.

La questione se convenga affidare ad un organo estraneo all'esecutivo i diversi compiti relativi alla formazione del bilancio non ci sembra che rivesta attualità e nemmeno spiccato interesse teorico in Italia.

Come quasi tutte le leggi — specie se a prevalente carattere tecnico — vengono elaborate dal potere esecutivo, attraverso l'opera dei dicasteri preposti ai vari rami della pubblica amministrazione, così il bilancio, primario strumento tecnico della gestione finanziaria dello Stato, rientra nella specifica competenza del potere esecutivo che ne affida l'esecuzione agli appositi organi del Ministero del Tesoro.

## BIBLIOGRAFIA

- SUI BILANCI FINANZIARI: *Discussioni al Senato del Regno*. Roma, Tip. Forzani, 1907.
- ARCOLEO G.: *Il Bilancio dello Stato e il Sindacato Parlamentare*. Napoli, Tip. Jovene, 1880.
- AUDIPIRELLI G.: *La contabilità delle Amministrazioni pubbliche e i relativi bilanci preventivi e consuntivi*. Roma, Stab. Bontempelli, 1889.
- DURANTE G.: *I bilanci preventivi statali*. Padova, Il Veneto, 1907.
- GAGLIARDI E.: *Il bilancio dello Stato*. - Vol. I. « Il bilancio di previsione in generale ». Torino, U.T.E.T., 1908.
- GIARDINA-ROSSO: *Della limitazione delle spese presso gli antichi e del bilancio di previsione negli Stati moderni*. Modica, Tip. Avolio, 1886.
- MASÈ-DARI E.: *Sul bilancio dello Stato - Lineamenti dell'ordinamento formale della pubblica finanza*. Torino, F.lli Bocca, 1899.
- MOLINA E.: *Le forme dei bilanci e dei rendiconti dello Stato dal 1869 ad oggi*. Napoli, Tip. Miglio, 1890.
- MONTEFORTE M.: *I fondi di riserva del bilancio italiano*. Roma, Tip. A. Manuzio, 1915.
- PASOLINI M.: *Il nostro bilancio - « Osservazioni e commenti »*. Roma, E. Loescher, 1902.
- RAVA L.: *Il sindacato parlamentare sulla amministrazione e il bilancio*. Bologna, Fava e Garagnani, 1890.
- RIERA A.: *Il bilancio e la costituzione degli Stati*. Siracusa, Ed. Paesana, 1933.
- ROSSI G.: *I nuovi principi regolatori del bilancio finanziario italiano*. Macerata, Mancini, 1910.
- SELLA Q.: *Sui bilanci finanziari - « Discussioni nel Senato del Regno »*. Roma, Tip. Forzani, 1907.
- TREVISONNO: *Il bilancio dello Stato*. Roma, Coop. Tip. Manuzio, 1909.
- VITAGLIANO G.: *Il contenuto giuridico della legge di bilancio*. Roma, Off. Tip. Italiana, 1910.
- CURATO G.: *Il bilancio statale italiano*. Catania, Studio editoriale moderno, 1936.
- MAJORANA S.: *Il bilancio dello Stato*. Roma, Libreria internazionale Treves, 1930.
- ROSTAGNO F.: *Contabilità di Stato*. - Vol. II e III. « Esercizio del bilancio ». Milano, Vallardi, 1927.
- INGROSSO G.: *Istituzioni di diritto finanziario* (Vol. I - Bilancio). Napoli, E. Jovene, 1935.
- GRAZZIANNI: *Il bilancio e le spese pubbliche* (compreso nel « Trattato di diritto amministrativo » di V. E. Orlando).
- MAJORANA A.: *Teoria costituzionale delle entrate e delle spese dello Stato*. Roma, 1886.
- REPACI F. A.: *La finanza italiana nel ventennio 1913-1932*. « Parte I - La gestione del bilancio ». Torino, Einaudi, 1934.
- LOMBARDO M.: *Contabilità generale dello Stato*. Roma, Istituto Poligrafico dello Stato, 1942.



# IL CONTROLLO DEL BILANCIO

(LEGISLAZIONE COMPARATA)

A CURA

dell'avv. LUIGI PICOZZI

*Consigliere della Corte dei Conti*

## Considerazioni generali sul bilancio dello Stato e sul controllo finanziario

In considerazione dello scopo e dei limiti assegnati al presente lavoro tralascio di esporre le varie teorie elaborate dalla dottrina sul bilancio dello Stato e sul controllo finanziario, trascurando altresì, per quanto di facile erudizione, l'esame sulle origini storiche e sugli sviluppi presso i diversi popoli dei due istituti (1).

Tutti gli scrittori di diritto finanziario distinguono il controllo in: legislativo, amministrativo e giudiziario, avuto riguardo all'organo che esercita tale importante funzione nell'ordinamento dello Stato (2).

Tale tripartizione ai fini di una chiara e sistematica esposizione non si ritiene utile, in quanto coglie soltanto un aspetto, quello esteriore e formale del controllo, tralasciando la parte sostanziale del controllo stesso, senza dire poi che non vi è una linea netta che nei diversi ordinamenti politici (ed in particolare nei diversi ordinamenti finanziari) possa separare il controllo legislativo da quello amministrativo e giudiziario, in quanto alcuni atti ed uffici che si riscontrano nella sfera di uno di essi entrano anche in quella degli altri, e qualche volta il legislativo si giova dei risultati degli altri due (3). E' da tener presente altresì che storicamente non tutti gli Stati hanno avuto sempre concomitante l'esercizio dei tre poteri di controllo, e che in qualche Stato moderno non si rinviene nemmeno il controllo così detto giudiziario, affidato cioè ad un or-

gano diverso ed indipendente dall'amministrazione attiva, fornito di potestà solenne giurisdizionale.

Più esatto ci sembra invece cogliere il momento in cui il controllo si esplica, riferirsi cioè al tempo in cui si evolve il bilancio, giacchè una tale indagine è più aderente all'azione, agli scopi ed ai risultati del controllo e mette in evidenza le varie fasi dello svolgimento di esso in rapporto ai poteri che concorrono ad attuarlo.

In base a tali criteri distingueremo, in riferimento alla gestione del bilancio dello Stato: un controllo precedente, un controllo concomitante ed un controllo susseguente.

Ma prima di addentrarci nell'esame di ciascuna delle tre ripartizioni è opportuno richiamare, per quanto brevemente, alcuni concetti generali sulla voce « controllo » e sul significato che esso ha assunto nel linguaggio giuridico moderno (4).

A parte le esagerazioni di coloro che comprendono nel « controllo » la stessa amministrazione attiva, quasi che la funzione dell'amministrazione in generale sia unicamente quella di vigilare e sindacare, errore che discende in parte dagli insegnamenti dei cultori di ragioneria, specie della scuola così detta veneta, capeggiata dal prof. Fabio Besta, i quali identificano il controllo con la gestione stessa dell'azienda (5); a parte la eccessiva restrizione che altri danno al vocabolo, nel senso di limitarne la portata alla sola funzione espletata dagli uffici di ragioneria; riportando la espressione

(1) ALLIX: *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, ed. 1927; G. ARCOLEO: *Il bilancio dello Stato ed il sindacato parlamentare*, ed. 1880; F. FLORA: *Manuale della scienza delle finanze*, ed. 1921; R. GNEIST: *Budget und Gesetz nach dem constitutionellen Staatsrecht Englands*, ed. 1867, tradotto in italiano dal BONGHI: *Il bilancio e la legge* Firenze 1869; GRAZIANI: *Il bilancio e le spese pubbliche nel « Primo Trattato di Diritto Amministrativo Italiano »* a cura di V. E. Orlando, vol. IX; P. LEROY BEAULIEU: *Traité de la science des finances*, ed. 1906; E. MASÈ DARI: *Sul bilancio dello Stato*, ed. 1899; R. STOURM: *Cours des finances, Le Budget*, 7 ed., Paris 1913.

(2) G. A. VANNI: *Organizzazione degli uffici finanziari nel « Primo Trattato di Diritto Amministrativo Italiano »*, op. cit., vol. IX, pag. 1135; V. TANGORRA: *Il controllo fiscale nell'amministrazione finanziaria*, ed. 1899; A. WAGNER: *Scienza delle finanze*, III ed., vol. 1.

(3) Così l'esame postumo dei rendiconti amministrativi presentati alla Corte dai funzionari delle riscossioni e dei versamenti, e quello contenzioso sui conti sono nella sfera del controllo legislativo, ove l'autorità che li fa emanare dal potere legislativo, e nello stesso tempo sono diretti a completare il controllo che l'amministrazione finanziaria esercita sui suoi agenti, e quindi da questo aspetto sono delle funzioni di controllo amministrativo.

(4) A. VANNI: op. cit., 1135; TANGORRA: op. cit., pag. 7.

(5) D'ALVISE: *Nozioni teorico-pratiche di contabilità di Stato*, pag. 11; detto autore definisce la contabilità — ed anche la ragioneria — la dottrina del controllo preventivo, contemporaneo e susseguente nel campo dell'amministrazione economica aziendale.

al suo esatto significato, può definirsi il controllo: quell'insieme di mezzi atti ad assicurare la conformità alla legge dell'azione degli organi esecutivi (1).

Esso nel suo significato ristretto non può essere che un atto che si esplica in un tempo successivo al fatto, giacchè in definitiva non tende che alla revisione dei conti, alla valutazione dei risultati conseguiti ed all'accertamento delle responsabilità; ma il controllo ha un significato assai più complesso e nella sua generalità comporta gradazioni differenti ed abbraccia operazioni molteplici, comprendendo, nella sua azione, non solo il giudizio definitivo sui risultati della gestione dell'amministrazione attiva (controllo consuntivo), ma ancora tutte le misure cautelative e tutti gli atti di sorveglianza necessari ad evitare le infrazioni alla legge, ai regolamenti, ed alle istruzioni particolari (controllo preventivo). In proposito il Besson, trattando del bilancio, acutamente, distingue il controllo precedente (*préalable*) dal controllo preventivo (*préventif*) — in contrapposto al controllo susseguente e repressivo — ritenendo che il controllo precedente diviene preventivo allorchè mira, come suo scopo principale, ad impedire fin dal loro sorgere le infrazioni al bilancio (2).

Ai fini di una maggiore completezza della esposizione premettiamo altresì succintamente alcune nozioni sul « bilancio » che costituisce l'oggetto precipuo del nostro tema.

Fra le molte definizioni date a questo che rappresenta il documento più importante della vita finanziaria di uno Stato scegliamo quella che a nostro avviso presenta minore incompletezza (3).

Il bilancio può definirsi: il prospetto delle entrate e delle spese dello Stato calcolate in relazione ad un dato periodo che di regola è di 12 mesi.

Alla voce italiana « bilancio », che deriva da « bilancia » e sta a significare il bilanciamento, cioè lo stato di equilibrio tra le due somme estreme delle entrate e delle spese, corrisponde quella di origine francese « budget » che può dirsi ormai quasi universalmente adoperata da tutti gli Stati e perfino da quelli che, come il Giappone, non hanno alcuna affinità etnica e linguistica con le razze europee (4).

E' bene inoltre avvertire che il termine « budget » non

ha quel significato generale che noi attribuiamo al « bilancio », ma viene adoperato negli altri Stati come bilancio di previsione (5).

### Controllo precedente alla gestione del bilancio

Il controllo precedente alla gestione ed esecuzione del bilancio viene attuato in tutti gli Stati esclusivamente dal potere legislativo, o meglio dal Parlamento.

Il controllo si esercita nella forma cosiddetta preventiva, essendo diretto a prevenire i possibili abusi ed arbitri da parte del potere esecutivo, con l'assegnare ai medesimo limiti e freni prestabiliti mediante l'approvazione del bilancio; tale diritto del Parlamento di ingerirsi nell'amministrazione finanziaria e di sindacare la gestione e l'impiego del pubblico danaro è una delle maggiori conquiste del diritto pubblico moderno.

Il Governo rappresentativo e parlamentare, infatti, è causa e conseguenza insieme del crearsi del bilancio e del diritto della Nazione di votare le imposte e sindacare la gestione del pubblico danaro; il bilancio non è più uno stato di previsione delle entrate e delle spese del Re, ma è uno stato delle entrate e delle spese della Nazione, sul quale è fondata la stabilità e la regolarità dei pubblici servizi ed è per esso che si creano le norme ed i freni del Governo e che si esercita quella sovranità popolare che nell'approvazione della legge di bilancio trova la più alta espressione pratica e la garanzia più efficace (6).

E' noto che tali risultati non furono conseguiti tutti ad un tratto, ma furono frutti di un processo, ora lento ora rapido, di evoluzione che segnò vicende alterne, secondo l'indole dei popoli e le tradizioni storiche di ogni singolo paese (7).

La tendenza odierna in quasi tutti gli Stati, e specie in quelli più costituzionalmente progrediti, è quella di una sempre più larga partecipazione e collaborazione del Parlamento all'opera del Governo per la formazione del bilancio, partecipazione e collaborazione che vanno indubbiamente molto più al di là dei limiti negativi di un semplice sindacato e controllo.

Ma prima di addentrarci nell'esame dei sistemi con cui tale controllo preventivo viene esercitato nei vari

(1) TANGORRA: op. cit., pag. 7.

(2) BESSON: *Le contrôle des budgets en France et à l'Étranger*, ed. 1901, pag. 21.

(3) Il MASÉ DARI, nell'op. cit. pag. 31 e segg., enumera e sottopone ad acuta critica le moltissime definizioni che gli scrittori in materia finanziaria hanno dato alla voce « bilancio ». Cfr. anche il WAGNER: *Ordinamento dell'Economia Finanziaria e del credito pubblico*, nel « Manuale dello Schonberg », pag. 401; il RICCA-SALERNO: *Scienza delle finanze*, pag. 105; GRAZIANI: *Istituzioni di scienze delle finanze*, pag. 131; FLORA; op. cit. 54; STORM: op. cit., pag. 2; INGROSSO: *Istituzioni di diritto finanziario*, vol. I, pag. 39; G. MAIORANA: *Il bilancio dello Stato*, pag. 38.

(4) La voce « budget » altro non esprime che il fatto materiale e puramente statico di tesaureggiamento, di giacenza di danaro, ovvero meglio quello di raccolta di atti e documenti contabili, come alcuni scrittori opinano e come meglio discende dall'origine stessa della parola francese « bourge » o « bougette » che, trasformata in « budget » in Inghilterra, indicava la borsa di cuoio, nella quale il cancelliere dello scacchiere riponeva i documenti finanziari che egli presentava al Parlamento.

(5) IÈZE, nel suo *Cours de science des finances et de législation financière française*, pag. 7, fa presente che il « budget » non deve confondersi con il bilancio in quanto esso è un programma finanziario, un piano di azione, uno stato di previsione, un progetto di entrata da riscuotere e di spese da fare che si chiude o con un avanzo, ovvero con un disavanzo.

(6) MASÉ DARI: op. cit., pag. 141.

(7) ARCOLEO: op. cit., pag. 16 e segg.

Stati, è necessario insistere sul concetto che la funzione che esercita il Parlamento nell'approvazione del bilancio è vera e propria funzione di controllo, di quel controllo preventivo che, secondo il Besson, mira a determinare e ad infrenare l'azione del potere esecutivo nella gestione del bilancio; ma vi è un certo dissenso in dottrina giacchè qualche scrittore, per gli ampi poteri che ha il Parlamento, e specie la Camera bassa, sul bilancio, ha ritenuto di escludere che la funzione in parola, giuridicamente considerata, rivesta il carattere di controllo (1). Secondo il Vanni, per il potere d'iniziativa che ha il Parlamento in materia finanziaria, il bilancio è in realtà atto del legislatore e non dell'amministratore ed in conseguenza il Parlamento stesso in quella sede fa e non controlla, esplica un fatto non di revisione ma di costituzione e di dichiarazione di norme (2).

La questione è importante anche perchè, accogliendo la tesi del citato autore, nella trattazione del controllo preventivo si dovrebbe, a rigore, escludere l'opera che svolge il Parlamento nell'esame del bilancio, ma tale tesi non si ritiene di seguire per le seguenti considerazioni. Innanzi tutto il Parlamento è un corpo politico e sotto il profilo politico e non giuridico dovrà essere riguardata l'azione che esso svolge sul bilancio di previsione; inoltre secondo la prevalente dottrina la legge del bilancio è una legge formale e non materiale, in quanto il Parlamento con l'approvazione del bilancio compie un atto di alta amministrazione ma non emana un « comune preceptum » (3); infine il metodo della formazione del bilancio varia da Stato a Stato, con la prevalenza ora dell'uno ora dell'altro potere, ma in tutti gli Stati costituzionali sussiste la potestà del Parlamento di preventivamente porre la base giuridica dell'azione del potere esecutivo (sindacato, controllo).

#### INGHILTERRA (4).

L'ordinamento costituzionale inglese ha subito quasi senza scosse, nello spazio di secoli, una lenta e graduale evoluzione più che per virtù di dottrina per l'alto senso di equilibrio e di saggezza del suo popolo.

I principi contenuti nella dichiarazione dei diritti dell'uomo, solennemente proclamati dalla rivoluzione francese, erano già stati in parte riconosciuti ed applicati in tempi più antichi dall'Inghilterra (5). Infatti il sistema della determinazione delle spese in rapporto all'entrata ed ai bisogni presentati dal Governo per ottenere danaro si ha nell'Inghilterra sotto Carlo II Stuart e da qui sorse sul finire del secolo XVII (1668) l'*appropriation bill*, che rappresenta la prima forma di controllo preventivo del Parlamento inglese sulle spese ed in forza della quale il danaro consentito al Governo deve avere sempre, somma per somma, una speciale destinazione secondo le rispettive suddivisioni del bilancio (6).

Il metodo con cui il Parlamento inglese procede all'esame ed all'approvazione del bilancio (*appropriation bill*) è tutto particolare; esso annulla quasi i poteri della Camera alta: riduce notevolmente il controllo di dettaglio della Camera bassa: toglie al Parlamento ogni iniziativa nelle questioni di spese e di credito; ha per scopo e per effetto di rendere molto rapido l'esame del bilancio (7).

Il Governo redige e sottopone alla Camera dei Comuni la valutazione dettagliata dei crediti necessari per il funzionamento dello Stato ed il Cancelliere dello Scacchiere, come rappresentante della Corona, espone la situazione del tesoro, dimostrando le possibilità ed i mezzi per far fronte alle spese necessarie al periodo al quale si riferisce il progetto del bilancio. Questa esposizione, frutto di un lavoro preciso ed approfondito di tutti gli uffici esecutivi e delle apposite commissioni, è redatto in modo che può essere perfino compreso dal gran pubblico.

Da ciò appare che il Parlamento, anche oggi, è in Inghilterra, per quanto attiene alla finanza, non un organo di direzione ma di controllo dell'azienda dello Stato.

Come è noto, nel diritto finanziario inglese non esiste un bilancio unitario che rispecchi il programma finanziario di ogni anno; ciò per il fatto che una parte delle entrate e delle spese pubbliche — invero non elevata rispetto all'ammontare del bilancio annuale — hanno carattere permanente e dipendono da leggi speciali, per cui non sono materie di voto annuale del Parla-

(1) VANNI: op. cit., pag. 1202.

(2) VANNI: op. cit., pag. 1147 e 1202.

(3) GRAZIANI: *Il Bilancio e le spese pubbliche*, op. cit., pag. 373; G. CAMMEO: *Della manifestazione della volontà dello Stato nel campo del diritto amministrativo* nel « Primo trattato di diritto amministrativo italiano », a cura di V. E. Orlando, vol. 3º, pag. 92; MASÉ DARI: op. cit., pag. 193; NITTI: *Manuale di scienza delle finanze*, pag. 665.

(4) ARCOLEO: op. cit., pag. 19; E. BESSON: *Le contrôle des budgets en France et à l'étranger*, ed. 1901; BRUNIALTI: *Il diritto costituzionale e la politica nella scienza e nelle istituzioni*, vol. 1º, pag. 448; R. DARESTE e P. DARESTE: *Les constitutions modernes*, ed. 1929, vol. 6; INGROSSO: op. cit., LEROY BRAULIEU: op. cit.; DE FLAMINI: *La materia e la forma del bilancio inglese*, ed. 1904; G. JÈZE: *Cours de science des finances*, ed. 1922; « Ragioneria generale dello Stato »: *La finanza statale dell'anno XII* (esercizio 1933-34), Roma A. 1935; TANGORRA: op. cit.; *Legislazione internazionale* a cura degli « Istituti di studi legislativi », Roma; *L'ordinamento delle contabilità all'estero* a cura della « Ragioneria generale dello Stato », ed. Roma 1911; G. VITAGLIANO: *Il contenuto giuridico della legge di bilancio*, Roma 1910.

(5) MACULAY: *Storia d'Inghilterra*, vol. III, pag. 407 e seg.

(6) GNEIST: op. cit., pag. 804.

(7) ARCOLEO: op. cit., pag. 86 e seg.; BESSON: op. cit., S. CHICOS: *Le contrôle de l'engagement des dépenses publiques*, ed. 1929; JÈZE: op. cit.

mento. Le spese per la lista civile, gli interessi del debito pubblico, gli stipendi per alcune cariche, per l'alta magistratura, talune pensioni ed alcuni servizi speciali, costituiscono *charges on the consolidated fund* e vengono fronteggiate con imposte permanenti mutabili soltanto in virtù di legge speciale.

Nel campo delle spese pubbliche l'intervento del Parlamento si limita ai *supply services* per i quali vengono presentati quattro separati bilanci (*estimates*) e cioè: preventivo delle spese per i dicasteri preposti alle entrate (*estimates for revenue departments*); preventivo delle spese per i servizi civili (*estimates for civil services*); preventivo delle spese per l'esercito (*army estimates*); preventivo delle spese per la marina (*navy estimates*).

Ciascun bilancio si divide in capitoli dove le spese vengono minutamente notate e distinte in modo che il controllo del Parlamento può esercitarsi con la maggiore efficacia.

Le imposte sono esatte per effetto di leggi permanenti ed il Governo nel bilancio delle entrate si limita ad aumentarne od a scemarne la misura, specie dell'*income tax* e di alcune voci doganali che costituiscono la parte elastica del bilancio, ovvero a proporre di nuove, se necessarie.

La Camera dei Comuni riunita in comitato delle spese (*committee of supply*) esamina, discute ed approva la cifra di ciascuno dei capitoli delle spese; riunita in « comitato delle vie e dei mezzi » (*committee of ways and means*) autorizza la tesoreria a procurarsi i fondi per pagare le spese deliberate; infine pareggia le entrate con le spese, votando l'insieme del bilancio con l'*appropriation bill*.

Il sistema del *Committee of the Whole House*, come dicono gli inglesi, è molto utile e pratico: per quanto tutti i membri della Camera possono prendervi parte, in realtà vi partecipano soltanto i più competenti o i più volenterosi. Le discussioni si allontanano dalla abituale solennità e si svolgono in forma familiare, giacchè il presidente della Camera, il cui prestigio è grandissimo, lo *speaker*, non dirige le sedute, ma vi si sostituisce un altro presidente, un *chairman*, nominato dai colleghi presenti, il quale, a lavoro esaurito, prepara una relazione verbale che pronunzia alla camera presieduta nuovamente dallo *speaker*. Con tale sistema si eliminano le lungaggini abituali degli altri Parlamenti, non si addivene ad esclusioni ingiuste perchè tutti possono prendere parte alla discussione preliminare del bilancio e si conseguono risultati più pronti e più rapidi.

Per uso consacrato nel regolamento interno della Camera dei Comuni il diritto di iniziativa in materia di spesa è riservato, come già innanzi si è riferito, al

Governo, a differenza di quanto avviene negli altri paesi a regime parlamentare, ove le camere basse, spesso per ragioni precipuamente politiche o per tutelare un interesse speciale e locale, in contrasto con le loro funzioni di origine, facilmente avanzano proposte di aumenti di spese (1).

Dopo il 1° aprile, inizio della gestione annuale del bilancio, il funzionamento dei servizi è assicurato a mezzo di acconti fino a quasi la metà del mese di agosto nel quale avviene la votazione del bilancio (*appropriation act*).

Il bill di appropriazione (applicazione, assegnazione delle spese approvate) passa per tre letture; in seguito passa alla Camera dei Lords e ritorna alla Camera dei Comuni.

I poteri della Camera dei Lords, sulle questioni di finanza e quindi su quelle di bilancio sono quasi annullate in virtù del *parliament act* del 1911.

In passato erano scoppiati frequenti conflitti fra le due camere per le leggi di imposte, a causa della preminenza che la Camera dei Comuni, per la sua origine, vantava per esse, ma i conflitti erano stati sempre risolti, per quanto ingegnosamente, con piena soddisfazione, non ostante l'assenza di una norma positiva, della Camera bassa, come attestano il Blackstone, il Todd, l'Eschine-May (2).

Con il *parliament act* è venuta la norma a sanzionare tale stato di minorità della camera alta; essa fu approvata dopo un vivace dibattito durato qualche anno ed importò la spoliatura completa, come si è riferito, in materia di finanza e la limitazione nella restante materia legislativa dei poteri dei Lords, non potendo più essi emendare un *money bill*, e nemmeno respingerlo; o il *bill* viene approvato puramente e semplicemente entro il termine di un mese concesso per l'esame o il *bill* diventa *act*, non ostante il rigetto, il che avviene anche di fronte alla sola mancata approvazione nel termine assegnato (3). Il che porta, limitando la osservazione al tema che ci occupa, a concludere che praticamente è la sola camera bassa che esercita in Inghilterra, in sede di approvazione del bilancio, un effettivo controllo preventivo sulla gestione finanziaria e sui poteri del Governo relativamente alla gestione stessa.

L'azione dell'amministrazione attiva viene preventivamente vincolata con la legge del bilancio ed alla stessa è fatto divieto per i bilanci dei servizi civili — per quelli militari è consentito — di procedere a storni di fondi tra le divisioni (capitoli). I crediti supplementari (*supplementary grants*), contenuti in stati di previsione supplementari (*supplementary estimates*), sono votati dal Parlamento per supplire alle somme votate nella sessione e risultate insufficienti per spese di guerra

(1) Sotto il regno della regina Anna si instaurò la consuetudine che la camera dei comuni non potesse segnare all'ordine del giorno alcuna mozione che implicasse aumento di spesa, se tale mozione non fosse stata approvata dalla corona. Cfr. CHICOS: *La préparation du budget et le contrôle budgétaire aux Etats-Unis d'Amérique*, pag. 17.

(2) TODD: *On Parliamentary Government*, nella « Biblioteca delle scienze politiche », vol. III, pag. 548.

(3) ARANGIO RUIZ: *L'odierna questione costituzionale inglese*, in « Rivista di diritto pubblico », anno 1911, pag. 447; Cfr. anche PARDO: *Il conflitto costituzionale inglese e le trasformazioni di diritto pubblico inglese*, nella stessa rivista, anno 1910, pag. 407.

e per provvedere al fabbisogno di servizi non contemplati negli stati di previsione delle spese in corso di esecuzione, oppure per lo stanziamento di fondi addizionali per qualsiasi nuovo oggetto. I *supplementary estimates* sono votati dal Parlamento.

Vi sono poi fondi speciali dai quali il Governo può prelevare senza bisogno della preventiva autorizzazione del Parlamento: essi sono il *consolidated fund*, il *treasury chest fund* (fondo per la cassa della tesoreria) che serve per far fronte a spese impreviste specialmente per l'allestimento di truppe; il *civil contingencies fund* (fondo per la contingenza dei servizi civili) che serve a far fronte a spese non previste per i servizi civili di carattere interno: il *secret service fund* (fondo per il servizio segreto) dal quale sono prelevate le somme destinate al servizio delle informazioni segrete presso il Ministero degli Esteri (*Foreign Office*). Il fondo per il servizio segreto viene approvato ogni anno dal Parlamento che autorizza così i prelevamenti (1).

#### STATI UNITI D'AMERICA (2).

Il controllo precedente alla gestione del bilancio da parte del Parlamento negli Stati Uniti d'America si svolge in modo un po' diverso da quello innanzi esaminato dell'Inghilterra.

La legge del 10 giugno 1921 (*budget and accounting act*) attribuisce al Presidente della Repubblica, quale capo della pubblica finanza, la responsabilità della preparazione del bilancio e gli pone d'accanto, per l'esercizio di tale funzione, uno speciale ufficio, il *bureau of the budget* che svolge la propria attività sotto l'alta direzione del Capo dello Stato (3).

Precedente al 1921, può dirsi che gli Stati Uniti di America non avevano un vero e proprio bilancio nel senso tecnico-giuridico e contabile che è inteso da noi, in quanto il Parlamento non approvava le entrate dello Stato, ma portava il proprio esame soltanto sui preventivi di spese approvati con leggi molteplici di apertura di credito. Al principio del mese di dicembre di ogni anno il Segretario del Tesoro presentava alla Camera dei rappresentanti una relazione sulle entrate, sulle spese e sulla situazione del debito pubblico con le osservazioni o le proposte che reputava necessarie intorno ai provvedimenti finanziari; in una successiva *annual letter* egli esponeva le somme richieste per l'anno successivo dalle varie amministrazioni. Di conseguenza il Segretario del Tesoro non presentava alcuno schema o progetto di bilancio, essendo il bilancio opera completa e collettiva dei vari comitati permanenti (*standing committees*) costituiti dalle due camere, ai quali erano inviate le relazioni e le richieste.

La riforma apportata con la legge del 10 giugno 1921, avente lo scopo di costituire un sistema di bilancio razionale ed un controllo indipendente dai conti del Governo, è stata assai utile ed ha prodotto una completa trasformazione nella materia del bilancio e nei sistemi contabili in uso nel passato. Essa ha fatto obbligo al Presidente di trasmettere al Congresso, mediante un unico documento, un piano preventivo contenente gli oneri finanziari necessari per il funzionamento dei servizi governativi (*for the support of the government*), nonché la valutazione delle entrate e delle spese erariali.

Le entrate e le spese sono portate in conto: 1° di un fondo generale cui sono versate le sole entrate normali; 2° di un fondo prestiti cui vengono attribuiti i proventi realizzati con operazioni di credito; 3° di diversi conti speciali collegati al fondo generale; 4° dei fondi di giro.

La citata legge consente altresì al Presidente di trasmettere al congresso stati di previsione suppletivi (come in Inghilterra i *supplementary estimates*) per provvedere a spese che a suo avviso rivestono carattere d'interesse pubblico, facendo solo obbligo al medesimo di esporre, mediante un messaggio illustrativo delle nuove proposte, le ragioni per le quali non vennero a suo tempo comprese nel progetto iniziale.

Le previsioni vengono accentrate nel *bureau of the budget* posto alle dirette dipendenze del capo dello Stato. Alla vigilia dell'apertura della sessione del congresso, apertura che avviene il primo lunedì del mese di dicembre, il Presidente degli Stati Uniti di America presenta il messaggio relativo al bilancio ed il giorno successivo deposita nella segreteria della Camera dei rappresentanti il progetto di bilancio per l'anno futuro, accompagnato da tutte le annotazioni necessarie. Se il progetto non presenta nuove entrate o nuove spese passa direttamente al comitato (*committee on appropriations*), unico comitato per tutte le spese dello Stato, e non come avveniva prima della legge del 1921.

L'esame relativo al bilancio di ciascuna branca dell'amministrazione viene espletato dai sottocomitati nel numero di circa dieci e composti generalmente di cinque membri di cui due appartenenti all'opposizione; possono intervenire alle sedute i capi delle singole amministrazioni per fornire chiarimenti e spiegazioni in ordine alle somme richieste per i rispettivi servizi; il lavoro di detti sottocomitati viene sottoposto al comitato del credito che vi apporta eventualmente delle modificazioni allo scopo di meglio assicurare l'equilibrio del bilancio.

Il progetto del bilancio così modificato dal comitato del credito è inviato al comitato plenario della Camera (*committee of the Whole*), composto di 100 membri, il quale vi può apportare altre modificazioni ed infine è sot-

(1) JÉZE: op. cit., pag. 147; INGROSSO: op. cit. pag. 98.

(2) BESSON: op. cit.; CHICOS: op. cit. *La préparation du budget et le contrôle budgétaire aux Etats-Unis d'Amérique*; JÉZE: op. cit.; DARESTE: op. cit.; ISTITUTI DI STUDI LEGISLATIVI: *La legislazione internazionale*, op. cit.; *L'ordinamento della contabilità di Stato all'estero*, op. cit.; G. VITAGLIANO: op. cit.

(3) CHICOS: op. cit., pag. 49 e segg.

toposto alla discussione della Camera dei rappresentanti.

Dopo la discussione ed il voto esso viene trasmesso al Senato, presso il quale subisce soltanto due esami: un primo esame innanzi al comitato delle spese ed un secondo esame davanti al Senato radunato in seduta plenaria.

Il Senato negli Stati Uniti di America ha in materia di finanza quasi gli stessi poteri di iniziativa e di emendamento della Camera dei rappresentanti, a prescindere dal diritto di precedenza riconosciuto a questa ultima (1).

Dopo il voto del Congresso il bilancio è sottoposto al Presidente della Repubblica per la sua definitiva approvazione; egli non può apportarvi alcun emendamento, ma lo deve o accettare ovvero respingere in blocco. Nel caso in cui il Presidente rifiuti di approvarlo, il bilancio è rinviato al Congresso e diviene senza altro operativo se, in presenza del veto presidenziale, riporti i due terzi dei voti da ciascuna delle due Camere (2).

Rafforza il controllo preventivo da parte del Parlamento in ordine alla gestione del bilancio il divieto imposto al potere esecutivo di potersi avvalere degli storni di fondi nemmeno fra le suddivisioni (articolo) in cui viene ripartito il bilancio, a differenza di quanto avviene in molti altri paesi, nei quali lo storno tra le divisioni (capitoli) del bilancio è consentito (Albania, Austria, Germania, Norvegia) ovvero limitato entro i soli capitoli (Australia, Belgio, Francia, Italia, Olanda, Giappone, Grecia, Svizzera, Turchia); il che rende ancora più disciplinato il potere di gestione dell'amministrazione attiva.

In virtù della riforma del 1921 si poté pervenire in poco tempo alla sistemazione ed alla razionalizzazione delle procedure del sistema del bilancio, nell'introdurre l'ordine là dove non regnava che il disordine (3).

Attualmente il Presidente agisce in modo che si chiede ai contribuenti solamente il necessario e bisogna aggiungere che il Presidente, e così anche il Governo, possono dare ogni momento le spiegazioni opportune sui bisogni che le imposte sono chiamate a fronteggiare. In questa situazione il Congresso può essere perfettamente informato e può anche esercitare con piena conoscenza di causa il suo diritto di controllo e di decisione sia nell'adottare e nell'approvare le proposte che gli sono sottoposte, sia nel respingerle. Ma qualunque sia la sua decisione esso non si pronuncia in conseguenza che dopo un esame ed una documentazione seria (4). In considerazione delle ragioni innanzi dette prima della riforma del 1921 le proposte del bilancio sottoposte al Parlamento non si presentavano solamente prive di

ogni sistemazione, ma contenevano sovente delle cifre esagerate, ciò che portava il Congresso a procedere a delle riduzioni considerevoli.

Al contrario sotto il nuovo regime gli aumenti e le riduzioni delle somme effettuate dal Congresso presentano cifre assai ridotte tanto che il Presidente della commissione dei crediti poté affermare nella sua relazione sul bilancio del 1925 che tutte le riduzioni realizzate avrebbero portato ad un'accettazione pura e semplice del bilancio proposto (5).

#### FRANCIA (6).

Negli Stati continentali di Europa e specie in quello francese gli ordinamenti costituzionali risentono molto della lotta dei partiti e della invadenza della Camera dei Deputati; si nota come se esistesse una diffidenza nei rapporti fra il potere legislativo e quello esecutivo con la tendenza del primo a sostituirsi al secondo. Ciò si riscontra soprattutto in materia di finanza e nel procedimento per la preparazione e formazione del bilancio.

E' buona norma costituzionale che l'iniziativa in materia di bilancio spetta al potere esecutivo e più precisamente al Ministro del Tesoro ovvero a quello delle Finanze, quando le due funzioni sono materialmente riunite in un unico dicastero; il Governo è quello che può avere la conoscenza più completa dei bisogni e dei mezzi di tutta la Nazione. Riconoscendo invece l'iniziativa al Parlamento si verrebbe a snaturare la sua funzione di origine che è quella di votare le imposte, di fare le leggi e non di fare l'amministratore; si verrebbe altresì a diminuire di molto le responsabilità del Governo in materia di finanza, creando disordine e confusione, come era stato lamentato in America prima della riforma attuata con la legge del 1921, ed infine si verrebbe ad escludere il sindacato ed il controllo preventivo, inteso in senso stretto, sulla gestione del bilancio, mentre come innanzi si è rilevato, il Parlamento in tale materia più che attore deve essere giudice.

La Francia nel corso della sua storia finanziaria ha variato di frequente i propri metodi di bilancio e le forme del procedimento; ha adottato di volta in volta il metodo del bilancio generale unico e quello dei bilanci distinti.

Sopravvenuta la prima guerra mondiale la eccezionalità delle necessità finanziarie portò ad adottare metodi del pari eccezionali. Il bilancio ordinario scomparve del tutto ed il Parlamento si limitò ad autorizzare in blocco, di trimestre, in trimestre, i fondi necessari per il funzionamento dei servizi statali senza al-

(1) Cfr. STOURM: op. cit.

(2) CHICOS: op. cit., *La préparation du budget et le contrôle budgétaire aux Etats-Unis d'Amérique*, pag. 71.

(3) CHICOS: op. cit., pag. 122 e segg.

(4) CHICOS: op. cit., pag. 123 e segg.

(5) CHICOS: op. cit., pag. 123 e segg.

(6) BESSON: op. cit., DARESTE: op. cit.; VICTOR DE MARCE: *Le contrôle des finances en France et à l'étranger*, vol. 10, ed. 1928; JEZE: op. cit.; LEROY BEAULIEU: op. cit.; UGO MONETTI: *L'amministrazione centrale dello Stato e l'ordinamento dei controlli*, edizione 1926 cfr. anche *Legislazione internazionale*, op. cit. e *l'ordinamento delle contabilità di Stato all'estero*; op. cit.; « Ministère de Finance »: *Bulletin de statistique et de législation comparée*, Paris.; G. VITAGLIANO: op. cit.

cuna distinzione fra oneri di guerra e quelli normali.

Nel 1920 il ministro Klotz, nella necessità di separare dagli oneri normali e permanenti dello Stato quelli di carattere eccezionale relativi alle passività della guerra, creava accanto al bilancio ordinario un bilancio straordinario, inquadrandolo per altro nel bilancio generale. Nel 1921 il ministro Doumer sopprimeva il bilancio straordinario ripristinando il sistema del bilancio unico.

Attualmente il bilancio preparato dal Governo viene presentato alle camere — presso la Camera dei Deputati viene esaminato dalla commissione delle finanze — eletta per un anno e rinnovabile (1) —. Anteriormente al 1920 il bilancio seguiva la stessa procedura che si usava per le altre leggi ed era sottoposto all'esame di uno degli uffici (commissione di bilancio) in cui era divisa la camera.

La divisione di bilancio che forma oggetto del voto del Parlamento è il capitolo ed il Governo ha facoltà, osservando determinati adempimenti, di procedere allo storno dei fondi entro gli stanziamenti dei singoli capitoli.

Il Parlamento ha il diritto di proporre aumenti di credito ed il ministro Leone Lay, a causa degli abusi e del crescente aumento delle spese cui esso dava luogo, ne aveva proposto la abolizione a simiglianza del sistema inglese. Le due camere, all'infuori della priorità di presentazione assegnata a quella dei Deputati, hanno uguali poteri in materia finanziaria.

Alle nuove maggiori spese — *crédits additionnels* — si provvede a mezzo di apposite autorizzazioni (1); la apertura di essi può farsi per decreto solo nel caso in cui la Camera dei Deputati sia prorogata dopo la chiusura della sessione. Se la Camera è aggiornata o è sciolta non si può mai fare apertura di crediti per decreto. I decreti di apertura di credito sono deliberati in Consiglio di ministri, previo parere del Consiglio di Stato, e devono essere presentati al Parlamento per la convalida.

La riforma in materia finanziaria adottata in Francia con la legge del 1934 verrà meglio esaminata allorchè tratteremo del controllo concomitante alla gestione ed esecuzione del bilancio.

#### BELGIO (2)

Nel Belgio il controllo preventivo esercitato dal Parlamento sul bilancio ha presso a poco gli stessi lineamenti di quello applicato in Francia, in Italia e negli altri Stati retti a regime rappresentativo.

Anche nel Belgio il bilancio è preparato dal Governo; la previsione della spesa viene predisposta dalle singole amministrazioni e definitiva poi dal Ministero delle Finanze assistito dall'apposito comitato del bilancio e da quello del Tesoro, al quale è deferita la preparazione delle previsioni per i servizi di cassa dipendenti, la formazione della previsione delle entrate e la vigilanza sull'equilibrio del bilancio.

Presentato indifferentemente alla Camera dei Deputati ovvero al Senato, il Parlamento provvede alla sua approvazione delimitando in tal modo per la futura gestione i poteri del Governo.

L'unità elementare del bilancio è l'articolo non il capitolo e perciò gli storni da articolo ad articolo non possono avvenire che per legge e parecchi sono autorizzati con la stessa legge di bilancio.

Le variazioni al bilancio sono proposte al Parlamento con una relazione esplicativa. Nei vari bilanci dei singoli ministeri è scritto poi uno stanziamento speciale corrispondente al nostro fondo di riserva per le spese impreviste (*dépenses qui ne peuvent être prévues ni évaluées au moment de la formation du budget*). Nei bilanci di qualche ministero sono indicati i titoli e l'oggetto di queste spese per cui la imprevedibilità riguarda i soli valori (3).

#### UNIONE DELLE REPUBBLICHE SOVIETICHE SOCIALISTE (U.R.S.S.)

In Russia viene preparato un progetto di bilancio per ognuna delle sedici repubbliche federali e un bilancio generale dell'Unione; i diciassetti progetti riuniti formano il bilancio unico dell'Unione (4).

I progetti di bilancio ed i piani finanziari che servono alla preparazione del bilancio statale sono sottoposti all'esame del Commissariato del Popolo alle Finanze dell'U.R.S.S. o delle rispettive repubbliche federate. Per esaminare i bilanci e per stabilire le cifre delle previsioni suscettibili di essere comprese nel progetto di bilancio dell'U.R.S.S. e dei bilanci delle repubbliche federate, è costituita presso i commissariati predetti una commissione del bilancio (art. 19 dell'ordinanza 25 maggio 1927 sulla contabilità di Stato). Le divergenze non esaurite dalla Commissione del bilancio presso il Commissariato del Popolo per le finanze dell'Unione R.S.S. vengono risolte per accordi tra il commissariato predetto e quello del Controllo sovietico da una parte ed i dirigenti dei servizi o delle istituzioni interessate dall'altro (5). Se l'accordo non è ugualmente raggiunto,

(1) I *Crédits additionnels*, si ripartiscono in *crédits supplémentaires* e *crédits extraordinaires*. I primi si suddividono alla loro volta in *crédits limitatifs* ed in *crédits évaluatifs*.

(2) BESSON: op. cit.; DARESTE: op. cit.; JEZE: op. cit.; GAGLIARDI: *Il bilancio dello Stato*, vol. I; *Il bilancio di previsione in generale*; *Il bilancio belga*: op. cit.; VITAGLIANO: op. cit.

(3) GAGLIARDI: op. cit., pag. 256 e segg. 423 e 520.

(4) F. R. DARESTE e P. DARESTE: op. cit. vol. II, pag. 383 e segg.; V. DE MARCÉ: *Les constitutions soviétiques et le contrôle des finances en Russie*, nella Riv. polit. et parlam. « CXXVII » n. 10, pag. 193 e segg.; G. KOTLIAREVSKI: *Il Diritto del bilancio in U.R.S.S.*, 2ª ed., pubb. di Stato. Mosca.

(5) Soppresso il Commissariato del Popolo per l'ispezione operaia e contadina nella cui competenza rientrava il controllo del bilancio, furono istituiti: a) un Commissariato del Popolo Federale Repubblicano per la Finanza; b) un Commissariato del Popolo Federale Repubblicano che sorveglia l'andamento dell'amministrazione e controlla i bilanci dello Stato.

le divergenze vengono portate all'esame definitivo del Consiglio dei commissari dell'U.R.S.S. al momento dell'esecuzione del bilancio generale (1).

Il bilancio delle repubbliche socialiste federative sovietiche russe (R.S.F.S.R.), come quello degli Stati delle repubbliche socialiste sovietiche autonome che fanno parte del R.S.F.S.R. vengono incorporati, come innanzi riferito, nel bilancio dello Stato unico dell'U.R.S.S.

Il Soviet supremo dell'U.R.S.S. che è l'organo supremo del potere di Stato (art. 30 della costituzione) e che esercita in modo esclusivo il potere legislativo, approva il bilancio (2).

La votazione del bilancio nell'U.R.S.S. si riduce alla approvazione dei titoli dei bilanci delle repubbliche confederate; i titoli non comprendono che i capitoli più importanti delle entrate e delle spese, in modo da lasciare agli organi esecutivi ed ai governi delle repubbliche la più grande libertà possibile nell'effettuare la ripartizione degli stanziamenti.

Per quanto concerne il bilancio dell'Unione esso viene votato sulla base di articoli contenuti in un prospetto che ripartisce le entrate secondo la loro provenienza e le spese secondo la loro destinazione.

Certo, data la costituzione tutta particolare della Unione delle repubbliche sovietiche socialiste, non può dirsi che il potere legislativo (Soviet supremo dell'U.R.S.S.) che rappresenta la più alta autorità legislativa, eserciti con l'approvazione del bilancio un rigoroso controllo sull'opera dell'organo esecutivo (Snk-consiglio dei commissari del popolo dell'Unione), avendo questi in sede di gestione facoltà più larghe di quelle assegnate al Governo negli stati a regime rappresentativo, tra cui quella di poter disporre degli storni ai fondi entro le divisioni del bilancio, con la eccezione del divieto di aumento degli stanziamenti di spese concernenti il personale prelevato da stanziamenti concernenti il materiale.

### ALTRI STATI (3).

L'esame e l'approvazione del bilancio di previsione, che compendiano l'esercizio del potere di controllo da parte del Parlamento sull'attività finanziaria del Governo, sono con modalità diverse eseguiti in tutti gli

altri paesi, abbiano essi il sistema unicamerale (Albania, Bulgaria, Finlandia, Norvegia, Turchia) ovvero quello bicamerale (Austria, Danimarca, Germania, Giappone, Grecia, Polonia, Romania, Svizzera). Può quindi affermarsi che il controllo precedente alla gestione del bilancio è una necessità universalmente sentita da tutti gli Stati anche non a regime rappresentativo e viene affidato con limiti ed efficacia diversa al potere legislativo: al Parlamento (4).

Esaminando partitamente i singoli ordinamenti si rileva quanto segue:

negli Stati a regime bicamerale il progetto del bilancio è in generale sottoposto prima alle deliberazioni della Camera dei Deputati, espressione diretta delle rappresentanze nazionali. Tuttavia in taluni Stati si hanno procedure diverse: nella Svizzera, ad esempio, il progetto viene alternativamente presentato un anno alla Camera dei Deputati e l'anno successivo alla Camera alta; nella Germania viene esaminato in precedenza dalla Camera alta (Reichsrat); in Romania la sola Camera bassa esamina e discute il bilancio, mentre il Senato interviene soltanto nel caso di fondi straordinari speciali (bilancio speciale) per lavori di grande entità; in Grecia il bilancio viene sottoposto alla Camera dei Deputati e successivamente viene trasmesso al Senato, il quale deve deliberare entro 40 giorni, trascorso il quale termine s'intende approvato per tacito consenso; in Polonia se la Dieta non approva il bilancio nel periodo di tre mesi dalla sua presentazione, il Senato passa all'esame del progetto governativo e, se il Senato nei trenta giorni dall'avvenuta trasmissione non comunica alla Dieta le sue deliberazioni, il progetto si considera come approvato.

Il diritto d'iniziativa in materia di pubbliche spese è riconosciuto in gran numero di Stati ai membri del Parlamento (Austria, Belgio, Cecoslovacchia, Danimarca, Germania, Iugoslavia, Svezia, Svizzera). Tale diritto è invece in altri Stati riservato, come in Inghilterra, soltanto al Governo (Giappone ed Irlanda), ovvero è sottoposto ad alcune limitazioni (Polonia, Turchia).

Nel caso in cui cause eccezionali non abbiano consentito la tempestiva approvazione del bilancio, in molti Stati, il potere esecutivo ha facoltà di autorizzare le spese, provvedendo con decreto ad istituire un bilancio provvisorio (Germania, Norvegia), ovvero ad estendere

(1) Il Consiglio dei Commissariati dell'U.R.S.S. è l'organo superiore esecutivo ed amministrativo dell'U.R.S.S. Esso è formato dal Soviet supremo dell'U.R.S.S. verso il quale è responsabile ed è composto dal Presidente del Consiglio dei Commissari del Popolo dell'U.R.S.S.; dai Vice Presidenti, dal Presidente della Commissione del piano di Stato, dal Presidente della Commissione del Controllo sovietico, dai Commissari del Popolo, dal Presidente del Comitato per le belle arti, da quello per le scuole superiori e dal Presidente della Direzione della Banca di Stato.

(2) Il Soviet Supremo dell'U.R.S.S. si compone di due camere: il Soviet dell'Unione e il Soviet delle Nazionalità (art. 33 della costituzione).

(3) BESSON: op. cit.; DARESTE: op. cit.; JÈZE: op. cit.; E. MAIORANA: *Il bilancio dello Stato*, ed. 1930; RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO: op. cit.; G. VITALIANO: op. cit.

(4) Tutti gli ordinamenti trattano del controllo finanziario, cfr. per l'Albania: *Costituzione 1° dicembre 1928*; per l'Austria: *Costituzione 1° ottobre 1920, art. 121 modificata nel 1934*; per la Danimarca: *Costituzione 5 giugno 1945, art. 49*; per la Finlandia: *Costituzione 17 luglio 1919, art. 71*; per la Grecia: *Costituzione 2 giugno 1927, art. 106*; per la Iugoslavia: *Costituzione 3 settembre 1931, art. 107*; Norvegia: *legge 22 giugno 1880, relativa al magistrato dei conti*; Olanda: *Costituzione 30 novembre 1887, articoli 127-130*; Polonia: *Costituzione 26 giugno 1934, art. 59*; Romania: *Costituzione 29 marzo 1923, art. 115*; Spagna: *Costituzione 1931, art. 20*; e fuori dell'Europa: Brasile: *Costituzione 24 febbraio 1891, modificata nel 1925 e 26, art. 89*; Cina: *Costituzione provv. 1° maggio 1931*; Messico: *Costituzione 31 gennaio 1917, modificata nel 1921-23-28, articoli 73 e 74*.



automaticamente il bilancio scaduto all'esercizio in corso (Albania, Giappone, Olanda, Polonia, Romania, Svezia) od infine a procedere ai pagamenti ed agli incassi previsti dalle leggi in vigore, senza poter superare, per quanto concerne le spese, i limiti degli stanziamenti approvati nell'esercizio scaduto (Grecia).

Ugualmente il potere esecutivo dispone di speciali prerogative allorchè occorre provvedere in talune circostanze speciali a spese di carattere urgente non previste in bilancio o non sufficientemente coperte con gli stanziamenti autorizzati. In Germania tali spese hanno corso con il consenso del Ministro delle Finanze, formano oggetto di segnalazioni e di una speciale giustificazione nei conti, e devono essere poi successivamente approvate dal Parlamento. In Norvegia il potere esecutivo può di sua autorità, senza alcuna limitazione giuridica, eccedere l'ammontare delle autorizzazioni di spese concesse con il bilancio, ma deve ottenere dal Parlamento l'approvazione di tali eccedenze. In Jugoslavia possono essere effettuate nel corso della gestione delle spese sui fondi di tesoreria, al di fuori del bilancio propriamente detto, con provvedimento esecutivo, che viene portato all'approvazione del Parlamento nel bilancio dell'anno successivo.

### Controllo concomitante alla gestione dei bilanci

Il bilancio dello Stato, approvato dal Parlamento, deve avere la sua pratica applicazione ed esecuzione; ha inizio così la seconda fase, quella della gestione effettiva del bilancio, cioè di messa in moto del bilancio stesso in base al complesso delle forme legali, amministrative e giudiziarie che presiedono all'ordinata percezione delle entrate dello Stato, al pagamento delle spese ed alla revisione dei conti, gestione che occupa tutta intera l'attività finanziaria dell'amministrazione e che deve svolgersi entro il piano della legge di bilancio, che è insieme norma e limite dell'attività predetta.

La esecuzione del bilancio rientra nei compiti essenziali del Governo e delle amministrazioni che ne dipendono; il controllo sulla gestione appartiene invece allo stesso potere esecutivo, in quanto è interesse di ogni amministrazione garantirsi della regolarità della propria gestione; al Parlamento per quanto è consentito a detto organo eminentemente politico; ed infine ad altri organi speciali che derivano i loro poteri nei diversi Stati ora dal Parlamento, come uffici ausiliari dello stesso, ora dal Capo dello Stato, ora dal potere esecutivo, (Corte dei conti, Camera dei conti, Tribunale dei conti, Ufficio centrale di contabilità, Corte generale dei conti) (1).

Tale controllo è variamente espletato e presenta negli ordinamenti dei diversi Stati modalità e caratteristiche particolari a secondo la prevalenza che ha nell'esercizio il potere legislativo o quello esecutivo. Le modalità sono diverse, ma lo scopo è comune: quello di garantire che le entrate ed i crediti assegnati siano bene spesi ed assicurare che la gestione avvenga conforme alla legge di bilancio (2).

### INGHILTERRA (3)

Per meglio intendere quale sia l'organizzazione ed il modo di funzionamento dei controlli in Inghilterra, controlli che direttamente od indirettamente attengono alla esecuzione del bilancio, è opportuno dare un breve cenno dell'ordinamento dell'amministrazione finanziaria inglese.

Può dirsi, invero, che tutta l'organizzazione del sistema del controllo preventivo trovi la sua esplicazione nelle attribuzioni, tutte speciali, assegnate in Inghilterra al Ministro delle Finanze. Il Portafoglio delle Finanze, in effetti, è l'unico tra i dicasteri che, in ragione della sua importanza, è retto non da una sola persona ma da un Consiglio. Così il Capo del Governo, che è anche quasi sempre il capo del Dipartimento delle Finanze, porta il titolo di primo Lord della tesoreria; ma perchè non sarebbe facile al capo del Governo, che è incaricato della politica generale del paese, di occuparsi nello stesso tempo e dettagliatamente della finanza pubblica, egli delega il più delle volte ad un altro ministro, che diviene il dodicesimo Lord del consiglio, sopra menzionato, e che si chiama cancelliere dello scacchiere (chancellor of the exchequer), l'incarico di esercitare le sue attribuzioni.

Questi due capi supremi delle finanze dello Stato, nelle quali il primo interviene solo per il suo prestigio di Capo del Governo ed il secondo è il capo effettivo del dipartimento, sono coadiuvati da tre commissari e da due segretari reclutati anche essi in seno alla maggioranza parlamentare.

L'influenza del Ministro effettivo delle Finanze, il Cancelliere dello Scacchiere, è grandissima e spiega i suoi effetti anche sull'opera degli altri ministri suoi colleghi. Egli sorveglia l'esecuzione del bilancio e l'impegno delle spese non solo nei dipartimenti dei servizi civili, ma anche in quelli militari; infatti nessuna nuova spesa può essere portata in discussione al Consiglio dei ministri senza l'autorizzazione preventiva dei lords della tesoreria; parimenti per gli acquisti o le vendite di beni immobili; nei casi in cui è assolutamente necessario ed urgente intraprendere dei lavori la cui spesa non è stata prevista in bilancio.

(1) Cfr. in ordine alla Corte dei conti: ARCOLEO: op. cit., pag. 129; G. DE BRUN: *La corte dei conti e la sua funzione di controllo nell'amministrazione dello Stato*, ed. 1912; C. FRASCA: *La corte dei conti*, Roma 1941; G. MOFFA: *corte dei conti nel nuovo Digesto italiano*, ed. 1938; E. TANGO: voce *corte dei conti*; UGO: *La corte dei conti*, ed. 1882; VANNI: op. cit.; VICARIO: *La corte dei conti in Italia*, ed. 1925.

(2) I controlli si distinguono, avuto riguardo al loro carattere in ordinari e straordinari; al momento nel quale si attuano: in preventivi e successivi o consuntivi; all'obbiettivo specifico proprio: in amministrativi in senso stretto, tecnici e contabili; ed infine all'organo che li esercita in legislativo, o meglio parlamentare, amministrativi e giudiziari.

(3) Cfr. nota n. 5 a pag. 159.

Tali poteri preminenti devoluti al Ministro delle Finanze trovano la loro spiegazione non solamente nel fatto che il capo supremo del detto dicastero è anche il Capo del Governo, ma anche nel principio che colui che esercita siffatto controllo deriva i suoi poteri direttamente dalla Corona, giacchè, secondo la teoria accolta in Inghilterra, ogni somma votata dal Parlamento è considerata come appartenente al Re, onde il diritto e il dovere del Re di sorvegliare, a mezzo dell'intermediario del tesoro (Ministro delle Finanze), l'impiego del denaro affluito alla tesoreria.

Ma detto controllo è da considerarsi interno ed esercitato più nell'interesse dell'amministrazione attiva che dell'intera Nazione.

L'effettivo, il classico controllo fornito di tutti gli elementi necessari perchè esso sia efficace, obbiettivo ed imparziale viene in Inghilterra esercitato da altri due organi che sono il controllore auditore generale (*comptroller general of the receipts and issues of her Majesty's exchequer and auditor general of public accounts*) che riassume in sé le funzioni di controllore e di auditore, e l'ufficio di revisione (*audit office*) del quale parleremo in sede di controllo postumo.

Il controllore generale è incaricato con lettera patente del sovrano; non può rivestire altra funzione che quella conferitagli dalla Corona; gode di una effettiva inamovibilità posta in qualche modo sotto la salvaguardia del Parlamento. Non può difatti essere dal governo dispensato che in base ad un indirizzo delle due camere e conserva le sue funzioni *during good behaviour* dice l'act del 1866 all'art. 3, vale a dire fino a quando non ha demeritato.

Le funzioni di controllo di questo altissimo magistrato in sede di gestione del bilancio è notevole, esercitando egli il supremo sindacato politico sul bilancio nell'interesse del Parlamento, al quale rende il conto annuale (1). Egli svolge le sue attribuzioni con continuità durante tutta la gestione in modo che le irregolarità possono essere scoperte immediatamente; ha diritto di revisione dei documenti ministeriali e redige il suo rapporto in piena libertà, segnalando non solo le spese irregolari, ma anche quelle che non risultano economiche.

Esaminando partitamente come si svolge in questa fase il controllo da parte degli organi a cui la legge ha attribuito tale altissima funzione, ci limiteremo ad esporre le modalità più salienti.

Il controllo sulle entrate è meno rigoroso, come del resto si verifica in tutti gli altri Stati, di quello sulle uscite e viene esercitato con il sottoporre l'agente impositore e quello riscuotitore a tutto un sistema di riscontro, ispezioni e verifiche, che trova la più alta espressione nell'ufficio del controllore generale, al quale sono comunicati giorno per giorno gli estratti dei registri della Banca di Inghilterra, concernenti i movimenti dei fondi (2).

Il controllo preventivo sulle spese viene esercitato nella prima fase della spesa dal Cancelliere dello Scacchiere e dal suo segretario parlamentare, avendo il primo la suprema vigilanza sul servizio dei pagamenti fatti dal *paymaster general*, che provvede, peraltro, soltanto al servizio civile, al fondo consolidato ed alla difesa nazionale, e dalla Banca di Inghilterra che funziona da tesoriere (gran cassiere dello Stato), essendo incaricata di provvedere a tutte le riscossioni ed a quasi tutte le spese.

Un preliminare controllo sul servizio dei pagamenti è esercitato dalla stessa autorità che emette i mandati, cioè dal Ministero delle Finanze. Per ciò che riguarda il servizio compiuto dalla Banca d'Inghilterra, il ministero predetto prende continua conoscenza, mediante gli estratti giornalieri ad esso inviati, di tutti i pagamenti eseguiti per conto dello Stato; in questo modo e specialmente per la firma dei mandati finisce per esercitare un ampio controllo su tutti gli altri dicasteri.

Le casse dello Stato si aprono soltanto mediante un ordine del gabinetto, controfirmato dal Ministro delle Finanze e con riferimento alla legge ed al voto del Parlamento su cui si basa la spesa. Tale procedura e detti adempimenti si applicano al bilancio variabile, annuale e non al consolidato; per le spese che si eseguono sul fondo consolidato basta un semplice rescritto ministeriale che indica l'ordine del Parlamento al quale si riferisce.

Anche al Ministero delle Finanze spetta di consentire perchè dagli altri ministeri e dipartimenti si possa eccedere, quando viene presentato la necessità, i limiti degli stanziamenti del bilancio votati dal Parlamento.

I ministri preposti alla Difesa Nazionale dispongono di taluni organi interni di controllo posti alla loro diretta dipendenza; gli *accounting officers* sono capi permanenti di ufficio, aventi responsabilità propria per quanto concerne la regolarità della gestione del bilancio dei rispettivi ministeri; essi non possono essere nominati o revocati che col consenso del primo ministro e sono responsabili non soltanto di fronte al loro ministro ma anche verso il comitato dei conti pubblici della Camera dei Comuni, dei quali diremo appresso.

Il controllo sugli impegni, oltre che dal controllore generale, viene esercitato a mezzo dei predetti funzionari, che hanno il più alto grado di indipendenza e che di fronte alla stessa tesoreria possono opporsi all'impegno di talune spese la cui regolarità risulti dubbia. Infatti se l'*accounting officer* riceve l'ordine del ministro da cui dipende di predisporre i pagamenti che egli ritiene irregolari deve, se il suo rilievo non abbia avuto effetto, farne la segnalazione alla tesoreria ed al controllore generale.

Per quanto concerne la spesa, la funzione precipua di controllo giuridico spetta al controllore generale; egli vigila perchè nessun mandato sia emesso dal Ministero delle Finanze senza il relativo *royal order*. Solo per

(1) ARCOLEO: op. cit., pag. 141.

(2) CHICOS: op. cit., pag. 51

i pagamenti sul fondo consolidato è sufficiente un rescritto ministeriale con riferimento agli atti parlamentari che autorizzano la spesa; ma anche in tal caso il controllore generale deve accertarsi che il decreto ministeriale che autorizza la emissione del mandato sia conforme all'ordine reale, alla legge ed alle facoltà accordate dal Parlamento (1).

Qualora il controllore si rifiuti di vistare un mandato dubitando della sua costituzionalità o legalità, il treasury può ricorrere alla corte del *Queen bank*, dove la questione viene risolta sotto forma di un giudizio per mandato.

Oltre all'azione di controllo sulle entrate e sulle uscite, il controllore generale dirige le operazioni del ritiro e del pagamento degli *exchequer bills*, con i quali la Banca d'Inghilterra anticipa fondi al governo per brevi periodi, quando le entrate realizzate non sono sufficienti ai bisogni dei servizi pubblici. In aggiunta a detti uffici ed organi speciali, è stato creato fin dal 1875, quasi supremo tribunale di sindacato, il comitato dei conti pubblici (*committee of public accounts*), il quale esercita per conto e nell'interesse del parlamento un potere di alta vigilanza sull'insieme della gestione dello Stato, oltre all'incarico di esaminare i conti a chiusura della gestione, come esporremo più oltre (2). E' composto di 15 membri nominati dal Presidente della Camera dei Comuni; il Presidente, e relatore del comitato, è ordinariamente un membro dell'opposizione e la minoranza della Camera vi è largamente rappresentata.

I poteri sono molto estesi; quello d'inchiesta è illimitato e comprende anche la chiamata di testimoni e la richiesta di documenti « *send for persons and papers* » per le sue indagini (3).

Da quanto sopra esposto schematicamente si rileva che il controllo del bilancio nella fase sua più importante e delicata, quale è quella della esecuzione, viene esercitato con mirabile accordo da più organi ed uffici; alcuni funzionanti nell'ambito dello stesso potere esecutivo, dell'amministrazione attiva, altri con attribuzioni del tutto indipendenti, che ripetono la loro origine ed investitura o dalla Corona (*comptroller general*) ovvero dallo stesso Parlamento (*committee of public accounts*) (4).

#### STATI UNITI D'AMERICA (5).

Negli Stati Uniti d'America prima della riforma del 1921, introdotta con il *budget and accounting act*, il controllore del Tesoro ed i suoi coadiutori, che attendevano all'esercizio del controllo su tutta la gestione finanziaria dello Stato, si trovavano alla dipendenza del potere esecutivo, cioè dell'organo sottoposto al loro controllo. Tale sistema creava inevitabilmente una ri-

dotta, limitata autorità del controllore del Tesoro e rendeva scarsi e non certo conformi alle aspettative i risultati conseguiti.

L'organo di controllo era e restava legato al potere esecutivo e nessun legame diretto era stabilito con il potere legislativo; era quindi un controllo interno fatto più nell'interesse della stessa amministrazione attiva che nell'interesse e per conto del potere legislativo che, con l'approvazione del bilancio, aveva prestabilito i limiti all'azione finanziaria della stessa.

Quindi il controllo concomitante alla gestione del bilancio poteva definirsi, secondo la nota distinzione, quasi esclusivamente amministrativo.

Con la nuova riforma, invece, conseguendo l'organo di controllo la necessaria autonomia ed indipendenza, e stabilendo un collegamento con il potere legislativo, sono state poste le basi per un controllo finanziario serio ed efficace sulla gestione del bilancio.

E se precedentemente il Congresso (Senato e Camera dei Rappresentanti) si era riservato per sé un diritto completo e diretto nella preparazione ed approvazione del bilancio, lasciando in un modo illogico al potere esecutivo la gestione del bilancio ed il controllo sulla gestione stessa, con la nuova riforma il potere esecutivo si deve occupare, come negli altri paesi, della preparazione e della esecuzione del bilancio, mentre il Parlamento si riserva solamente l'approvazione ed il controllo della sua applicazione.

Con la menzionata legge del 1921, adunque, è stato creato un organo *general accounting office* indipendente dal potere esecutivo e posto sotto il comando e la direzione del controllore generale degli Stati Uniti *comptroller general of the United States*; esso è responsabile soltanto innanzi al parlamento. Il controllore generale è coadiuvato da un assistente controllore (*assistant comptroller general of the United States*).

I predetti altissimi magistrati, allo scopo di garantire loro la necessaria autonomia ed indipendenza, sono nominati dal Presidente della Repubblica, su avviso conforme del Senato e non possono essere destituiti che solamente con l'assenso delle due Camere del Congresso, con l'osservanza di determinate forme e per motivi preventivamente stabiliti.

Con la creazione dell'ufficio generale di contabilità (*general accounting office*), a capo del quale furono posti il controllore generale ed il suo aiutante, vennero soppressi i corrispondenti funzionari del controllore del tesoro e del controllore aggiunto.

Il *general accounting office*, con a capo il controllore generale, costituisce l'organo centrale che, per conto del parlamento, esercita il superiore controllo della finanza pubblica. L'esercizio di tale controllo è ripartito fra più divisioni, fra le quali le più importanti sono: la divisione dei riscontri (*audit division*), la divisione

(1) TANGORRA: op. cit., pag. 129.

(2) TODD: *On Parliam Gov.*, vol. I, pag. 589.

(3) ARCOLEO: op. cit., pag. 142.

(4) BESSON: op. cit., pag. 434.

(5) Cfr. nota n. 2 a pag. 161.

giuridica (*law division*) e la divisione degli archivi (*records division*).

Una delle funzioni più importanti è quella del riscontro preventivo sugli ordini di spesa; fu nel 1927 che il *general accounting office* iniziò un tale controllo a mezzo della sua *audit division*. Fu il controllore generale che in detto anno, in considerazione degli inconvenienti derivati dal sistema allora in uso che consentiva la facile erogazione dei fondi a disposizione degli agenti pagatori, preannunciò la stretta applicazione del controllo preventivo sulla spesa. Gli agenti pagatori fino allora non avevano nemmeno la possibilità, e tanto meno il dovere, di assicurarsi del fondamento del diritto dei percipienti, della giusta imputazione della spesa e della capienza del fondo su cui poggiava la spesa stessa. A causa della posizione delicata che essi avevano, essendo sotto la dipendenza diretta dei funzionari ordinatori, cercavano prima di tutto di dare corso al pagamento e soltanto successivamente e di solito troppo tardi, si rivolgevano al *general accounting office* (1).

In applicazione del nuovo sistema tutti gli ordini di spesa, *settlement warrants*, firmati dal segretario del tesoro o da un suo sostituto, vengono controfirmati dal controllore generale. Ugualmente tutti i mandati di anticipazione, *accountable warrants*, rilasciati da un agente pagatore, *disbursing officer*, vengono trasmessi alla contabilità generale che dipende direttamente dal controllore generale ed hanno poi corso a mezzo del Segretario del Tesoro (2).

Gli *chèques* emessi in virtù di detti ordini di pagamento e dei mandati di anticipazione sono imputati ai relativi stanziamenti nei registri della contabilità generale. Detto ufficio, come ugualmente il controllore generale, possono in tal modo verificare se le erogazioni siano contenute nei limiti delle disponibilità di bilancio.

Il controllo preventivo è applicato anche agli altri pagamenti effettuati per il *veteran bureau*, l'ufficio delle pensioni agli invalidi di guerra.

Il *general accounting office* a mezzo della sua *audit division* esamina in modo continuativo dal punto di vista della legalità tutti i contratti che possono comunque impegnare la finanza pubblica; tale riscontro preventivo, compiuto da funzionari esperti della materia mette in evidenza tutte le lacune ed i difetti dello schema di contratto prima che esso abbia esecuzione (3).

Il *general accounting office* ed il controllore generale che lo dirige, svolgono la loro opera, come si è riferito, per conto e nome del parlamento con il precipuo compito di controllare la gestione del bilancio. L'interpretazione della legge del bilancio e la sua giu-

sta applicazione sono attribuzioni dell'ufficio predetto, il quale emette le proprie decisioni a seguito di apposita domanda degli organi interessati. Se il controllore generale ritiene che il fondo al quale l'amministrazione riferisce la spesa non sia quello voluto dalla legge, rifiuta e, se l'amministrazione insiste, deve rivolgersi al Congresso il quale soltanto ha l'autorità di decidere se la interpretazione data dal controllore generale sia giusta.

Il controllore corrisponde con il Congresso a mezzo di relazioni, alcune ordinarie ed annuali, e di esposti; egli è altresì obbligato in particolar modo a riferire al Congresso le infrazioni alla legge di bilancio in cui sono incorsi i capi dei singoli dipartimenti nella emissione dei titoli di spesa o nella stipulazione dei contratti.

I risultati raggiunti a seguito della riforma del 1921 sono ragguardevoli: sono stati creati contatti più diretti fra il personale amministrativo e quello contabile; sono state sistemate le pratiche irregolari; sono cessate in gran parte le violazioni alle leggi ed ai regolamenti; sono state realizzate numerose economie; si è conseguita una semplificazione delle scritture contabili ed infine è stato possibile raccogliere per il tramite del *general accounting office* moltissime informazioni e notizie concernenti le registrazioni e la procedura contabile delle operazioni fiscali (4).

#### FRANCIA (5)

Il controllo concomitante alla gestione del bilancio in questo paese trova la sua base e la sua realizzazione nel sistema accurato di organizzazione degli uffici amministrativi e contabili e nelle minute norme che regolano la riscossione delle entrate, l'impegno e la esecuzione della spesa. Non si può levare una sola imposta che non sia iscritta nella legge di finanza; non si può operare nessuno storno da un capitolo all'altro del bilancio; il ricorso ai crediti supplementari è strettamente regolato; gli ordinatori di spesa sono distinti dai contabili, cioè dagli agenti pagatori e maneggiatori di fondi; i contabili sono tenuti a prestare cauzione e tenere scritture regolari in forme determinate; gli agenti pagatori non devono fare pagamenti che in base a documenti giustificativi; i contabili principali sono responsabili della gestione dei contabili inferiori e sono sottoposti alla giurisdizione di una speciale corte di giustizia (*cour des comptes*) come esamineremo più oltre (6).

(1) Verificandosi pagamenti indebiti la somma doveva essere restituita al tesoro e bisognava quindi ogni volta mettere in movimento tutta la procedura necessaria a tale scopo. Più di sette miliardi di dollari irregolarmente pagati dovettero essere perseguiti al fine della restituzione al Tesoro, nel 1927; cfr. CHICOS: op. cit., pag. 118.

(2) Il Segretario del Tesoro è la mente direttiva di tutta la tesoreria presso la quale si accentra tutto il movimento dei fondi pubblici.

(3) CHICOS: op. cit., pag. 112.

(4) CHICOS: op. cit., pag. 108: *Annual report of the controller general of the United States for the fiscal, a. 1929*, Washington 1929, pag. 63.

(5) Cfr. n. 6 a pag. 162.

(6) LEROY BEAULIEU: op. cit., vol. II, pag. 172.

Il controllo nell'interno dell'amministrazione ha luogo in vari modi e viene in prevalenza esercitato sotto la direzione del Ministero delle Finanze, il quale interviene in tutti i provvedimenti di autorizzazione di spese e che possono comunque recare oneri all'erario.

Con la legge del 10 agosto 1922 venne rafforzato il servizio di contabilità e di controllo disimpegnato presso ciascun ministero da un organo apposito, dipendente dal Ministero delle Finanze, investito di tutta l'autonomia necessaria all'esercizio delle sue attribuzioni ed incaricato di occuparsi specialmente del controllo sugli impegni di spesa. Uno stesso controllore può essere incaricato del controllo di più ministeri; la ripartizione dei controlli tra i controllori è fatto dal ministero delle Finanze previo accordo con i Ministri interessati.

I Controllori sono nominati per decreto del Ministro delle Finanze e sono sottoposti unicamente all'autorità del medesimo; essi sono scelti tra i funzionari appartenenti ai quadri dell'amministrazione finanziaria e non possono essere incaricati di alcuna altra funzione durante il loro servizio di controllo.

I decreti, le ordinanze, i contratti, i provvedimenti o decisioni emanati da un ministro o da un funzionario dell'amministrazione centrale ed aventi per effetto l'impegno di una spesa sono sottoposti al visto preventivo del detto funzionario. Egli stesso li esamina sotto il punto di vista dell'imputazione della spesa, della disponibilità dei crediti, dell'esattezza della valutazione, dell'applicazione delle disposizioni di ordine finanziario, delle leggi e dei regolamenti, dell'esecuzione del bilancio in conformità del voto della Camera ed infine delle conseguenze che gli schemi dei provvedimenti possono apportare all'erario (1).

Nel caso che vi si riscontrino delle irregolarità egli può rifiutare il suo visto e, persistente il disaccordo, ne informa il Ministero, il quale investe della questione quello delle Finanze, che definisce il contrasto in ultima istanza.

Con il menzionato decreto del 1922 fu altresì istituita sotto la presidenza del Ministero delle Finanze la commissione permanente per gli impegni delle spese. Questa commissione ha il compito di attendere allo studio delle questioni fondamentali, delle norme in relazione con il controllo delle spese e di esaminare le difficoltà incontrate dai controllori. Si riunisce almeno una volta ogni tre mesi ed è costituita dal direttore del bilancio e dal controllore finanziario, dai controllori delle spese impegnate presso le varie amministrazioni, dal capo e dal sottocapo dell'ufficio predetto, i quali disimpegnano le funzioni di segretario. Possono assistere con voto consultivo alle sedute, i funzionari dell'amministrazione finanziaria (2).

Una successiva riforma in materia di contabilità pubblicata fu attuata con il decreto del 5 giugno 1934 nell'intento, fra l'altro, di porre fine ad ogni confusione tra spese di bilancio e quelle di tesoreria.

Con la legge stessa, per rafforzare l'efficienza del controllo, vennero stabilite sanzioni severe per il capo dell'amministrazione che, assumendo la propria responsabilità personale, avesse, scientemente, dato corso, non ostante il rifiuto del visto da parte del controllore, a provvedimenti illegali. Il Senato, costituito in Corte di giustizia, fu chiamato a giudicare sulla detta responsabilità dei ministri ed a pronunciare, eventualmente, sentenza di condanna.

La responsabilità pecuniaria del contabile è, in genere garantita dalla prestazione di una cauzione; ogni pagamento irregolare può essere messo a suo carico ed egli ha diritto di rifiutare l'apposizione del suo visto al mandato, se ritenga che l'ordinativo sia irregolare. Se invece il pagamento disposto è in tutto regolare, il contabile vi appone il « visto buono a pagare » e lo restituisce all'ufficio amministrativo a cura del quale l'ordinativo di pagamento viene trasmesso al creditore che ne effettua la riscossione presso le casse dello Stato.

In tal modo il contabile controlla tutti gli atti di esecuzione del bilancio.

Infine con decreto del 30 ottobre 1935 (sulla riforma della contabilità amministrativa e del controllo finanziario) fu provveduto all'istituzione di un controllo preventivo — analogo come contenuto a quello esistente in Inghilterra e negli Stati Uniti — espletato dai comitati di controllo finanziario creati presso ogni ministero, nei quali entrano a far parte come membri anche dei funzionari della Corte dei conti (la Corte, per altro non interviene come tale nell'attività dei predetti comitati, nè accresce le sue attribuzioni).

I comitati, a cui è conferito il più ampio potere di indagine e di esame dei documenti amministrativi, vigilano all'osservanza delle leggi, dei decreti e decisioni ministeriali che regolano il funzionamento dei singoli servizi; controllano l'esecuzione del bilancio; segnalano gli abusi, gli errori ed i difetti; ricercano le economie da realizzare e propongono i miglioramenti da apportare nella organizzazione amministrativa dello Stato; sorvegliano l'esecuzione data alle osservazioni della Corte dei conti, estendendo così la loro competenza su tutte le attività sia dell'amministrazione centrale, che dei servizi periferici.

Particolarmente gli articoli 13-18 del citato decreto prescrivono che, su proposta del Ministro delle Finanze e del ministro interessato, il comitato esamini:

— i progetti di legge sottoposti alla controfirma o al parere del Ministro delle Finanze;

— i progetti di bilancio;

— le domande di crediti addizionali di qualunque natura, avanzate dal ministro presso il quale siede il comitato;

— a domanda del controllore, i progetti di decreto, ordini, contratti, decisioni sottoposti alla controfirma o al parere del Ministro delle Finanze.

Su questi atti il comitato dà il suo parere entro quin-

(1) CHICOS: op. cit., pag. 24.

(2) Cfr. *Ragioneria Generale dello Stato*; op. cit., pag. 134.

dici giorni; decorso inutilmente tale termine, il parere si presume favorevole.

Di tutta la sua attività il comitato redige un rapporto generale annuale diretto al Ministro delle Finanze e comunicato al Presidente del Consiglio, alla Corte dei conti ed al Parlamento (1).

Anche questi Comitati svolgono le loro funzioni nell'ambito della stessa amministrazione attiva, agiscono a domanda del Ministro delle Finanze o dei Ministri interessati e pur conseguendo risultati efficaci, specie per la competenza specifica dei loro membri, non hanno l'autorità necessaria per assicurare l'esercizio di quel controllo giuridico, costituzionale, espletato negli altri Stati della Corte dei conti e da istituti similari.

I controlli in esame, chiamati dalla dottrina controlli amministrativi, promanano tutti dalla stessa amministrazione, dal Governo che con la legge del bilancio è autorizzata ad incassare ed a spendere nei limiti precedentemente fissati. Il Parlamento nella fase dell'esecuzione quasi non vi interviene — a prescindere dal suo diritto di interpellanza, mozione e di inchiesta — nemmeno a mezzo dei cosiddetti organi ausiliari, in quanto la Corte dei conti (*Cour des comptes*) in Francia, a differenza di come avviene nel Belgio ed in Italia, esercita soltanto un controllo postumo, giudicando soltanto la gestione dei contabili dello Stato, di coloro cioè che hanno avuto maneggio di fondi come meglio esamineremo appresso.

Il difetto del sistema è evidente come hanno riconosciuto i più autorevoli uomini politici ed i più noti scrittori in materia, giacchè l'esercizio del controllo sulla gestione del bilancio viene espletato dallo stesso potere esecutivo che a quella gestione deve attendere (?). La ragione è di ordine politico giacchè in Francia, essendosi molto ligi al principio della divisione dei poteri, non si è voluto che la Corte dei conti, ovvero il Parlamento, invadessero la sfera di azione del potere esecutivo.

#### BELGIO (3)

L'organizzazione del controllo sulla gestione del bilancio risale nel Belgio al decreto del 30 novembre 1830, che, ispirandosi al sistema applicato nell'Olanda, stabilì che nessun titolo di pagamento tratto sulla cassa dello Stato potesse avere esecuzione senza il visto preventivo della Corte dei conti (*Cour des comptes*) (4).

Tale controllo ha sempre conservato la sua caratteristica di origine, in quanto non si estende, a simiglianza del controllo affidato alla Corte dei conti in Italia, alla verifica della legalità del provvedimento emesso dal Governo, ma ha uno scopo esclusivamente finanziario e non si svolge che nell'interesse della legge del bilancio ed i suoi effetti non sono così assoluti come in Italia.

Esso è più consultivo che repressivo perchè il Governo non è legato alla decisione della Corte dei conti, avendo facoltà in tutti i casi di dare corso al provvedimento sotto la sua responsabilità, mediante l'istituto della registrazione con riserva.

Ma esaminando partitamente come si svolge in genere tale controllo, si osserva che anche nel Belgio quello amministrativo è esercitato in gran parte dal Ministro delle Finanze, il quale spiega il suo potere su tutti gli atti esecutivi del bilancio.

Il controllo sull'impegno delle spese è affidato a rappresentanti della finanza distaccati presso i vari ministeri, i quali sono autorizzati a chiedere all'amministrazione documenti, informazioni e chiarimenti in ordine all'impegno della spesa, qualunque sia la sua natura.

Essi rendono il conto delle loro osservazioni al Ministero delle Finanze ed alla Corte dei conti; a differenza della Francia sono nominati per decreto reale sulla proposta del ministro interessato.

I contratti e gli acquisti per forniture ed altro non possono avere esecuzione prima di essere muniti del numero e del visto di detti funzionari controllori; la loro indipendenza di fronte al ministro presso il quale esercitano le funzioni è assicurata da norme speciali. Nessuna pena può essere loro inflitta senza il preventivo parere della Corte dei conti. Essi sono obbligati a rifiutare il loro visto quando risulti che la spesa sia irregolare; tuttavia il Consiglio dei ministri può ordinare l'apposizione del visto, ma in tal caso una copia della deliberazione del Consiglio dei ministri viene trasmessa alla Corte dei conti.

La Corte dei conti nel Belgio, abbiamo innanzi accennato, interviene anche in via preventiva per assicurare la conformità della gestione alla legge del bilancio. Esercita la sua funzione quale organo delegato del Parlamento con autonomia ed indipendenza, ripetendo i suoi membri direttamente la loro origine dal Parlamento.

Appone il suo visto sui titoli di pagamento dopo aver verificato il fondamento della spesa e le disponibilità dei fondi; allorchè la Corte rifiuta il suo visto espone il motivo del suo operato al Consiglio dei ministri e se il Consiglio dei ministri delibera che debba darsi corso al titolo, la Corte, pone il suo visto con riserva e ne riferisce immediatamente al Parlamento.

L'impegno della spesa non è sottoposto al controllo preventivo della Corte; la legislazione belga si dimostra meno rigorosa di quella italiana, avendo escluso in questa materia, ogni intervento preventivo della Corte, alla quale i controllori sono tenuti a comunicare soltanto la cifra totale degli impegni.

Ai fini della nota tripartizione il controllo preventivo esercitato dalla Corte belga, di ordine senza dubbio

(1) MINISTÈRE DES FINANCES: *Bulletin de statistique et de Législation comparée*, Paris 1935, pag. 908.

(2) D'AUDIFFRET: *Système Financier de la France*, Paris 1876.

(3) Cfr. nota n. 2, pag. 163.

(4) BESSON: op. cit., pag. 546.

costituzionale, potrebbe essere compreso in quello legislativo o meglio parlamentare, ripetendo la sua origine e le sue attribuzioni dalle due Camere. Ma come fin dall'inizio abbiamo accennato la distinzione non giova molto alla chiarezza dei concetti ed all'ordine sistematico della esposizione.

Anche nel Belgio le due Camere, nella fase esecutiva del bilancio, non spiegano, appunto per la loro natura di corpi politici, alcuna azione immediata e continuativa di controllo, ma soltanto un'azione quasi ispettiva, saltuaria e straordinaria (diritto d'interpellanza, di mozione e d'inchiesta) ed un'azione mediata attraverso il lavoro compiuto dalla Corte dei conti, dovendosi considerare detto istituto, per l'origine dei suoi componenti, per il sistema di nomina di essi e per la indipendenza che godono, una diretta emanazione del Parlamento.

#### UNIONE DELLE REPUBBLICHE SOVIETICHE SOCIALISTE (U.R.S.S.) (1)

Nell'Unione delle repubbliche sovietiche socialiste (U.R.S.S.) il controllo sulla gestione del bilancio è esercitato dal consiglio dei commissari del popolo dell'U.R.S.S. tra i cui membri è compreso il presidente della commissione del controllo sovietico (2). Un commissario del popolo — commissariato del controllo — attende in modo continuativo all'esercizio del controllo.

Esso sorveglia l'andamento dell'amministrazione e controlla il bilancio dello Stato (art. 78 della costituzione). L'amministrazione attiva può solo rilasciare dei mandati pagabili alla Banca di Stato; l'amministrazione finanziaria prima del rilascio di un tale ordine verifica la regolarità dei pagamenti dal punto di vista formale. Può anche procedere ad ispezione sul posto allo scopo di controllare l'uso fatto dagli stabilimenti locali dei mezzi messi a loro disposizione.

La Banca di Stato dell'U.R.S.S. è autorizzata ad effettuare tutti i pagamenti ed è tenuta a rifiutare i pagamenti stessi (controllo preventivo che ha analogia con quello affidato in Italia ai tesoriери degli enti locali, i quali sono responsabili della legittimità della spesa) ove gli stanziamenti posti periodicamente a disposizione degli ordinatori risultino esauriti.

#### ALTRI STATI (3)

Non volendo tralasciare l'esame dei sistemi di controllo applicati negli altri Stati nella fase della gestione del bilancio, rileviamo brevemente, per i limiti assegnati al presente lavoro, le caratteristiche più salienti ed i lineamenti comuni di essi.

Quasi dappertutto il Ministro delle Finanze esercita a

mezzo dei propri funzionari un potere di controllo sugli atti esecutivi del bilancio. Attraverso i suoi organi contabili vigila sulla gestione finanziaria, intervenendo in tutti i provvedimenti di autorizzazione di spese o che possono comunque recare oneri all'erario.

In Grecia la liquidazione delle spese presso i ministeri viene effettuata da speciali organi di contabilità dipendenti dal Ministro delle Finanze, ad eccezione dei Ministeri degli Affari Esteri, Guerra e Marina, i quali hanno servizi propri. Nel caso di dissacordo tra i Ministri e detti uffici di contabilità ogni decisione è riservata al Ministro delle Finanze. In Jugoslavia delle sezioni di contabilità, composte di rappresentanti del Ministro delle Finanze, agiscono per suo conto in ogni Ministero. In Polonia, come in Albania ed in Olanda, il Ministro delle Finanze esercita un'azione superiore di controllo.

Accanto al riscontro interno, esercitato da funzionari od uffici dell'amministrazione, sussiste nella maggior parte degli ordinamenti il controllo preventivo esercitato dalla Corte dei conti o da istituti affini (Albania, Austria, Bulgaria, Grecia, Norvegia, Olanda, Polonia, Romania e Turchia), ed i cui membri, per la necessaria garanzia di autonomia, sono posti alle dirette dipendenze del potere legislativo (Austria, Norvegia, Grecia, Turchia) ovvero sono del tutto indipendenti dai due poteri (Germania, Giappone, Olanda, Svezia).

In Albania la Corte dei conti ha carattere costituzionale ed ha lo scopo di assicurare che le leggi dello Stato, e specialmente quelle finanziarie, siano regolarmente osservate da parte del potere esecutivo. In Austria il controllo della gestione finanziaria delle autorità centrali incombe alla Corte dei conti. In Grecia la Corte dei conti ha diritto di verificare la legittimità della spesa e la sua destinazione; nel caso di rifiuto del visto da parte della Corte dei conti, il mandato può avere corso sotto la responsabilità del ministro competente, ma sulla regolarità dell'operazione è giudice il Parlamento.

In Olanda tutti i documenti giustificativi delle spese vengono trasmessi alla Corte dei conti che ne tiene la contabilità e procede alla loro verifica. In Polonia il controllo della Corte dei conti si estende anche all'esame delle forniture e dei lavori e può essere effettuato sul posto. In Romania il controllo precedente all'impegno delle spese è esercitato da consiglieri controllori, rappresentanti della Corte dei conti ed addetti ad ogni ministero. Essi devono rifiutare il loro visto nel caso di eccedenza sugli stanziamenti di spesa o di irregolarità nelle imputazioni di bilancio.

Alcuni altri Stati invece (Germania, Svizzera) attuano il controllo sulla gestione del bilancio, a simiglianza del sistema francese, a mezzo di uffici e funzionari dipendenti, per quanto con una certa garanzia, dal potere esecutivo ed all'organo tipico di controllo (Corte dei

(1) Cfr. nota n. 4, a pag. 163.

(2) Il Consiglio dei Commissari del Popolo dell'U.R.S.S. è l'organo esecutivo ed amministrativo del potere di Stato (art. 64 della Costituzione).

(3) Cfr. note n. 3 e 4, pag. 164.

conti) affidano soltanto il controllo postumo. Ma in questi ultimi tempi la tendenza di quasi tutti gli Stati è di rafforzare l'esercizio del controllo preventivo, affidandolo appunto a quello istituito che presso di essi attende al riscontro postumo ed alla revisione dei conti consuntivi.

In Germania il Ministro delle Finanze esercita una vigilanza continua sulla gestione del bilancio e può delegare un suo funzionario nei diversi ministeri per ottenere dai capi preposti al controllo finanziario tutte le informazioni che egli ritiene necessarie ed anche che tutti i provvedimenti di carattere finanziario siano sottoposti al suo assenso.

Nella Svizzera il controllo sugli impegni è assicurato da uffici di contabilità, quello sugli ordinativi di pagamenti dal Dipartimento delle Finanze.

Una forma di controllo preventivo sulla spesa, tutta particolare che meriterebbe un attento esame ai fini di meglio conoscere le modalità dell'esecuzione ed i risultati che si conseguono, è attuato nel Giappone a mezzo della Banca del Giappone. Tale Banca, che è incaricata di effettuare i pagamenti per conto dello Stato, verifica, come abbiamo rilevato avviene anche in Russia, se esistono gli stanziamenti relativi e se i pagamenti risultino giustificati, esercitando in tal modo, in piena indipendenza, la funzione di controllo sugli atti degli ordinatori. Come abbiamo in precedenza osservato tale riscontro ha molti punti di contatto con quello che viene esercitato da noi, dai tesoriери dei comuni, e delle provincie, i quali ai sensi dell'art. 325 del testo unico 3 marzo 1934, n. 383, della legge comunale e provinciale, sotto la loro personale responsabilità, non possono dare corso ai mandati o ai prospetti di pagamento ove non siano conformi alle disposizioni di legge.

In quasi tutti gli Stati il Governo ha facoltà di provvedere, sotto l'osservanza di alcune condizioni più o meno limitative, agli storni di fondi tra le suddivisioni (articoli) del bilancio; soltanto nel Giappone, Olanda, Romania, Svezia e Svizzera sussiste il divieto assoluto di qualsiasi specie di storno, come abbiamo rilevato si verifica anche negli Stati Uniti di America.

### Controllo susseguente alla gestione del bilancio

Il controllo posteriore repressivo, come si esprime il Besson, si esercita sui fatti compiuti; specificatamente sulle operazioni finanziarie esaurite e sulle gestioni terminate.

Riferendoci al bilancio dello Stato noi osserviamo che tale controllo postumo sull'attività dell'amministrazione, che ha atteso alla riscossione delle entrate ed alla erogazione delle spese durante il periodo di gestione o di esercizio, è regolato nella legislazione di ciascuno Stato da norme molteplici e precise dirette ad accertare se tale attività si sia svolta regolarmente, conforme alla

legge di bilancio ed alle altre disposizioni di legge o di regolamento.

Le modalità dell'esercizio di tale controllo differiscono da Stato a Stato, ma in sostanza si compendiano tutte in una vigilanza di tutti i servizi statali connessi alla gestione del bilancio ed in un esame analitico dei conti ministeriali.

La vigilanza si esercita con ispezioni ed inchieste; con il chiedere la presentazione di tutti i documenti giustificativi delle contabilità varie ed esaminare tutti i registri e documenti dei diversi uffici (dipartimenti o ministeri); con il domandare chiarimenti ai ministri o agli agenti contabili.

L'accertamento si compie attraverso l'esame del rendiconto generale della gestione tenuta dal Governo e dei conti consuntivi dei funzionari delegati (bilancio consuntivo secondo la terminologia italiana), al quale esame attendono in modo prevalente quegli organi speciali di controllo istituiti in tutti gli Stati con denominazioni varie e con caratteristiche tutte proprie per il sistema di nomina dei componenti e per il suo funzionamento (Corte dei conti, *Cour des comptes*, camera dei conti, Corte generale dei conti, tribunale dei conti, ufficio centrale di contabilità) (1).

Il risultato finale della eseguita verifica da parte degli organi di controllo si manifesta o con la dichiarazione di conformità dei conti o con la garanzia data in forma solenne al Parlamento che i conti del bilancio sono regolarmente stabiliti.

Le analogie e le differenze fra i vari sistemi saranno messe meglio in evidenza nella esposizione che in seguito sarà fatta partitamente per ogni singolo Stato.

### INGHILTERRA (2)

Oltre al controllo amministrativo eseguito dagli organi interni della stessa amministrazione attiva, esplica un ordinario e rapido controllo consuntivo l'*audit office* posto sotto la direzione del controllore generale (*controller and auditor general*).

Abbiamo visto che il controllore generale ed il suo assistente godono di una autonomia ed indipendenza; non così invece gli agenti ausiliari dell'ufficio, i quali, per quanto coperti dalla responsabilità del loro capo, sono nominati dalla Tesoreria.

L'*audit office* provvede alla revisione del conto soltanto quando ne è richiesto dalla tesoreria, per modo che un gran numero di contabili sfuggono a tale controllo. Inoltre non emette un vero e proprio giudizio, come avviene in Italia, in Francia, nel Belgio, ma si limita ad emettere delle semplici pronunce amministrative e la decisione di condanna, per applicare la responsabilità pecuniaria, spetta alla competenza dei tribunali ordinari. Infine la sua azione non si estende a tutti i contabili, ma soltanto agli agenti pagatori con esclusione quindi degli ordinatori della spesa.

(1) Cfr. nota precedente n. 1 a pag. 165.

(2) Cfr. nota precedente n. 4 a pag. 159.



Si distinguono in Inghilterra due categorie di conti pubblici: 1<sup>a</sup> *financial accounts* che corrispondono presso a poco al nostro rendiconto generale dello Stato, ed hanno lo scopo non di dare la prova della scrupolosa osservanza della legge di bilancio della gestione scaduta, ma di fornire la descrizione del movimento dei fondi della gestione stessa. 2<sup>a</sup> *appropriation accounts*, che sono veri e propri conti definitivi della spesa e che contrappongono le operazioni compiute dagli ordinatori agli stati di previsione del bilancio.

Detti secondi conti cadono sotto l'esame del *comptroller auditor general* e del suo ufficio di riscontro (*audit office*). A fine d'anno il controllore generale indirizza un rapporto alla tesoreria che lo trasmette al comitato dei conti pubblici; con tale documento segnala al Parlamento tutte le infrazioni constatate come pure tutte le misure proposte per reprimere od evitare tali infrazioni. Egli ha diritto di assistere alle sedute del comitato per sostenerne le proprie conclusioni.

L'ultima fase del controllo susseguente viene esercitata dal Parlamento a mezzo del comitato dei conti pubblici (*Committee of public accounts*) già segnalato e descritto in precedenza, il quale esercita in nome della Camera dei Comuni un diritto di alta vigilanza sullo insieme della gestione finanziaria. Tale controllo, secondo la tripartizione accolta in dottrina, può definirsi controllo legislativo, in quanto il comitato predetto promana dal Parlamento; quello invece del controllore auditore generale e dell'ufficio dipendente (*audit office*) — non giudiziario per essere privo dei necessari presupposti — non può a rigore considerarsi legislativo, non ostante la autonomia e la indipendenza del suo capo, giacchè viene svolto nell'interesse superiore della legge e dello Stato, in considerazione anche del sistema di nomina dei suoi dirigenti (il controllore generale è nominato dalla Corona) e delle modalità del suo funzionamento.

Il compito del Comitato dei conti pubblici non è solo quello di rivedere e confermare i risultati del lavoro eseguito dall'*audit office*, ma di esaminare tutta la azione finanziaria svolta dal potere esecutivo, di rilevare le deficienze incontrate e gli errori commessi e di proporre infine le riforme più opportune per l'avvenire (1).

Il rapporto che il comitato è obbligato ad emettere a fine del proprio lavoro chiude definitivamente l'ultima fase del controllo parlamentare sul bilancio e nessuna dichiarazione solenne (*bill*) viene emessa dal Parlamento sulla regolarità dei conti, come è praticato invece in Italia, in Francia, nel Belgio, nella Romania e nel Giappone.

Dobbiamo, a conclusione del rapido esame, riconoscere che il controllo consuntivo, in Inghilterra, non è così efficace come quello degli Stati europei continentali. Una spiegazione potrebbe trarsi dal fatto che si è voluto rafforzare il controllo preventivo che ferma la

infrazione sul nascere a danno di quello consuntivo, ed evitare anche la duplicazione del riscontro.

Ma un correttivo al minore rigore del controllo consuntivo è da ricercarsi nel principio di responsabilità che è applicato in Inghilterra anche nei confronti dei funzionari dei gradi più elevati, responsabilità che viene perseguita innanzi ai tribunali ordinari.

#### STATI UNITI D'AMERICA (2)

Come abbiamo in precedenza rilevato, dopo la riforma del 1921 tutto il controllo sulla finanza pubblica è nelle mani del controllore generale e del *general accounting office*. Di conseguenza anche il controllo postumo, a chiusura della gestione del bilancio, rientra nelle attribuzioni dei detti due organi (3).

L'*audit division*, istituita mediante la fusione di due servizi della *general accounting (civil division e military division)*, ha la competenza di attendere all'esame ed alla definizione dei conti di tutte le branche della amministrazione, tranne quelle relative al *post office department*, riservata ad un ufficio speciale (*bureau des comptes*) posto sotto la direzione di un altro controllore, nominato anche egli dal Presidente della Repubblica.

La *Division judiciary*, presentemente denominata ufficio del consigliere generale (*office of the general council*), provvede anche essa al riscontro consuntivo e prepara per le altre divisioni del G.A.O. delle decisioni da servire come guida per i provvedimenti da prendere in sede di accertamento dei conti sottoposti al loro esame.

Il controllore generale è obbligato a fare al Presidente della repubblica, se interpellato, ed al Congresso, allo inizio di ciascuna sessione ordinaria, un rapporto sul lavoro eseguito dal *general accounting office*, contenente anche le raccomandazioni relative alle riforme della legislazione che egli ritiene necessarie allo scopo di conseguire il pronto e perfetto riscontro contabile e tutte quelle altre segnalazioni relative alle entrate ed alle uscite, all'impiego dei fondi pubblici. Nel rapporto, ovvero anche con documento a parte, il controllore fa anche delle proposte per conseguire delle economie sulle spese pubbliche. Egli è tenuto in particolare modo a riferire al Congresso tutte le spese e tutti i contratti stipulati in violazione delle leggi; sottopone altresì al Congresso dei rapporti concernenti il metodo adoperato nell'esaminare i conti dei vari dipartimenti ed istituzioni pubbliche.

I risultati finali dell'eseguita verifica, certificati conformi del controllore generale, sono definitivi. Il Congresso non verifica i conti, nè ha il compito di approvarli; ma sulla base del rapporto del controllore ha i poteri per istituire delle commissioni speciali incaricate di procedere ad inchieste nella gestione del pubblico danaro (4).

(1) BESSON: op. cit., pag. 435.

(2) Cfr. nota n. 2, pag. 161.

(3) CHICOS: op. cit., pag. 112 e seg.

(4) *Annual report of the comptroller general of the United States for the fiscal*, Washington 1929, pag. 63.

Anche l'esercizio del controllo susseguente sulla gestione finanziaria dell'amministrazione degli Stati Uniti è affidato a seguito della legge di riforma del 1921, al *general accounting office* ed al controllore generale che lo presiede.

La riunione in unico organismo, indipendente dal potere esecutivo, del riscontro postumo, attuata con la citata legge, che sopprime nel contempo le funzioni del controllore del tesoro e dei suoi assistenti, ha del tutto eliminato, anche in questo settore, gli inconvenienti del vecchio sistema che rendeva l'organo controllore soggetto al potere esecutivo e distaccato dal potere legislativo, snaturando il carattere e le funzioni istituzionali del medesimo.

In base alla detta riforma il potere esecutivo non si occupa più, come negli altri Stati, che della preparazione e gestione del bilancio, ed il potere legislativo attende invece soltanto all'approvazione del bilancio ed al controllo sulla sua esecuzione a mezzo di un istituto che agisce per suo conto ed in suo nome.

Nessuna delle due camere ha però una propria commissione, come esiste in Inghilterra ed in alcuni altri Stati di Europa (Francia, Belgio, Italia, Germania, Svizzera), la quale sia incaricata di occuparsi, in base a cognizione diretta della gestione del bilancio, in modo che l'azione che esse svolgono nella fase esecutiva ed in quella ultima consuntiva è essenzialmente politica e di alta sorveglianza.

La riforma ha comunque fatto realizzare con il ripristino dell'ordine nella finanza, una notevole economia nei fondi del bilancio, tanto che il Presidente degli Stati Uniti in un suo discorso del gennaio 1925 poteva affermare, mettendo in evidenza il miglioramento della situazione finanziaria, che la riforma stessa aveva in gran parte contribuito alla prosperità del popolo americano (1).

#### FRANCIA (2).

Ai fini del controllo susseguente in Francia gli uffici di contabilità presso ciascun ministero preparano gli elementi del conto che ogni ministro deve rendere al Parlamento e sul quale la Corte dei conti rende la sua dichiarazione di conformità. Tali elementi vengono desunti dalle registrazioni periodiche delle operazioni finanziarie annotate nei libri contabili degli appositi uffici. Nell'organizzazione del controllo amministrativo la Direzione generale delle contabilità presso il Ministero delle Finanze, che può paragonarsi alla nostra Ragioneria generale dello Stato, occupa una posizione preminente; essa è incaricata di mantenere la unifor-

mità dei sistemi di scrittura, di riunire i risultati contabili e formare i conti generali, nonché di seguire i movimenti e controllare le operazioni giornaliere compiute da tutti i contabili dipendenti dal ministero.

I conti ministeriali si distinguono in due categorie: i conti definitivi delle entrate e delle spese ed il conto generale dell'amministrazione delle finanze; i primi sono stabiliti per esercizio, mentre il secondo per gestione.

Il controllo amministrativo si esercita ad un tempo sugli ordinatori e sui contabili; controllo da una parte permanente, grazie alle attribuzioni della nominata direzione generale di contabilità, e da un'altra parte periodico, grazie agli ispettori delle finanze ed alla verifica annuale dei conti ministeriali da parte di una apposita commissione composta di nove membri scelti nei ranghi del Senato, della Camera dei Deputati, del Consiglio di Stato e della Corte dei conti.

Il controllo detto giudiziario è esercitato dalla Corte dei conti che, investita di funzioni giurisdizionali, esamina minutamente nei dettagli la gestione dei contabili, emettendo delle vere e proprie sentenze. La stessa informa il paese e le due Camere sui risultati conseguiti, sia con la dichiarazione solenne di conformità, sia con la relazione annuale, resa pubblica, con la quale fornisce sul complesso della gestione finanziaria le proprie osservazioni, segnalazioni ed eventuali proposte di riforme.

La Corte dei conti (*Cour des comptes*), in Francia, è composta da un presidente capo, da presidenti di sezione, da consiglieri, referendari ed uditori, nonché da un procuratore generale assistito da un avvocato generale, i quali sono tutti nominati dal capo dello Stato e godono di una certa posizione di indipendenza e di inamovibilità (3).

Essa esercita, come innanzi si è riferito, funzioni giurisdizionali ed anche di semplice controllo; giudica infatti tutti i conti relativi alla gestione tenuta dai maneggiatori di fondi (conti a valore), ma non i conti a materia, non ha inoltre competenza sui contabili e le sue decisioni non sono pertanto esecutive verso gli stessi, i quali possono essere soltanto deferiti ad istanza del Ministro delle Finanze innanzi ai tribunali ordinari.

Controlla le operazioni dei ministri ordinatori con la dichiarazione di conformità che rilascia sul conto generale e con la relazione annuale che accompagna tale dichiarazione (4). Detto riscontro si effettua attraverso il confronto tra i risultati accertati dei conti dei ministri e quelli dei conti individuali dei contabili.

Per le sue altissime attribuzioni detto tribunale dei conti, dice il BESSON, nello stesso tempo che esso spiana la via al controllo legislativo, coopera con il Parlamento alla sorveglianza sugli atti del potere esecutivo. Sotto questo riguardo la Corte entra a far parte del

(1) Cfr. nota n. 4 a pag. 173.

(2) Cfr. nota n. 6 a pag. 162.

(3) Il LEROY BEAULIEU, nel suo *trattato di scienza delle finanze*, vol. II, pag. 177, affaccia dei dubbi sulla indipendenza di tali magistrati, per il motivo che è invalso l'uso da parte degli stessi di sollecitare al Ministro incarichi a favore dei propri congiunti e perfino la nomina di essi al posto che loro occupano, allorchè sono collocati a riposo!

(4) BESSON: op. cit., pag. 389.

sistema costituzionale francese; è un corpo politico, un organo indispensabile del regime parlamentare (1).

Il Parlamento infine interviene nell'esercizio del controllo postumo con l'approvazione della legge del regolamento definitivo del bilancio (*loi de règlement définitif du budget*) che è l'atto che sanziona le operazioni finanziarie compiute ed attesta che la gestione stessa si è confermata alla legge del *budget*.

Tale progetto di legge preparato dal Ministro delle Finanze, viene presentato alla Camera dei deputati all'apertura della sessione ordinaria che segue la chiusura dell'esercizio; esso, accompagnato da tutti i documenti preparatori ed illustrativi, è inviato prima all'esame della commissione legislativa ed, a seguito della relazione di essa, la Camera in sede di discussione pubblica approva i risultati definitivi; la medesima procedura viene seguita innanzi al Senato.

Anche per quanto concerne il controllo consuntivo i due decreti del 25 giugno 1934, sopra richiamati, hanno innovato alla legislazione precedente, apportando, fra l'altro, alcune modifiche e semplificazioni al conto annuale dell'amministrazione delle finanze, che viene accompagnato dai seguenti conti di sviluppo:

- 1° conto del bilancio;
- 2° conto delle operazioni di tesoreria;
- 3° situazione generale dell'amministrazione delle finanze;
- 4° conto del debito pubblico.

Il sistema del controllo consuntivo francese ha i suoi pregi ed i suoi difetti. I pregi devono ricercarsi: nell'organizzazione precisa degli uffici chiamati ad eseguire un tale riscontro, nel complesso delle scritture, registrazioni e verifiche che nella fase amministrativa sono richieste perchè l'esame della gestione finale riesca agevole ed efficace; nella revisione affidata ad un organo speciale non del tutto dipendente dal potere esecutivo (*Cour des Comptes*), munito di un certo prestigio e di una certa autorità e che è posto in grado di svolgere con indipendenza e serietà il compito ad esso affidato.

I difetti invece si riscontrano nella incompletezza del controllo, in quanto sfuggono ad esso i conti a materia che nella gestione statale hanno anche la loro particolare importanza; nelle attribuzioni della Corte dei conti non investita di funzioni piene giurisdizionali, in quanto giudica i conti *in se* ed emette pronunce non di condanna, ma solo di dichiarazione e di accertamento, nella limitata ingerenza delle due Camere, le quali per il controllo postumo non hanno apposite speciali commissioni che in loro vece e per conto loro esaminano nei dettagli i risultati finali della gestione, come si verifica in Inghilterra con il Comitato dei conti pubblici,

non può dirsi che rilascino delega alla Corte dei conti, non potendo essa per la sua costituzione considerarsi un organo ausiliario del Parlamento.

#### BELGIO (2).

Il sistema del controllo consuntivo del bilancio nel Belgio ha molti punti di analogia con quello che viene applicato in Italia.

Alla determinazione delle risultanze contabili provvede il Ministro delle Finanze, il quale ha il compito di preparare due rendiconti; quello relativo all'anno e quello relativo all'esercizio (3).

Il rendiconto dell'anno è quasi un semplice documento parlamentare, espone tutte le operazioni relative all'incasso ed alla erogazione del danaro pubblico ed insieme la situazione di tutti i servizi di entrate e di uscita al principio ed alla fine dell'anno e deve dimostrare la gestione anche nei riguardi delle previsioni.

Il rendiconto dell'esercizio presenta invece il conto completo dell'esercizio — indiviso rispetto al tempo — e serve di base e di giustificazione alla legge che deve *regler*, chiudere le operazioni dell'esercizio stesso ed approvarle definitivamente (3).

I conti predetti sono presentati alle due Camere con il progetto delle legge di chiusura, alla apertura delle sessioni ordinarie. Ma prima della presentazione debbono essere sottoposti all'esame della Corte dei conti che ha il compito di verificarne l'esattezza e di fissarne i risultati.

La Corte dei conti belga (*Cour des Comptes*) disimpegna il maggior lavoro connesso al riscontro consuntivo della gestione dello Stato. Per il sistema di nomina dei suoi membri, per le garanzie che gli stessi godono e per le funzioni che disimpegnano, la Corte dei conti viene considerata una diretta emanazione del Parlamento, agendo in suo nome e per suo conto.

Come in Francia l'azione di controllo della Corte nei confronti dei contabili acquista il carattere e gli effetti di un'attività giurisdizionale, in quanto la stessa giudica i conti e stabilisce con decisioni definitive se essi si chiudono in pareggio, in credito, ovvero in debito.

Nei confronti invece degli agenti ordinatori di spese la Corte non ha alcun potere di giurisdizione, ma la semplice funzione di vigilanza essendo tenuta ad accertare che le spese siano mantenute nei limiti dei fondi assegnati a ciascun articolo e si siano verificati gli storni di fondo.

Nel primo trimestre di ciascun anno la Corte dei conti è investita a mezzo del Ministro delle Finanze dell'esame dei detti due rendiconti, ed appena terminato il riscontro li sottometta al Parlamento con le sue osservazioni.

(1) BESSON: op. cit., pag. 389 e segg.

(2) Cfr. precedente nota n. 1, pag. 163.

(3) Nella contabilità di stato del Belgio l'anno indica il periodo di gestione di dodici mesi secondo il calendario civile del 1° gennaio al 31 dicembre; mentre l'esercizio rappresenta il periodo annuale più il prolungamento, cioè ventidue mesi, dal 1° gennaio fino al 31 ottobre dell'anno successivo; Cfr. GAGLIARDI: op. cit., vol. I, pag. 552.

(4) GAGLIARDI: op. cit. vol. I, pag. 554.

Il Parlamento attende alla sistemazione e chiusura definitiva del bilancio a mezzo di una legge speciale che viene votata dalle due camere con le stesse procedure con cui viene approvata la legge del bilancio (*budget*).

Devesi riconoscere che il controllo consuntivo nel Belgio, specie per le minute, precise disposizioni di contabilità che regolano i sistemi di scritture degli uffici di ragioneria ed organizzano le varie funzioni assegnate agli organi amministrativi, riesce rigoroso ed efficace.

Qualche inconveniente è a rilevare per altro; ad esempio la Corte dei conti non estende, come è invece necessario, i suoi poteri ed il suo esercizio di controllo nei confronti dei contabili a materia, in cui rientrano valori cospicui e che non devono essere trascurati. Inoltre il Parlamento in sede consuntiva non esplica un'attività preminente e nemmeno pratica ed effettiva a mezzo di propri organi, come abbiamo rilevato avviene in qualche Stato, ma si limita soltanto a svolgere quella funzione meramente politica con l'approvazione della legge della chiusura definitiva del bilancio (*loi du règlement définitif du budget*).

#### UNIONE DELLE REPUBBLICHE SOVIETICHE SOCIALISTE (U.R.S.S.) (1)

Nell'Unione delle Repubbliche Sovietiche Socialiste (U.R.S.S.) il commissario per il controllo esercita le sue prerogative sui conti del Governo centrale, in una situazione di completa indipendenza dal potere esecutivo.

Il commissario del popolo delle finanze partecipa anche egli al controllo postumo e presenta a fine di anno al consiglio dei commissari del popolo dell'unione (S.N.K - *Soviet Narodikh Kommissarov*) una relazione generale sulla gestione del bilancio.

Il Soviet Supremo dell'U.R.S.S. — la più alta autorità legislativa — promulga annualmente delle ordinanze approvative dei conti definitivi. Tali ordinanze che possono paragonarsi alla legge di regolarizzazione definitiva dei conti degli altri Stati, non si limitano alla sola approvazione, ma contengono anche le indicazioni dei risultati della gestione, le irregolarità constatate, come pure le direttive impartite ai Governi dell'U.R.S.S. e delle Repubbliche Federate sui miglioramenti ritenuti necessari in materia di gestione di bilancio.

#### ALTRI STATI (2).

Anche in quasi tutti gli altri Stati il controllo postumo sulla gestione del bilancio è espletato, oltre che da organi interni (uffici di ragioneria) della stessa amministrazione attiva, dal Parlamento ed in modo preminente dalla Corte dei conti nelle sue diverse denominazioni.

Trascurando il controllo espletato dalla stessa amministrazione, osserviamo che l'azione di controllo, esercitato dalla Corte dei conti differisce di poco da Stato a Stato e si conclude in un rapporto o relazione che viene inviato al Governo e da questi al Parlamento.

In alcuni Stati l'organo di controllo è investito anche di funzioni giurisdizionali nei riguardi degli agenti e dei contabili con estensione più o meno lata, rendendo in tal modo più organico, più pronto ed efficace il riscontro ad esso affidato in sede consuntiva (Albania, Bulgaria, Olanda, Polonia, Romania, Svezia).

In Austria la Corte dei conti è diretta emanazione del Consiglio Nazionale; il Presidente viene eletto dal predetto Consiglio, è responsabile innanzi ad esso nello stesso modo dei membri del Consiglio Federale e non può essere revocato che a seguito di deliberazione del Consiglio Nazionale; gli altri membri sono nominati dal presidente della Federazione su proposta del presidente della Corte (3).

La Corte esamina il bilancio consuntivo dal punto di vista dell'esattezza aritmetica, della conformità alla legge di bilancio ed alle altre leggi vigenti e della convenienza economica; essa su richiesta del Governo può anche controllare la gestione delle imprese in tutto ed in parte finanziate dallo Stato.

Il rapporto compilato dalla Corte viene sottoposto alla Dieta che lo esamina nei dettagli a mezzo di una Commissione permanente nominata in base al principio proporzionale.

In Germania la Corte dei conti non possiede un vero diritto di giurisdizione nei riguardi dei contabili, nè delle contabilità; non può quindi emettere delle decisioni esecutive di discarico, di accertamento di debito o di credito nei confronti dei contabili preposti alla esecuzione del bilancio, può soltanto contro di essi prendere delle sanzioni di cui l'amministrazione deve assicurare la esecuzione.

In ultimo il controllo postumo esercitato dal Parlamento, sulla base dei conti già dichiarati regolari dalla Corte dei conti, si esplica rilevando i risultati complessivi, la regolarità della gestione ministeriale in rapporto alle autorizzazioni votate con la legge di bilancio.

Come abbiamo rilevato in precedenza, l'azione del controllo del Parlamento è assunta quasi sempre da apposite commissioni (Germania, Svizzera), ovvero da alcuno dei suoi membri (Irlanda, Svezia), ed in base al rapporto di essi il Parlamento discarica il Governo e le autorità amministrative dei risultati della gestione (Austria, Australia, Cecoslovacchia, Germania, Norvegia, Polonia, Svezia), ovvero vota una apposita legge di approvazione dei conti (Bulgaria, Danimarca, Olanda, Romania, Svizzera).

In Grecia, invece il potere legislativo non esercita alcun controllo postumo sulla gestione del bilancio.

(1) Cfr. nota precedente n. 4, pag. 163.

(2) Cfr. note precedenti ai nn. 3 e 4, pag. 164.

(3) DARESTE: op. cit., vol. I, pag. 324.

### Conclusioni (osservazioni e proposte)

In quasi tutti i paesi, per il continuo accrescersi delle funzioni dello Stato, i bilanci pubblici registrano cifre sempre più elevate ed astronomiche.

Non trattasi più di milioni o di miliardi, ma di centinaia di miliardi all'anno; questa ingente massa di ricchezza che ogni anno viene prelevata dalla ricchezza nazionale e che viene per scopi diversi distribuita ed erogata, impone ancora di più ai governanti l'obbligo di predisporre un sistema rigido, rigoroso di controllo atto a garantire la regolarità e la legalità della gestione pubblica; ad assicurare cioè che tutte le entrate e tutte le uscite avvengano in conformità alla legge di previsione (*budget*) ed alle autorizzazioni accordate di volta in volta dal potere legislativo.

Il controllo sul bilancio, necessità universalmente sentita in tutti gli Stati, ha formato oggetto, specie in questi ultimi tempi, di ampie discussioni, di studi approfonditi e di importanti riforme legislative nell'intento di rafforzare i controlli giuridici sugli atti dell'amministrazione relativi agli impegni, alle spese ed alla entrate dello Stato, di sempre più perfezionare i sistemi adottati e di meglio garantire nell'interesse della nazione la regolare gestione del pubblico danaro.

Ma tale intento non può dirsi che sia stato sempre raggiunto perchè, come abbiamo avuto occasione di volta in volta di rilevare, ogni ordinamento, per quanto accuratamente organizzato, presenta sempre qualche difetto e qualche lacuna.

Dal raffronto tra i diversi Stati riuscirà meglio mettere in evidenza i pregi ed i difetti di ciascun ordinamento.

Per quanto concerne il controllo precedente alla gestione del bilancio, controllo in prevalenza legislativo, secondo la nota tripartizione, si osserva che esattamente in tutti gli Stati, e recentemente (1921) anche negli Stati Uniti di America, il piano di previsione e la preparazione e formazione del bilancio è demandato, come compito esclusivo, al potere esecutivo che meglio può conoscere i bisogni e le necessità della gestione.

La legge del bilancio è votata dal Parlamento dopo che esso ha provveduto direttamente od a mezzo di apposite commissioni all'esame dello schema di previsione preparato dal Governo. In questa fase il sistema inglese ed anche quello americano si dimostrano migliori, più efficaci, di quelli applicati dagli Stati continentali di Europa (Italia, Francia, Belgio). In Inghilterra ed in America, infatti, l'esame dello schema di bilancio da parte del potere legislativo è effettivo, minuto, preciso, in quanto non vi prendono parte le assemblee tumultuose, ovvero particolari commissioni che, emanazioni della maggioranza parlamentare, sono lige ed obbedienti ai Governi. In Inghilterra è la stessa Camera dei Comuni che, adottando una forma tutta speciale, direttamente provvede, come abbiamo visto, all'esame del bi-

lancio di previsione (*Committee of supply e Committee of Ways and means*). Negli Stati Uniti d'America l'esame particolareggiato del progetto di bilancio viene effettuato invece da appositi comitati e sottocomitati nei quali l'opposizione è largamente rappresentata.

In Inghilterra inoltre il Parlamento esplica con la approvazione della legge di bilancio solamente funzioni di controllo, giacchè ad esso è precluso, molto saggiamente, ogni iniziativa in materia di spesa, riservata in modo esclusivo alla Corona. Sarebbe opportuno che anche da noi fosse applicato un tale principio per porre un freno all'aumento inconsiderato delle spese da parte delle assemblee legislative e risanare meglio il costume parlamentare.

Infine merita lode il sistema del bilancio inglese che limita la votazione annuale del Parlamento soltanto ad alcune spese, venendone sottratte quelle che hanno carattere permanente e che dipendono da leggi speciali (*Consolidated Fund*). Oltre a realizzare in tal modo una economia di tempo e di lavoro, la votazione si riporta alla sua origine ed acquista effettivamente il carattere di autorizzazione di spesa, mentre, con il sistema degli Stati continentali europei (Belgio, Francia, Italia) diventa in parte una pura formalità e finzione, senza dire poi, che con il *Consolidated Fund* si assicurano i servizi più essenziali alla vita della Nazione, sottraendoli agli umori mutevoli delle assemblee ed al pericolo del rifiuto dell'autorizzazione (rifiuto del bilancio) (1). E' soltanto da consigliare che il « *Consolidated Fund* » non si limiti come adesso, a poche voci che rappresentano una percentuale minima della spesa annuale, ma comprenda tutte le spese fisse e permanenti e che promanino da leggi speciali (2).

E' da accennare ancora, ai fini dell'efficacia del controllo preventivo esercitato dal Parlamento, allorchè procede all'approvazione della legge di bilancio, all'importanza che ha, per la limitazione che pone all'azione esecutiva del Governo, la partizione (capitolo) del bilancio che forma oggetto del voto delle assemblee legislative e che, in gran parte degli Stati, come abbiamo di volta in volta rilevato, costituisce la sfera di libera azione del potere esecutivo entro cui, con l'osservanza di determinate formalità, è consentito disporre dell'eccedenza dei fondi. Una minuta partizione non è consigliabile, ma nemmeno è consigliabile una partizione che comprenda servizi diversi; comunque il contenuto di tale partizione del bilancio deve essere determinato per legge.

Nell'esame del controllo concomitante alla gestione del bilancio abbiamo osservato che esso viene esercitato nei vari Stati con modalità diverse e con maggior o minor efficacia, a secondo delle possibilità che l'organo preposto a tale controllo abbia di seguire passo passo l'azione esecutiva del Governo.

A non tenere conto della revisione interna, istituita dalla stessa amministrazione attiva nel proprio

(1) DE FLAMINI: op. cit.: *La materia e la forma del bilancio inglese*, ed. 1904.

(2) Le spese effettive sono fisse o variabili: obbligatorie, d'ordine o facoltative. Le spese fisse sono quelle derivanti da leggi organiche o da impegni permanenti e che hanno scadenze determinate (art. 129 del regolamento di contabilità). Le spese obbligatorie e d'ordine sono ricordate dalla legge (art. 40 legge di contabilità) ma non definite, cfr. S. MAIORANA: op. cit., pag. 75.

interesse e per i suoi fini, il controllo sulla esecuzione del bilancio in linea teorica dovrebbe essere espletato da quello stesso potere legislativo che ha in precedenza dettato con la legge di bilancio le norme ed i limiti della gestione finanziaria pubblica.

Ma il Parlamento non è in grado, per la sua natura eminentemente politica e per la sua struttura, di esercitare un sindacato continuo e sistematico su tutta quanta l'attività finanziaria del Governo; esso deve perciò limitarsi a votare la legge del bilancio, affidando ad appositi organi il compito di esercitare quel controllo sistematico e continuativo che non è in grado di svolgere, organi che in teoria dovrebbero essere estranei ed al di fuori dell'amministrazione che controlla. Ed appunto la efficacia dell'azione che svolgono tali istituti si desume dalla maggiore autonomia ed indipendenza che gli stessi hanno verso il potere esecutivo.

Invero ammesso, quasi senza contrasto dalla dottrina, che l'azione spiegata da detti istituti sia un'azione delegata, espletata per conto e nell'interesse del potere legislativo, del Parlamento, ne discende che essi, per quanto concerne la loro costituzione ed il loro funzionamento, dovrebbero essere sottratti alla soggezione del potere esecutivo e messi in una posizione di autonomia tale da potere esplicare con serenità ed imparzialità le loro altissime attribuzioni.

A meglio ribadire tale concetto è da ricordare che la funzione del potere legislativo di porre norme e limiti all'azione dell'esecutivo, nella gestione del bilancio, è fondamentale nella moderna organizzazione costituzionale dello Stato e rientra anche nell'ordine costituzionale la funzione consequenziale del controllo diretto a contenere l'azione dell'esecutivo entro i limiti assegnati dalla legge di autorizzazione, onde trattandosi in modo indiscusso di controllo costituzionale che discende dal principio della divisione dei poteri, esso non può essere espletato che da un organo estraneo all'amministrazione, posto nei confronti della stessa in una posizione di assoluta autorità ed indipendenza.

Ed innanzi abbiamo rilevato come in altri Stati detti organi sono emanazione diretta del Parlamento (Austria, Belgio, Grecia, Norvegia, Turchia) ed ove il Parlamento non provvede alla loro costituzione, vi interviene in un tempo successivo allo scopo di garantire ai loro membri una sicura autonomia ed indipendenza (Inghilterra, Stati Uniti d'America).

Agli stessi in quasi tutti gli Stati, per le considerazioni innanzi esposte, è affidato, a somiglianza della Corte dei conti in Italia, il riscontro preventivo sui titoli di spesa ponendo in tal modo più rigorosi freni all'attività finanziaria del Governo. Tale riscontro preventivo costituisce un rafforzamento ed un perfezionamento dell'esercizio del controllo sulla gestione del bilancio e la sua necessità è così largamente sentita che lo troviamo esteso, quasi come indice di una tendenza di tutti gli Stati retti a regime rappresentativo, ad altri ordinamenti restii nel passato ad attuarlo.

A non volere citare l'Inghilterra, dove il controllo preventivo sulla spesa, come innanzi si è rilevato, è esercitato dal controllore generale, che per il modo di investitura e per le garanzie di cui è circondato, non può certo essere equiparato ad un organo dell'amministrazione attiva, soltanto recentemente negli Stati Uniti di America l'apposito ufficio di controllo, istituito con la legge del 1° luglio 1921 e posto sotto la direzione del controllore generale, attende con piena indipendenza dal potere esecutivo al riscontro preventivo sugli ordini di spesa.

Ma la tendenza del rafforzamento del controllo preventivo sulla gestione del bilancio, espletato da organi non soggetti ai ministri, ma indipendenti e messi in grado di espletare un sindacato effettivo sugli atti finanziari del potere esecutivo, si riscontra in quella stessa Francia che è stata per il passato sempre restia, perchè troppo ligia al principio della indipendenza dei tre poteri, a sottoporre ad un preventivo riscontro giuridico l'azione del potere esecutivo. Infatti i menzionati comitati di controllo finanziario, istituiti presso ogni ministero, con il citato decreto del 30 ottobre 1935, ai fini del controllo preventivo sulla spesa, devono, per la loro costituzione o per le decisioni collegiali che emettono, più equipararsi agli uffici della nostra Corte dei conti che a quelli delle ragionerie dei ministri. Comunque anche a volere ammettere che oggi detti comitati siano ancora troppo legati al potere esecutivo, all'amministrazione attiva che controllano, non si può tuttavia non riconoscere che la loro istituzione fu dovuta appunto al desiderio di provvedere alla necessità di quel controllo giuridico preventivo, prima a torto trascurato, e può rappresentare un altro passo verso quella riforma più ampia e più organica in materia di controllo auspicata in Francia da anni dai più autorevoli cultori di diritto pubblico.

In questa fase, adunque, di esecuzione del bilancio, il controllo per raggiungere i suoi effetti deve essere anzitutto preventivo, deve cioè intervenire al momento stesso in cui sta per essere eseguita la spesa, ovvero predisposto l'impegno e deve essere inoltre esercitato da organi del tutto estranei ed indipendenti dall'amministrazione oggetto del controllo. La tendenza generale delle legislazioni mira appunto all'attuazione del controllo preventivo indipendente sulla gestione del bilancio, munendo l'organo a cui è affidata tale funzione di un grado massimo d'autonomia fino a raggiungere la garanzia necessaria, assoluta nell'esercizio dei suoi poteri.

Inoltre il rifiuto della registrazione dell'atto da parte dell'organo di controllo deve portare a conseguenze più rigorose di quelle derivanti dall'istituto della registrazione con riserva, e deve essere assoluto nei casi più gravi d'infrazione alla legge del bilancio, come si verifica in Italia, in applicazione degli articoli 24 e 25 del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r. decreto 12 luglio 1934, n. 1214 (1).

(1) LUIGI LUZZATTI: *Sull'urgenza di rientrare nell'ordine pubblico costituzionale per il controllo delle finanze*, in « Rivista di diritto pubblico », 1914, pag. 320; ROSSINI: *Il riscontro parlamentare sulle registrazioni con riserva*, anche in « Rivista di diritto pubblico », 1914, pag. 326.

Infine il controllo postumo che si riallaccia sempre alla legge del bilancio e che viene eseguito, secondo la prevalente dottrina, nell'interesse del Parlamento che quella legge approvò ed impose, è affidata in tutti gli Stati a quegli organi speciali di cui abbiamo discorso innanzi, che agiscono, a prescindere dalla loro costituzione — e qui appunto sta l'anomalia — per conto del Parlamento.

Provvedono a tale riscontro: in Inghilterra l'*Audit Office* ed il *Committee of public Accounts*, questo ultimo emanazione diretta dal Parlamento; negli Stati Uniti d'America le due divisioni del *General Accounting Office*, l'*Audit Division* e la *Division Judiciary*; in Francia: *La Cour des Comptes*, a non tenere conto degli uffici ministeriali di contabilità; nel Belgio e negli altri Stati la Corte dei conti ovvero organi similari.

Ma come abbiamo rilevato in precedenza la funzione di controllo non è completa, non si estende a tutti i contabili, trascura i conti a materia e non può considerarsi a rigore nemmeno in Francia e nel Belgio di carattere giurisdizionale pieno, in quanto le decisioni vengono prese sui conti e non sui contabili e sono di mero accertamento e non di condanna.

In sede di revisione postuma il controllo deve invece essere anche giudiziario, deve cioè essere affidato ad un organo fornito di piena potestà giurisdizionale che possa emettere non solo pronunce di dichiarazioni e di accertamento, ma anche di condanna (1); deve estendersi a tutti i contabili pubblici siano essi a danaro, ovvero a materia e, con formalità particolari comprendere anche gli agenti ordinatori di spese.

Infine il principio di responsabilità degli amministratori per infrazioni alla legge di bilancio, da cui sia derivato danno all'erario, deve essere rigorosamente affermato e gli amministratori responsabili perseguiti innanzi ai tribunali ordinari o ancora meglio innanzi ai tribunali speciali contabili.

In base a quanto sopra esposto ed osservato, tenuti presenti gli ordinamenti finanziari degli altri Stati, i dibattiti politici e l'indirizzo moderno della dottrina, dobbiamo riconoscere che il sistema di controllo del bilancio adottato in Italia è quello che meglio soddisfa, con qualche opportuno ritocco, alle esigenze di una gestione pubblica bene organizzata e sindacata (2).

E' stata la saggezza dei nostri insigni uomini politici del Risorgimento, i quali, anche poggiandosi sull'esempio delle costituzioni degli Stati più antichi retti a regime rappresentativo, come l'Inghilterra, posero le basi salde di una amministrazione ordinata che, resistendo ai tempi, risponde anche oggi ai suoi scopi.

Riassumeremo brevemente le riforme principali che, a nostro avviso, dovrebbero essere apportate all'ordinamento del controllo in Italia.

Per quanto concerne la discussione e l'approvazione della legge di bilancio da parte del Parlamento sarebbe

opportuno che le commissioni appositamente istituite presso le due camere (commissione generale del bilancio presso la Camera dei Deputati, commissione di finanza presso il Senato) per l'esame nei dettagli del progetto, fossero prevalentemente composte di elementi tecnici, con una larga partecipazione dei membri dell'opposizione, come avviene in Inghilterra e negli Stati Uniti d'America.

Una innovazione molto utile da apportare al bilancio italiano, per gli effetti già illustrati innanzi, sarebbe quella di costituire, sull'esempio del *Consolidated Fund* inglese, una categoria bene determinata di spese pubbliche (lista civile, interessi del debito pubblico, del debito vitalizio, stipendi per il personale di ruolo, per la magistratura, ecc.) che, perchè obbligatorie e ricorrenti con carattere di uniformità e di periodicità, non dovrebbero essere soggette al voto annuale di Parlamento.

Inoltre, in ordine all'unità elementare del bilancio, a quella parte cioè, che forma oggetto del voto del Parlamento (capitolo) e che influisce in modo diretto sull'efficacia del controllo preventivo e concomitante del potere legislativo e degli altri organi costituzionalmente incaricati di tale funzione, è necessario che venga, non in forza di un regolamento come si verifica oggi (art. 113 del regolamento di contabilità generale dello Stato approvato con R. decreto 23 maggio 1924, n. 327), ben determinato, in limiti precisi e rigorosi, il contenuto di tale partizione del bilancio, ed è necessario altresì che vengano predisposti i mezzi con cui tali limiti siano dal potere esecutivo, nella preparazione e formazione del progetto di bilancio, rispettati.

E' noto che le assemblee legislative — organi eminentemente politici — sono le meno adatte anche attraverso le proprie commissioni ad esercitare un controllo minuto, preciso, ed a rilevare le infrazioni di leggi o di regolamenti. In ogni modo una disamina attenta del contenuto dei numerosissimi capitoli del bilancio di previsione in relazione ai limiti in parola richiederebbe da parte delle assemblee ed anche delle commissioni, oltre a cognizioni tecniche particolari dei vari servizi, un lavoro lungo e minuzioso non certo rispondente alla loro indole politica ed a discapito dell'esame generale sull'attività finanziaria del Governo.

Tale controllo potrebbe invece utilmente essere affidato in via preventiva alla Corte dei conti, ed essa sarebbe chiamata, non a collaborare alla formazione del bilancio, come è stato da qualche parte proposto, poichè un tale lavoro sarebbe del tutto estraneo alle sue attribuzioni istituzionali, ma a svolgere quel sindacato di legittimità sugli atti del potere esecutivo che rientra nelle sue funzioni precipue e normali.

Un certo parallelismo potrebbe riscontrarsi nel controllo effettuato dalla Corte dei conti, ai fini della verifica del rendiconto generale dello Stato, prima

(1) CHIOVENDA: *Principi di diritto processuale civile*, ed. 1928, pag. 354.

(2) « Abbiamo la fortuna — scrive il LUZZATTI — di avere nella nostra contabilità di Stato ordinamenti organici sani, poderosi ed efficaci, bisogna quindi impedire che degenerino per la inosservanza o per la rilassatezza »; op. cit., pag. 322.

che tale documento contabile venga presentato dal Governo al Parlamento.

Per quanto concerne il controllo concomitante alla gestione del bilancio, è necessario che siano maggiormente rafforzate le attribuzioni della Corte dei conti, che come pubblicamente riconobbe il Luzzatti, ha « compiuto il suo dovere con cura degna dell'alto interesse pubblico » e siano di conseguenza limitate le funzioni che esplicano adesso gli uffici della Ragioneria Generale che dovrebbero ritornare ai loro compiti di istituto onde evitare il lamentato inconveniente della duplicazione dei controlli (1).

L'argomento è di particolare importanza e meriterebbe una trattazione a parte; mi limito qui ad accennare brevemente che il controllo esercitato dalla Ragioneria Generale sugli atti dei singoli ministeri è un controllo interno e quindi inefficace ai fini di quel controllo insopprimibile, di carattere costituzionale, che discende dalla legge del bilancio, dalla legge di autorizzazione dell'entrata e della spesa e che dovrebbe essere a rigore espletato dallo stesso Parlamento, come si è esposto innanzi (2).

Come conseguenza del rafforzamento dell'attribuzione della Corte dei conti, si dovrebbero apportare essenziali modifiche alla costituzione di questo altissimo istituto di controllo, e qualora non si voglia porlo alla dipendenza diretta del Parlamento, come è stato disposto in qualche Stato, dovrebbero essere stabilite norme speciali per la nomina, l'avanzamento in carriera e lo stato giuridico dei suoi membri, ai fini di garantire loro una maggiore autorità ed indipendenza (3). Inoltre per dare una maggiore efficacia al rifiuto di registrazione opposto dalla Corte dei conti, dovrebbero essere estesi i casi in cui il rifiuto sia assoluto ed annulli il provvedimento e dovrebbero parimenti essere stabilite formalità più rigorose, anche per quanto riflette la comunicazione tempestiva al Parlamento e gli effetti di tale comunicazione, allorchè il Governo possa fare ricorso all'isti-

tuto della registrazione con riserva; istituto che va mantenuto perchè risponde ad esigenze pratiche, ma che occorre venga modificato perchè risponda anche alle esigenze giuridiche (4).

Il controllo postumo, invece, non richiede quasi alcuna riforma perchè può dirsi quasi perfetto ed è apprezzato anche dagli stranieri studiosi in materia, tanto che viene proposto come esempio agli altri Stati (5).

E' noto che la Corte dei conti in Italia giudica di tutti i conti a denaro ed a materia; emette vere e proprie decisioni di condanna ed estende la sua giurisdizione anche agli ordinatori di spese, agli agenti non contabili, allorchè questi, nell'esercizio delle loro funzioni per azione od omissione, imputabili anche a sola colpa o negligenza, abbiano arrecato un danno all'erario (art. 52 del T. U. n. 1214 del 1934). E' un vero e proprio tribunale contabile, istituito a presidio della retta gestione della finanza pubblica e del patrimonio dello Stato.

Una raccomandazione, tuttavia, da fare è quella che il Parlamento intervenga in avvenire con maggiore efficacia alla revisione della gestione finanziaria chiusa e, non limitandosi, come in pratica avviene presentemente, ad accogliere solo i risultati del lavoro compiuto dalla Corte dei conti, proceda invece ad un esame generale completo dell'azione finanziaria svolta dal potere esecutivo allo scopo anche di proporre le proprie osservazioni e le eventuali riforme (6).

I lineamenti innanzi tracciati, procedendo nell'esame degli ordinamenti finanziari dei vari Stati, costituiscono la base, i presupposti essenziali per un bene ed ordinato sistema di controllo sulla gestione della pubblica finanza. Ma non basta avere gli ordinamenti politici perfetti se non vi risponda un'adeguata coscienza ed educazione politica, ed allo stesso modo per i controlli, come per le istituzioni in genere, può dirsi che l'effetto pratico dipende in gran parte dai popoli che li applicano.

(1) LUZZATTI: op. cit., pag. 322. Le Ragionerie (Ragioneria Generale e Ragionerie centrali) da organi puramente contabili quali erano in origine, sono venute assumendo compiti di carattere giuridico ed attribuzioni che prima (1869) erano assegnati solo alla Corte dei conti pur essendo esse le meno qualificate a garantire al Parlamento la esattezza e la legittimità della gestione.

(2) Da molto tempo si dibatte la questione della duplicazione dei controlli tra la Ragioneria Generale dello Stato e la Corte dei conti e se sia utile questa coesistenza dei due organi revisionali o se convenga accentrare il controllo (controllo contabile e controllo legale) in uno solo; essa fu affrontata e risolta dalla Commissione per lo studio della riforma dell'amministrazione dello Stato istituita in virtù dell'art. 13 del decreto legge 10 febbraio 1918, n. 107, la quale propose di lasciare, con qualche lieve modifica, il controllo contabile alla Ragioneria Generale e concentrare il controllo legale in un organo solo, nella Corte dei conti, nella considerazione che per la sicurezza ed efficacia di un siffatto controllo occorre che esso faccia capo all'autorità di un corpo collegialmente indipendente ed inamovibile, affinché la delicata funzione possa essere impersonale, obbiettiva e serena. Cfr. MANETTI: op. cit., pag. 361.

(3) La nomina del presidente capo della Corte dei conti dovrebbe essere sottratta al potere esecutivo ed affidata invece al parlamento, ovvero anche al Capo dello Stato su designazione, o del Senato come avviene negli Stati Uniti d'America per la nomina del controllore generale, o di una commissione composta dai presidenti e dai vice presidenti delle due camere, come per la destituzione. Per il personale degli uffici le nomine e le promozioni dovrebbero essere approvate, com'era prima della vigente legge, dalle sezioni unite della Corte.

(4) Il ROSSINI (op. cit., pag. 343) propone in proposito una modificazione alla legge della Corte dei conti, prescrivendo che qualora la Corte rifiuti di registrare il decreto od altro atto governativo, esso non possa aver corso se non accompagnato dalla clausola della conversione in legge.

(5) Il GRAZIANI, nel trattare del rendiconto dell'amministrazione dello Stato, a proposito del sindacato successivo che esplica la Corte dei conti, esprime l'avviso che nessuno può contestare l'utilità somma di questo sindacato da parte del nostro supremo magistrato contabile ed afferma che i rapporti suoi sono monumenti di dottrina ed esperienza ragguardevoli e parte essenziale di un sistema ben organizzato di controllo. Cfr. op. cit. *Il bilancio e le spese pubbliche*, pag. 434.

(6) La consuetudine parlamentare di decira scarsa attenzione al rendiconto generale dello Stato dimostra ancora meglio la utilità del lavoro di parificazione compiuta dalla Corte dei conti.



## BIBLIOGRAFIA

- E. ALLIX: *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Paris, ed. 1927.
- ANNUAL REPORT OF THE COMPTROLLER GENERAL OF THE UNITED STATES FOR THE FISCAL 1929, Washington, 1929.
- ARANGIO RUIZ: *L'odierna questione costituzionale* inglese in « Rivista di diritto pubblico », A. 1911.
- G. ARCOLEO: *Il bilancio dello Stato ed il sindacato parlamentare*, Napoli, 1880.
- G. B. BASTABLE: *Public finance*, London, 1892.
- E. BESSON: *Le Contrôle des Budgets en France et à l'étranger*, Paris, 1901.
- A. BRUNIALTI: *Il Diritto Costituzionale e la Politica nella Scienza e nelle Istituzioni*, Torino, 1896.
- F. CAMMEO: *Della Manifestazione della Volontà dello Stato nel campo del Diritto Amministrativo*, nel primo « Trattato di diritto amministrativo italiano », a cura di V. E. Orlando, Milano.
- S. CHICOS: *Le contrôle de l'engagement des dépenses publiques*, Paris, 1929.
- Id.: *Le contrôle budgétaire en Italie*, Paris, 1929.
- Id.: *La préparation du Budget et le contrôle budgétaire aux Etats Unis d'Amérique*, Paris, 1930.
- F. R. e P. DARESTE: *Le Constitutions modernes*, vol. I a VI, Paris 1906.
- P. D'ALVISE: *Nozioni teorico pratiche di contabilità di Stato*, Firenze, 1906.
- D'AUDIFFRET: *Système financière de la France*, Paris, 1876.
- G. DE BRUN: *La Corte dei Conti e la sua funzione di controllo nell'ordinamento dello Stato*, Milano, 1910.
- G. DE FLAMINI: *La materia e la forma del bilancio inglese*, Torino, 1904.
- V. DE MARCE: *Le contrôle des finances en France*, Paris, vol. I e III; *Constitution Soviétique e le contrôle des finances en Russie*, nella Rivista polit. et Parl. « C XXVII », n. 10, vol. I e III; Paris, 1928.
- F. FLORA: *Manuale della scienza delle finanze*, Livorno, 1921.
- C. FRASCA: *La corte dei conti*, Roma, 1941.
- E. GAGLIARDI: *Il bilancio dello stato*, vol. I; *Il bilancio di previsione in generale; Il bilancio belga*, Torino, 1908.
- A. GRAZIANI: *Il bilancio e le spese pubbliche*, nel « Primo Trattato di Diritto Amministrativo Italiano », a cura di V. E. Orlando.
- Id.: *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1923.
- R. GNEIST: *Budget und Gesetz nach dem constitutionellen Statsrecht Englands*, 1867, tradotto da R. Bonghi con il titolo « Il bilancio e la legge », Firenze, 1967.
- R. GNEIST: *Gesetz und budget*, Berlin, 1879.
- KOTLIERSKI: *Il diritto del bilancio in U.R.S.S.*, 3ª ed., pubblicazione di Stato, Mosca.
- G. JÈZE: *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Paris, 1922.
- G. INGROSSO: *Istituzioni di diritto finanziario*, vol. I, Napoli, 1938.
- ISTITUTI DI STUDI LEGISLATIVI: *Legislazione Internazionale*, Roma.
- P. LEROY BEAULIEU: *Traité de la science des finances*, nella « Biblioteca dell'economista », vol. II.
- L. LUZZATTI: *Sull'urgenza di rientrare nell'ordine costituzionale per il controllo delle finanze*, in « Rivista di diritto pubblico », A. 1914.
- MACAULAY: *Histoire d'Angleterre*, Paris, 1886.
- S. MAIORANA: *Il bilancio dello Stato*, Roma, 1930.
- E. MASÈ DARI: *Sul bilancio dello Stato*, Torino, 1889.
- MINISTÈRE DES FINANCES: *Bulletin de statistique et de législation comparée*, Paris.
- MINISTERO DELLE FINANZE - Ragioneria Generale dello Stato: *La finanza statale nell'anno XI (1932-1933)*, Roma, 1938.
- MINISTERO DEL TESORO - Ragioneria Generale: *Ordinamento della Contabilità di Stato all'estero*, Roma, 1911.
- G. MOFFA: *Corte dei conti nel Nuovo digesto italiano*, Torino, 1938.
- U. MONETTI: *Le amministrazioni centrali dello Stato e l'ordinamento dei controlli*, Torino, 1926.
- E. MORSELLI: *Corso di scienza della finanza pubblica*, Padova, 1937.
- F. S. NITTI: *Manuale di scienze delle finanze*, Torino, 1908.
- G. PARDO: *Il conflitto costituzionale inglese e la trasformazione del diritto pubblico inglese*, nella rivista di « Diritto pubblico », 1910.
- S. RICCA-SALERNO: *Scienza delle finanze*, Firenze, 1890.
- A. ROSSINI: *Il riscontro parlamentare sulle registrazioni con riserva*, nella « Rivista di diritto pubblico », 1914.
- R. STOURM: *Cours des finances, Le Budget*, Paris, 1913.
- TOGNACCI: *La contabilità dello Stato*, Roma, 1930.
- TANGORRA: *Il controllo finanziario*, Roma, 1899.
- TANGO: *Il Digesto Italiano*, Voce, « Corte dei Conti ».
- TODD: *On Parliamentary government*, nella « Biblioteca di scienze politiche », Torino, 1886.
- G. B. UGO: *La corte dei conti*, Torino, 1882.
- A. G. VANNI: *Organizzazione degli uffici finanziari nel « Primo trattato di diritto amministrativo », a cura di V. E. Orlando*, vol. X e IX.
- A. WAGNER: *Scienza delle finanze*, nella « Biblioteca dell'economista », Torino.
- Id.: *Ordinamento dell'economia e del credito pubblico*, nella « Biblioteca dell'Economista », Torino.
- E. VICARIO: *La corte dei conti in Italia*, Milano, 1925.
- G. VITALIANO: *Il contenuto giuridico della legge del bilancio*, Roma 1910.

86

015

0 01

0100

0100

010

010

# IL CONTROLLO DEL BILANCIO

A CURA DEL

dott. DARIO QUINTAVALLE

*Consigliere della Corte dei Conti*

1. PREMessa. — Il controllo del bilancio è una delle maggiori prerogative delle rappresentanze parlamentari che trova il suo fondamento nelle alte ragioni politiche ed economiche per le quali esso è esercitato in omaggio ai principi di libertà e di eguaglianza.

Ben si può affermare che senza un buon ordinamento del bilancio non vi può essere buona amministrazione, tanto meno buona politica. E se questo si può dire di ogni Stato, qualunque sia la forma del suo Governo, tanto più è vero quando lo Stato si regga con forme parlamentari. L'intervento dei rappresentanti della Nazione o delle varie classi sociali è stato invocato in ogni tempo per la tutela degli interessi della collettività e, specialmente, per la retta applicazione dei pubblici carichi e la conveniente destinazione delle pubbliche spese.

La storia dei controlli è storia antica: Atene investiva il cittadino del diritto di accusa; in omaggio al principio della responsabilità e della pubblicità, i primitivi stati delle entrate e delle spese venivano incisi nella pietra perchè restassero documento di giudizio ai cittadini. All'epoca di Servio Tullio il popolo era chiamato a sancire le leggi sul censo e sui tributi. Tutto un ordinamento primitivo di contabilità ritroviamo ai tempi della Repubblica basata sul principio della responsabilità degli amministratori e dei gestori dei fondi; e sotto Zenone si ristabilisce il principio delle responsabilità amministrative e contabili manomesso dagli imperatori che lo precedettero. Questo principio viene ancora riaffermato all'epoca dei Comuni italiani e via via inquadrato negli ordinamenti dell'amministrazione economica degli Stati.

Ma la legislazione del bilancio, intesa nel senso moderno, non ha origine remota: essa si forma e si sviluppa quando l'era della finanza tributaria succede a quella della finanza demaniale.

Sotto il feudalesimo l'economia dello Stato aveva un carattere bilaterale, basato sulle prestazioni personali e in natura, con la formazione poi delle monarchie unitarie la natura di tali rapporti sostanzialmente non cambia, ma riaffiora l'antico precetto romano della « contribuzione » dei cittadini alle pubbliche spese e il sistema dei tributi soppianta così quello delle prestazioni e dei sussidi.

Con l'avvento infine dello Stato moderno, il nuovo diritto pubblico finanziario afferma il principio delle prerogative costituzionali negli ordinamenti contabili degli Stati.

Secondo i più recenti studi, rimonterebbe alla fine del secolo XIV la prima forma embrionale di intervento delle assemblee degli Stati o dei ceti nell'esame dei cosiddetti « piani finanziari » i quali poi consistevano nel dare sommarie notizie sulle entrate e sulle spese verificatesi in passato, al fine di ottenere in base a previsioni prive di ogni valore autorizzativo, i mezzi per alimentare lo Stato e la Corona e per fronteggiare i bisogni della collettività.

L'ingerenza delle rappresentanze dei baroni o dei ceti non aveva, però, nè carattere nè finalità di sindacato, tendeva soltanto a limitare le richieste del monarca e, talvolta, ad esercitare un diritto di consenso nell'applicazione dei tributi.

Nè la natura di tali rapporti tra sovrano e sudditi muta col passaggio dal regime feudale alla monarchia assoluta; nella formazione e nello sviluppo degli Stati unitari dell'epoca di mezzo l'amministrazione delle finanze conserva sostanzialmente il carattere patrimoniale, pure evolvendosi verso forme contabili sempre più analitiche e sistemi di controlli più efficaci in ordine alle origini e allo impiego dei fondi.

Ma tali rudimentali prospetti informativi erano ben lontani dal rappresentare ciò che è il bilancio inteso nel senso moderno, e tanto meno dal costituire lo strumento del pubblico controllo nella gestione dei proventi. Infatti, essi non avevano neppure uno dei caratteri del bilancio moderno: non erano obbligatori, non avevano significato limitativo, non si riferivano ad un periodo di tempo ben precisato, non erano resi pubblici; erano documenti che si addicevano alle caratteristiche storiche dello Stato feudale e dello Stato di diritto assoluto, nei quali il barone e il monarca concentravano nella propria autorità e nei propri beni il potere sovrano.

Con il manifestarsi dei principi dello Stato moderno, ecco che il bilancio è inteso come norma e limite all'attività dell'amministrazione, le classi e le caste scompaiono, la sovranità è patrimonio nazionale, il cittadino partecipa nella duplice veste di sovrano e di suddito all'attività di ordinare e regolare le pubbliche spese. Così in Inghilterra dopo la cacciata degli Stuart, in Francia all'indomani della rivoluzione del 1789, negli altri Stati continentali più tardi con l'affermazione delle idee costituzionali.

Con la rivendicazione del diritto del bilancio viene consacrato, come nota il Geffcken, « il diritto spettante alle rappresentanze popolari di concorrere al regola-

mento dell'economia dello Stato», concetto questo efficacemente sviluppato dal Majorana in « Teoria costituzionale delle entrate e delle spese dello Stato » la quale ammette che una grande latitudine deve essere lasciata al Governo, che è il solo a valutare con cognizione di causa e sensibilità politica le necessità dello Stato e a distribuire, in ragione delle entrate, le occorrenti spese. Ma, pur avendo latitudine di azione, il Governo deve essere controllato: « con la libertà deve andare di pari passo la responsabilità; il bilancio è necessario, perchè il Parlamento controlli come il Governo esegue le leggi finanziarie e come agisce nei limiti di esse ».

2. Il controllo del bilancio è funzione molto complessa: esso si esplica nelle tre fasi del suo ciclo e, precisamente: nella fase della sua discussione e votazione (controllo parlamentare preventivo), in quella delle sue variazioni e integrazioni (controllo parlamentare concomitante), nella fase della gestione amministrativa (controllo parlamentare delegato).

#### PARTE I.

### Discussione e votazione del bilancio Controllo parlamentare preventivo.

3. Il controllo parlamentare preventivo si esercita con l'esame, la discussione e la votazione degli stati di previsione dell'entrata e della spesa ed ha per fine di fissare l'indirizzo politico dell'azione amministrativa, di tracciare i caratteri economici e finanziari dell'attività di Governo, di stabilire i limiti e le facoltà entro cui deve operare tale attività.

A differenza dei regimi assoluti, in quello parlamentare il bilancio costituisce un vero e proprio atto pubblico e strumento efficace di un'azione di controllo da parte delle assemblee legislative. Tale azione è più o meno forte e penetrante a seconda del tipo di bilancio che viene adottato: « bilancio di competenza » ovvero quello di « cassa ».

Il controllo legislativo esercitato sul bilancio di competenza o giuridico o, anche detto, di autorizzazioni, offre risultati molto più apprezzabili in confronto di quello operato sul bilancio di cassa. Infatti, con il primo il controllo interviene nella cognizione e nella valutazione dei servizi e dei bisogni riferiti ai costi effettivi e reali e ne giudica l'equilibrio, con il secondo il controllo si limita all'apprezzamento del movimento attivo e passivo della cassa e della sua consistenza finale, in relazione al fabbisogno dei servizi.

La cognizione e la valutazione dei servizi e dei bisogni inerenti a ciascun ramo di attività della pubblica amministrazione, procedono attraverso l'esame delle disposizioni organiche permanenti e speciali temporanee, in vigore al momento della formazione del bilancio o di quelle che vengono proposte con la stessa legge di approvazione, alla quale alcuni trattatisti di diritto e di finanza vorrebbero attribuire i caratteri della legge

formale, priva, cioè, di contenuto giuridico e fornita dei soli requisiti estrinseci della legge, altri degli attributi formali e materiali insieme, cioè produttivi anche di diritti e di obbligazioni.

Per il Vitagliano la legge del bilancio è « un fenomeno giuridico complesso che, a seconda del diritto positivo dei vari Stati, può essere in tutto od in parte legge materiale, in tutto od in parte legge formale, e che, pertanto, non può essere costretto in una delle suddette due categorie, senza arrivare ad erronee conseguenze ».

Autorevoli altri trattatisti stranieri, come il Boucard, il Dubois e lo Stourm, più specificatamente trattano l'argomento delle disposizioni speciali temporanee e generali permanenti, che possono eventualmente essere comprese nella legge del bilancio, per decidere sull'ammissibilità in questa della modificazione di una legge organica.

La questione si presenta molto complessa perchè va esaminata sia sotto l'aspetto della iniziativa parlamentare a recare emendamenti alla legge del bilancio, sia sotto l'aspetto della proposta fatta dal Governo col progetto della previsione, distintamente riferita all'entrata e alla spesa.

Precedenti parlamentari italiani sviluppano egregiamente il delicato argomento: nella tornata del 31 gennaio 1851, il presidente della camera Pier Dionigio Finelli dichiarava: « mentre attribuisco alla Camera una prerogativa sopra le questioni di bilancio e sopra tutte le leggi di finanza, dico che conviene accertare e stabilire questo principio con i suoi limiti necessari e naturali, con i limiti che la storia di altri Parlamenti ci insegna: e sono che la legge del bilancio non debba toccare un punto che sia regolato da altre leggi, imperocchè, ciò facendo si entrerebbe in quella sfera in cui è uguale l'azione di tutti e due i corpi dello Stato e nella sfera della prerogativa del Capo dello Stato ».

Il deputato De Vincenzi, nella tornata del 31 gennaio 1863 ribadiva lo stesso concetto e notava che ogni qualvolta in bilancio vi è un capitolo iscritto in virtù di una legge speciale, esso non può per verun motivo togliersi dal bilancio se non sia proposta anteriormente altra legge speciale. E la ragione è chiara perchè, sebbene il bilancio di per sè stesso sia una legge, nondimeno è una legge complessiva. Se noi ammettessimo che una istituzione, la quale è fondata per legge speciale, potesse essere soppressa solamente con l'eliminarla i relativi capitoli dal bilancio, ogni garanzia giuridica e costituzionale sarebbe irrimediabilmente compromessa.

Il bilancio si vota con legge, osserva il Rattazzi, ma con questa « si deve votare soltanto il bilancio, non già variare le leggi esistenti, le quali non hanno relazione diretta con le somme che in esse sono allagate ».

In Inghilterra, il Paese che può considerarsi il maestro di tutti gli ordinamenti parlamentari, l'opinione più autorevole è decisamente contraria a fare il « tacking ». E il Messedaglia vi si associa ritenendo che il bilancio debba essere esso medesimo conforme alla legge esistente.

Contrari a questa corrente si manifestarono il Va-

lerio e il Farini nelle prime discussioni del nostro ordinamento, essi nella legge del bilancio identificano la principale prerogativa della Camera di discutere tutte le leggi che forniscono un cespite o che dispongono una spesa.

Tra queste opposte tendenze l'opinione di mezzo svolta dal deputato Galeotti nella seduta del 12 marzo 1863, induce a far considerare che le modificazioni alle leggi organiche in sede di bilancio possono essere giustificate solo in caso di necessità e di urgenza, nei casi cioè in cui ricorrono gli estremi da dimostrare che, senza modificare in parte le leggi organiche, i pubblici servizi potrebbero soffrire.

La tesi dello stato di necessità non è però accolta dal Laband perchè questa particolare circostanza può rendere scusabile, può giustificare una violazione del diritto, non può attribuire un preteso diritto di violare la legge. E se tale stato di necessità, secondo il Vitaliano, come scusante o come giustificazione della violazione del diritto « si concepisce per una persona fisica, la quale in un certo senso preesiste al diritto, non si concepisce per una persona giuridica, che è creazione esclusiva del diritto, e specialmente per lo Stato, che è lo stesso ordinamento giuridico considerato come persona ». Non è concepibile quindi uno stato di necessità che importi violazione del diritto.

Niun dubbio, comunque, che il bilancio sia una vera e propria legge che comprende la facoltà all'Esecutivo di applicare le leggi finanziarie le quali, a differenza delle altre, non possono attuarsi che attraverso il bilancio anno per anno. Non si può disconoscere, pertanto, la potestà della Camera nell'esercizio del suo alto sindacato sul bilancio, di attenuare nel campo della spesa l'onere di un servizio o di una prestazione, ovvero di promuovere — e in questo caso con altra legge materiale — l'abrogazione della legge ritenuta gravosa o improduttiva rispetto al tempo e alle sue finalità. Il vero è, che non si possono porre « dei confini giuridici al potere legislativo — come osserva il Flora — specialmente nei governi di gabinetto, senza offendere la sovranità nazionale che esso rappresenta ». Piuttosto sarà compito del Parlamento di limitarsi ad una semplice ricognizione per le spese cosiddette intangibili e di esercitare, invece, severamente il suo sindacato su tutte le altre, ma « non è possibile sottrarre a questo controllo nessuna spesa, quale ne sia la natura e l'importanza, senza falsare lo spirito delle istituzioni costituzionali democratiche che trasformarono le previsioni di bilancio in autorizzazioni ».

In Italia, per il regolamento della Camera dei Deputati del 1925, la facoltà di emendamento, al pari dei disegni di legge che recavano in forma diretta o indiretta incremento di spesa o contrazione di entrata, era ammessa negli stessi casi anche per i disegni di legge riguardanti i singoli stati di previsione, sotto però condizione che gli emendamenti proposti dalla Camera fossero stati messi in votazione dopo l'accettazione del Governo o, quanto meno, presentati dalla Commissione relatrice prima dell'apertura della discussione degli articoli ai quali gli emendamenti si riferivano.

La norma non è nelle tradizioni costituzionali del nostro ordinamento positivo che ha sempre considerato il bilancio in funzione di strumento di sindacato parlamentare. Infatti, l'esame della Camera deve cadere sulla natura, sul carattere della spesa non sulla sua cifra, ciò in omaggio al principio del rispetto della responsabilità ministeriale che altrimenti risulterebbe inficiata nella sua essenza con la partecipazione delle assemblee nella formazione del bilancio.

Per queste considerazioni l'efficacia del controllo parlamentare è nei limiti nei quali resta contenuta l'azione del potere esecutivo nel quadro delle leggi speciali, le quali dovrebbero dare l'autorizzazione una volta tanto sia per le entrate che per le spese permanenti e ripartite, salvo le eventuali modificazioni votate con altre leggi speciali ed i provvedimenti di natura transitoria e contingente che nelle stesse previsioni potrebbero trovare significato di vere e proprie autorizzazioni.

4. L'esame e la discussione del bilancio investono, come si è detto, la cognizione e l'apprezzamento delle singole previsioni, le quali hanno, per l'entrata un significato valutativo e per la spesa un significato esclusivamente limitativo e imperativo.

Per una Camera il sistema per svolgere il proprio lavoro di critica sul bilancio è particolarmente importante perchè, come ben nota il Leroy-Beaulieu, in questa delicata funzione sono impegnati quattro interessi fondamentali del Paese: l'interesse politico, l'interesse parlamentare, quello nazionale di fronte all'estero, e l'interesse economico. Per il conseguimento di queste alte finalità è d'uopo che il controllo sia, per quanto possibile, obiettivo, completo ed efficace, che ciascun rappresentante del popolo possa manifestare il proprio parere con cognizione di causa e squisito senso di equilibrio, che le superiori esigenze del Paese siano convenientemente apprezzate, e che infine l'organizzazione economica dello Stato conservi nel tempo stabilità funzionale.

I metodi seguiti dai parlamenti nell'esame e nel controllo del bilancio, sono dai trattatisti ordinariamente classificati in tre tipi: l'inglese, il francese e l'americano.

Col primo metodo si discute il bilancio in sedute di « Comitato » (*Committee of ways and means* — Comitato per le entrate, e *Committee of supply* — Comitato per le spese) tutti i membri della Camera possono intervenire, ma di consueto vi partecipano gli esperti in materia finanziaria, i quali esaminano il bilancio familiarmente e danno poi incarico al presidente (*chairman*) da loro eletto di presentare la relazione che, udita e discussa in seduta pubblica, viene votata dalla Camera.

Col metodo « francese », la Camera si divide in uffici ciascuno dei quali nomina uno o due membri di una commissione segreta (*Commission du budget*) per l'esame e la relazione. Tale Commissione è l'emanazione della maggioranza ed esercita perciò un'azione prevalente.

Infine col metodo « americano » i due comitati permanenti, uno detto « delle vie e dei mezzi » (entrate) e

l'altro « delle spese pubbliche », nominati dal Congresso con elementi tratti dal Senato e dalla Camera dei Rappresentanti, sono incaricati di dar parere su tutte le proposte finanziarie della sessione e sul bilancio.

Fra i metodi ora esaminati quello inglese del « comitato a tipo familiare » è ritenuto, a preferenza degli altri, come il più pratico dall'aspetto politico, perchè ispirato al principio di lasciare integra la responsabilità ministeriale. Nè va trascurata la bontà del sistema sotto l'aspetto tecnico, perchè, mentre alle sedute del comitato intervengono per consuetudine i membri competenti nella materia, non è inibito agli altri Deputati di parteciparvi, cosicchè, di fatto, sono i componenti esperti che esercitano la loro azione di critica e di sindacato sul bilancio.

Al metodo francese si avvicinava prima della riforma del 1929 la pratica italiana delle due commissioni: quella « generale del bilancio » per la Camera dei Deputati e quella « permanente » per il Senato.

La prima era composta di trentasei membri e la procedura per la sua costituzione rendeva possibile oltre la rappresentanza della maggioranza anche quella delle minoranze. Con la riforma del 1929 la nomina dei componenti fu deferita al Presidente dell'Assemblea.

La giunta del bilancio è tra le commissioni della Camera la più importante, perchè esercita un'assidua azione di controllo sulla gestione amministrativa dello Stato.

La commissione permanente di finanza, composta di trenta senatori, è incaricata dell'esame preventivo dei bilanci, delle domande di crediti supplementari e della legge di approvazione del consuntivo. Prima della riforma del 1929 la commissione veniva eletta col sistema delle rappresentanze delle minoranze, mediante il voto limitato.

Affinchè l'esame del bilancio non si risolva in una formalità è d'uopo che le commissioni parlamentari e, in particolare, la giunta del bilancio, non risentano pel fatto della loro costituzione dell'influenza di parte, ma si ispirino a concetti superiori e obbiettivi nell'adempimento del loro alto mandato, avendo soltanto di mira l'interesse supremo della Nazione e della sua economia. In tali commissioni deve prevalere l'elemento della competenza nei vari rami della pubblica attività e il rispetto delle classiche tradizioni della nostra contabilità finanziaria.

5. Questione non meno importante è quella del modo con il quale deve procedersi alla votazione del bilancio: in blocco, per ministeri, per rubriche, per capitoli?

In quasi tutti gli Stati la procedura seguita è quella della votazione per capitoli. In passato l'argomento fu molto dibattuto specie dagli avversari del principio della « specializzazione ». Ma in regime parlamentare la specialità del bilancio è incontestabilmente riconosciuta, purchè non si cada in una « specialità dispersiva » come acutamente osserva Augusto Comte.

L'eccessiva moltiplicazione dei capitoli metterebbe l'amministrazione nella necessità di proporre continui storni di fondi da un capitolo all'altro; come l'ecces-

siva riduzione e, conseguentemente, la formazione di capitoli « omnibus » darebbe motivo al potere esecutivo di avvalersi di facoltà delle quali potrebbe abusare, indebolendo così l'efficacia del controllo delle Camere.

La via buona è quella di mezzo: non bisogna depri- mere lo spirito di iniziativa delle amministrazioni, così come non bisogna dare motivo a queste di gonfiare le previsioni per riservarsi libertà di movimento.

Nella formazione dei capitoli è da respingere qualsiasi criterio di promiscuità, specie se essi si riferiscono a rubriche di amministrazioni decentrate, e ciò ad evitare che il sistema della ripartizione in articoli si presti ad eludere il controllo delle assemblee in sede di votazione del bilancio. Il numero perciò dei capitoli non deve costituire argomento di eccessivo rilievo; è naturale che esso vada crescendo: le attribuzioni dello Stato, le sue funzioni, i suoi interventi, aumentano sempre più con le esigenze ed il progresso della vita sociale, per cui è logico che tutta questa attività, che si risolve in materia amministrativa, debba essere classificata ed inquadrata per dare modo ai supremi poteri rappresentativi di vagliare e giudicare convenientemente l'azione di Governo.

Il rafforzamento, perciò, del controllo delle Camere non deve significare indebolimento del potere esecutivo nell'esercizio delle sue attribuzioni d'istituto, ma soltanto garanzia di saldezza e presupposto di vitalità economica.

6. Il bilancio è formato perchè il Parlamento possa esplicitare la sua alta prerogativa del controllo, ma attribuendo ad esso i caratteri della legge ha il Parlamento il diritto oltre che di approvarlo, anche di modificarlo o di respingerlo? Questa è la grossa questione che ha impegnato i più apprezzati cultori del diritto e della finanza.

Il Masè-Dari in proposito osserva che il diritto del Parlamento di rifiutare il bilancio è giuridicamente innegabile, perchè nel diritto del Parlamento di legiferare sul bilancio è compreso logicamente l'esercizio del diritto stesso mediante la sua manifestazione negativa, ma, egli soggiunge: « infinite e valide ragioni di opportunità e di giusto apprezzamento del valore del voto del bilancio, conducono a limitare a più normale campo d'azione l'esercizio medesimo del diritto, anzi a ridurre in quei limiti che una logica, meno ammalata di ortodossia costituzionale, gli assegna ».

Vittorio E. Orlando, nella sua « Teoria giuridica delle guarentigie della libertà », nota che nell'eventuale rifiuto del bilancio occorre distinguere fra il lato giuridico e il lato politico. « Giuridicamente, se il Parlamento ha il diritto di consentire il bilancio è intuitivo che esso abbia quello di rifiutarlo... L'esperimento di questo diritto è esso ammissibile nello stato fisiologico di una Nazione? Può egli dirsi che costituisca un mezzo ordinario del quale una Camera possa servirsi a suo libito? A tali domande la negativa è evidente ».

Il Racioppi in « Commento allo statuto del Regno » rammenta che il Parlamento non è soltanto un organo giuridico, ma è anche un organo politico. Il rifiuto del

bilancio è certamente un atto straordinario d'eccezionale gravità, ma è anche l'estrema difesa, l'*ultima ratio*, allorchè non bastano alle Camere i voti di sfiducia e le opposizioni dichiarate.

Il rifiuto del bilancio è quasi un suicidio, nota anche il René Stourm nella sua opera « Le budget », è la disorganizzazione del Paese, ma quest'arma tanto terribile non si può negare al Parlamento, al diritto di votare le entrate e le spese pubbliche si contrappone quello di non votarle, così non si concepisce « il diritto di autorizzare senza la più logica contropartita di non autorizzare ».

Nè tale diritto può essere qualificato, come alcuni riterrrebbero, un *summum jus*, cioè un diritto eccezionale o potenziale, poichè fra i diritti, come osserva l'Orlando, non esiste gerarchia.

L'autorità di queste citazioni induce a considerare attentamente l'ipotesi del rifiuto, ipotesi che non ha soltanto valore teorico: vari esempi della vita parlamentare dimostrano che essa si è realizzata proprio per stimolare la soluzione della crisi politica. Trascurando le citazioni dei dinieghi dei sussidi in Inghilterra sotto gli Stuart, in tempi più vicini ricorderemo il rifiuto della Camera dei Comuni nel 1784 all'epoca di Pitt; l'aggiornamento del bilancio della guerra al Congresso degli Stati Uniti nel 1877. Nello stesso anno in Australia il bilancio fu respinto dal Parlamento di Melbourne; così in Francia nel 1877 quando fu rinviato il voto sulle imposte, in Italia nel 1893 quando si negò il voto al bilancio del Ministero di grazia e giustizia, e per finire, in Ungheria alla fine del 1904 in seguito ad un conflitto fra la Corona e il Parlamento.

Ad ovviare tale evento, alcuni Stati ricorsero alla eliminazione del voto annuale del Parlamento sulle spese ritenute essenziali ai servizi dello Stato, così in Inghilterra, come negli Stati Uniti dove il fondo consolidato (Consolidated Fund charges) rappresenta per le spese la parte intangibile del bilancio. Nè manca esempio di qualche costituzione che autorizza l'esazione dei tributi anche nel caso che si verifichi il rifiuto del bilancio.

Allo stato della dottrina e delle tendenze, fermo il principio della prerogativa parlamentare del controllo in materia di bilancio, e perciò stesso il verificarsi dell'eventualità del rifiuto totale o parziale, la questione potrebbe essere costituzionalmente superata rendendo esecutivo — *ope legis* — l'esercizio provvisorio con le cautele limitative atte a stimolare la soluzione della crisi in breve tempo.

## PARTE II.

### Esecuzione del bilancio.

#### Controllo parlamentare concomitante.

7. La previsione delle entrate e delle uscite è basata su criteri valutativi dettati dall'esperienza e ricavati dal rilevamento di dati statistici, dai risultati di consuntivi più recenti, dai programmi di intervento che si intendono attuare; purtuttavia, per quanto oculata e minu-

ziosa possa essere la sua analisi, essa presenta sempre un grado di attendibilità di larga approssimazione nei suoi risultati conclusivi.

Ma l'equilibrio del bilancio, non infrequentemente, viene turbato per l'intervento di cause imprevedute ed imprevedibili e, a volte, per inosservanza di quelle buone regole di gestione che consiglierebbero, tra l'altro, di impiegare i fondi con il sano criterio della distribuzione graduale nell'esercizio e non, come in pratica avviene, assorbendo i fondi stessi nei primi mesi dell'anno finanziario, dando così luogo a quelle successive periodiche variazioni che privano il bilancio di ogni serio significato costituzionale e amministrativo.

Per quanto riguarda le entrate, i fatti negativi che possono modificare le risultanze del bilancio dipendono o dalla fallacia della previsione o da avvenimenti che sono causa di ristagno o contrazione nel prodotto dei proventi; in tal caso è compito del Ministro del Tesoro di proporre le opportune misure al Parlamento onde assicurare l'equilibrio del bilancio.

Per ciò che concerne la spesa, i fatti che alterano la previsione sono invece le « nuove e maggiori spese ». Ora, quali sono gli espedienti per evitare i repentini cambiamenti in un bilancio, dopo che esso è stato esaminato, discusso e votato dalle Camere? Non è il caso di pensare ad una delega di poteri all'esecutivo per far fronte ai casi imprevisi, nè d'altra parte gli si può negare la facoltà di domandare integrazioni, ad evitare che gravi interessi sociali possano essere seriamente compromessi.

Tra questi estremi, si potrebbe ammettere una via di mezzo, quale quella della facoltà di storno, ma ciò implicherebbe una certa larghezza di crediti in previsione ovvero l'iscrizione di appositi fondi per imprevisi. Questi espedienti, però, cozzano contro il principio della « specializzazione » e possono dar luogo ad arbitri e frustrare il principio dell'alto sindacato che ha la Camera nell'amministrazione del pubblico denaro.

La legislazione sugli storni, sui crediti straordinari e sui crediti suppletivi è stata sempre variamente discussa ed elaborata e le vicende più notevoli di essa si sono avute in Francia sin dall'epoca della Restaurazione.

Sarebbe lungo condurre un'indagine storica sull'argomento, tuttavia un rapido accenno può tornare utile ai fini del nostro studio.

Per i maggiori crediti riferiti ad alcune spese di incerta valutazione, si escogitò il criterio della votazione per servizio: la somma presunta era esposta in bilancio con significato puramente indicativo suscettibile, perciò, di variazioni da parte del Ministero delle Finanze. Altro criterio, quello di portare le previsioni ad un alto livello in modo da consentire prelevamenti compensativi, tendeva a indebolire il potere legislativo sull'amministrazione.

Con la votazione del bilancio per capitoli, scomparirono questi espedienti ed allora si ricorse, per i crediti suppletivi e straordinari urgenti, al sistema dell'ordinanza dell'esecutivo, salva conversione in legge da parte delle Camere. Nonostante, però, le precauzioni

procedurali, l'inconveniente della esagerazione della spesa si manifestò subito evidente.

Nei tempi più recenti è prevalsa la teoria di limitare il numero dei servizi per i quali è consentita la facoltà di concedere stanziamenti, sopprimendo la facoltà di storno.

Ora, è da considerare che in effetti non si può lasciare senza provvedimento la eventualità di nuove e maggiori spese anche obbligatorie, mentre il Parlamento non siede, perchè in uno Stato moderno è impossibile prevedere tutto e nella giusta misura, come è impossibile prevedere i casi straordinari.

All'uopo nella legislazione italiana per provvedere alle deficienze di bilancio della spesa e per non alterare, nel contempo, la situazione finanziaria stabilita con la previsione, furono istituiti due fondi di riserva e, precisamente, uno per le spese obbligatorie e d'ordine, l'altro per quelle imprevedute, con facoltà di prelevamento da parte del Governo nella forma di decreto ministeriale per il primo fondo e di decreto reale, salvo convalidazione da parte del Parlamento, per il secondo fondo.

L'istituto del « fondo di riserva » era stato, prima che da noi, già attuato in alcuni bilanci della Germania per le spese, però, colà classificate « ultra straordinarie » (*Haupt extraordinarium*) e nella stessa Inghilterra che ha il cosiddetto « fondo della cassa del Tesoro » (*Treasury Chest Fund*), di carattere permanente ed extrabilancio da servire per eventi impreveduti e per spese non contemplate dal Parlamento (esercito, armata e amministrazione delle Colonie).

Con l'istituzione del fondo per « imprevedute » non vi sarebbe più ragione di mantenere nel bilancio italiano per ciascun ministero il capitolo delle « spese casuali » definite dal regolamento di contabilità generale « spese di natura accidentale » che non possono nemmeno per analogia essere comprese negli altri capitoli e, per le quali, non sia ritenuta opportuna la istituzione di « capitoli speciali ». Sarebbe pertanto consigliabile eliminare dal bilancio l'anzidetto capitolo delle spese casuali che, invece, continua a figurare non solo nella parte ordinaria ma, per qualche ministero, anche in quella straordinaria, consentendo facoltà di erogazione che altrimenti non sarebbero ammissibili.

Tali fondi di riserva, che avrebbero lo scopo di conferire al bilancio un carattere di stabilità nelle previsioni ai fini dell'equilibrio dei risultati attivi e passivi, in pratica hanno un'efficacia limitatissima perchè con essi non si evitano i numerosi provvedimenti finanziari di variazioni che intervengono durante il corso dell'esercizio, non sempre con carattere compensativo, e le numerose leggi di autorizzazione di fondi per nuove e maggiori spese, anch'esse non sempre bilanciate da corrispondenti nuove e maggiori entrate. Con siffatti interventi, l'equilibrio del bilancio subisce nel corso della gestione notevoli sbalzi che si ripercuotono quasi sempre sulle gestioni degli esercizi futuri.

Questa tendenza ad accordare con facilità nell'esercizio provvedimenti modificativi alla originaria previsione deve essere contenuta e contrastata e le assemblee

rappresentative debbono esercitare nella fattispecie una azione che è essenziale ai fini dell'alto sindacato di cui sono investite per la tutela della pubblica finanza.

In relazione a questi precetti, l'iniziativa parlamentare in materia di spesa è da ritenersi incompatibile.

Ribot, nella seduta del 16 marzo 1900 alla Camera francese, a proposito della facilità con la quale i Parlamentari concedono nuove spese, osservava: « *Quand on vient nous demander de nous prononcer par un vote sollicité éloquemment, ardemment, et sans même nous laisser le temps de la réflexion... on nous demande quelquefois un effort qui se trouve au-dessus des forces d'un certain nombre, entre nous. Il faut donc prendre certaines précautions, non pas pour supprimer le droit de la Chambre, mais pour en assurer l'exercice d'une façon plus réfléchie et moins dommageable.* »

E memorabile fu il richiamo del ministro Sonnino nella sua esposizione finanziaria del 25 novembre 1895, quando denunciò l'influenza delle sollecitazioni e il favore degli interventi parlamentari negli incrementi di spesa.

Non meno salutare fu per le finanze della Francia il gesto di Leone Say quando fece tradurre alcune disposizioni della costituzione e delle leggi inglesi per rammentare al regime parlamentare che la sua vera funzione era quella di controllare le spese e non di incrementarle, di contenere gli eccessi delle richieste e non di stimolarle.

Bisogna considerare il rigore del bilancio come il primo bene del popolo ed esserne vigili custodi; bisogna con ogni mezzo garantire l'erogazione del « *sacrum avarium* » e con esso una delle più gelose funzioni costituzionali.

8. Il bilancio di competenza o giuridico indica le previsioni che sono ad un tempo autorizzazioni di entrate e di uscite finanziarie riferite ad un periodo amministrativo.

Nella nostra legislazione il concetto di « autorizzazione » è fornito dall'art. 127 del vigente regolamento di contabilità generale laddove precisa che « le entrate e le spese che si inscrivono negli stati di previsione rappresentano le competenze dell'esercizio, cioè per le entrate ciò che si crede potranno produrre durante l'anno finanziario i diversi cespiti di entrata e per le spese quelle che il Governo è « *autorizzato* » a fare nel corso dell'anno medesimo per provvedere ai pubblici servizi e agli obblighi assunti dallo Stato. E' lo stesso concetto contenuto nel decreto imperiale francese 31 maggio 1862, n. 10527, « *le budget est l'act par lequel son prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'Etat.* »

Per effetto di questa particolare fisionomia, il bilancio non va considerato come un semplice preventivo della riscossione e dei pagamenti, ma un atto solenne col quale, rispetto alle spese, il Parlamento stabilisce « i limiti » delle facoltà entro cui i Ministri possono impegnare lo Stato per provvedere ai pubblici bisogni e agli obblighi contratti e aprire i necessari crediti sul tesoro. Rispetto alle entrate, consta i prodotti realizzabili



dalle imposte e dagli altri cespiti stabiliti dalle leggi e il prodotto delle operazioni finanziarie e delle liquidazioni patrimoniali precedentemente approvate.

Questo precetto, così chiaramente espresso e che involge tutto il sistema della pubblica contabilità italiana e di conseguenza l'azione del sindacato parlamentare, non è, per quanto riguarda la spesa, riprodotto nella formula usata nelle leggi di approvazione dei singoli stati di previsione che è la seguente: « E' autorizzato il pagamento delle spese ordinarie e straordinarie del Ministero... ».

Ora, è da osservare che le autorizzazioni a spendere nei limiti delle dotazioni di bilancio sono autorizzazioni non a pagare ma ad impegnare lo Stato e la loro efficacia decade con l'esercizio perchè il bilancio è annuale.

L'art. 49 della vigente legge di contabilità, infatti, a differenza dell'antico testo del 1884, usa la locuzione « i Ministri impegnano ed ordinano le spese ».

Da questo disposto si desume il carattere dei residui passivi i quali, identificandosi nelle spese non soddisfatte, costituiscono veri e propri impegni contratti e non maturati, veri e propri debiti liquidi non ancora pagati. La parte invece del fondo autorizzato di cui il ministro con ha potuto o non ha voluto avvalersi, non potendo costituire residuo nè per la parte ordinaria, nè per quella straordinaria del bilancio, è mandata in economia.

Diversa disciplina viene invece seguita per le autorizzazioni di spesa ripartite in più esercizi. Esse, di regola, essendo concesse in virtù di leggi speciali assumono di fronte al bilancio una funzione autonoma per gli effetti giuridici che possono derivare dalle obbligazioni contratte.

Il legislatore, nella fattispecie, si è ispirato al principio che la vita di uno Stato non può rimanere circoscritta ad un periodo amministrativo quale è quello dell'esercizio finanziario e che pertanto appare indispensabile riconoscere al Governo una sfera di attività che gli consenta il raggiungimento di pubblici fini, non altrimenti attuabili o attuabili meno convenientemente.

Tale principio trae motivo dalla logica e dalle necessità della vita, per cui i precetti della teoria debbono talvolta cedere alle esigenze della realtà.

Ora, il bilancio di competenza esigerebbe che le facoltà di impegno per le autorizzazioni ripartite rimanessero contenute nei limiti delle somme stanziare, il che non accade perchè le obbligazioni contratte estendono i loro effetti giuridici negli esercizi avvenire. In tale ipotesi, a confermare il precetto finanziario della competenza dell'esercizio soccorre il principio che il contratto è fonte di impegno il cui onere viene ripartito in singole quote della rispettiva incidenza negli esercizi in relazione alle quote di autorizzazione, nei cui confronti a chiusura di contabilità dovrebbero essere accertati i residui passivi. Ma poichè, in pratica, di rado la quota autorizzata viene interamente stanziata, i residui accertati sono in tal caso rappresentati dalla differenza tra le somme iscritte e quelle pagate assumendo così il carattere di residui di cassa.

Ma non sempre la spesa autorizzata è ripartita per legge: talvolta è lasciata facoltà al Governo di stabilire un limite annuale d'impegno, per ciò stesso facilmente variabile nel corso dell'esercizio, ovvero è stabilito dalla legge stessa un limite annuale di pagamento ma non d'impegno; ovvero, ancora, non è stabilito alcun limite nè d'impegno nè di pagamento: in tali casi l'esecutivo propone le iscrizioni in bilancio a misura del fabbisogno di cassa in funzione della presumibile generica incidenza degli impegni nell'esercizio.

Com'è facile intuire per determinare gli effetti annuali di tal sorta di autorizzazione occorrerebbe procedere a complesse valutazioni analitiche sull'andamento dei singoli servizi, sullo svolgimento dei singoli contratti, nonchè a laboriose ricognizioni di tutte quelle quote di impegno che, per riferirsi a provvedimenti espropriativi, a riserve, a contestazioni in corso, ad applicazioni di penali, di ritenute cauzionali, di accantonamenti cautelativi, di crediti e, infine, a procedure di collaudo, si esauriscono col pagamento in esercizi molto lontani rispetto a quello in cui si è verificato il fatto amministrativo.

Ora tutto questo è praticamente inattuabile ed allora ne deriva che anche in questo caso i residui accertati globalmente in funzione degli stanziamenti iscritti e delle somme pagate acquistano il carattere di veri e propri residui di cassa.

In particolare, occorre osservare che nei rispetti del sindacato parlamentare, la formula della facoltà delegata al ministro competente di stabilire il limite annuale d'impegno o quello di pagamento costituisce provvedimento di eccezionale portata pel fatto che la gestione del fondo, specie nei casi in cui questo ha una destinazione generica, sfugge ad ogni apprezzamento e giudizio di quei poteri cui è affidata la tutela del pubblico erario nel quadro generale dell'economia del Paese.

Ma più grave per le sue conseguenze finanziarie è il provvedimento di autorizzazione che, prescindendo dal riparto in esercizi, rinvia l'iscrizione degli stanziamenti al presumibile fabbisogno di cassa in relazione alla incidenza presunta dei pagamenti nell'esercizio.

In parole chiare: l'amministrazione in tali casi ha l'ampia facoltà di impegnare il fondo autorizzato in uno o due o in un maggiore numero di anni, di destinarlo secondo un programma a determinati interventi, servizi o lavori, di variare durante la sua fase di esecuzione i presupposti dello stesso programma, di accertare economie per poi reimpiegarle.

Gli stanziamenti, frattanto iscritti, per la parte inerogata a fine di ciascun esercizio vengono conservati ed accumulati sotto il titolo di residui passivi ai quali verranno poi imputati i pagamenti nel successivo esercizio, siano essi riferibili a impegni assunti nell'esercizio precedente, siano essi riferibili a impegni assunti nel conto della competenza. E ciò perchè, mentre non hanno avuto esito, per motivi di varia indole, parte degli impegni già assunti nel decorso esercizio, i nuovi impegni, quelli cioè dell'esercizio di competenza che si rendono liquidabili nello stesso periodo, e finiscono col

trovare imputati i relativi pagamenti ai fondi residui per il fatto stesso della esistenza di questi in bilancio.

Il sistema delle « autorizzazioni generiche non ripartite » ha avuto nel nostro bilancio larga e notevole applicazione in virtù di leggi speciali, particolarmente nel settore dei lavori pubblici, dell'agricoltura, delle forniture militari e civili, dell'assistenza, recando con sé oltre gli inconvenienti accennati, anche quello della iscrizione degli stanziamenti in capitoli di ampio contenuto, ripartiti in articoli con provvedimenti ministeriali, in modo da consentire nel corso dell'esercizio la possibilità di storno, salva definitiva attribuzione in sede di consuntivo.

Eventi di natura eccezionale possono talvolta giustificare il ricorso a delegazioni di facoltà, a procedure abbreviate, a ordinamenti amministrativi più rapidi e nella fattispecie ogni preconetto dottrinario deve essere invero superato, ma non si può non riconoscere che il sistema, qualora applicato con normalità, inficia i canoni della buona finanza, snaturando il contenuto giuridico del nostro bilancio di competenza, alterandone i risultati e indebolendone il controllo.

Il male trova origine nell'art. 49 del R. decreto 18 novembre 1923, n. 2440, concernente nuove norme sulla contabilità generale dello Stato (e corrispondente articolo 273 del regolamento, lettere b e c) laddove statuisce che per le spese straordinarie ripartite per legge in più esercizi finanziari, può l'impegno estendersi a più anni, ma i pagamenti debbono essere contenuti nei limiti dei fondi assegnati per ogni esercizio. Più esattamente, tale testo avrebbe dovuto ispirarsi al principio magistralmente enunciato nell'art. 6 dello schema proposto nel 1888 dal Ministro delle Finanze Magliani, così formulato: « Per le spese straordinarie ripartite per legge in più esercizi finanziari l'impegno contrattuale » può comprendere più anni a condizione che la somma dei pagamenti impegnata e scadente nell'esercizio, non ecceda la quota rispettivamente « fissata dalla legge » per ciascun anno. Tale testo che trae a sua volta origine da quella proposta nel 1869 dall'on. C. Digny, se non « costituisce un divieto assoluto per il potere esecutivo di contrarre maggiori impegni che non siano dalla legge consentiti, è almeno un prudente ricordo e una salvaguardia della situazione finanziaria di ciascun esercizio ».

Non meno falsato è il criterio dell'accertamento dei residui passivi della parte straordinaria indicato sia dall'art. 275, lett. f del regolamento, sia dall'art. 6/36 della legge 9 dicembre 1928, n. 2783, laddove è stabilito che « i residui passivi della parte straordinaria possono essere mantenuti in bilancio fino a che permanga la necessità delle spese per cui gli stanziamenti vennero istituiti, e in ogni caso non oltre il terzo esercizio successivo a quello in cui fu iscritto l'ultimo stanziamento ». E' una vera e propria forma di consolidamento della spesa contraria al principio che sta a garanzia della votazione annuale del bilancio.

In altre parole, in virtù di tale disposto la somma stanziata e non erogata costituisce residuo passivo, indipendentemente dal fatto se dietro a tale somma esi-

sta o meno l'impegno, o se esistendo abbia ragione di essere mantenuto. La citata disposizione precisa altresì che « sono mantenuti oltre tale termine (cioè oltre il terzo esercizio successivo a quello in cui fu iscritto l'ultimo stanziamento) le somme che lo Stato abbia assunto obbligo di pagare per contratto o in compenso di opere prestate o di lavori o forniture eseguite. Le somme eliminate non possono essere riprodotte negli esercizi successivi ». Il che induce, col sistema degli impegni provvisori facilmente documentabili, a riprodurre le partite per evitare la decadenza.

Ad attenuare la notevole alterazione che siffatto metodo di accertamento dei residui passivi della parte straordinaria del bilancio reca nella situazione finanziaria, l'art. 7 dello stesso decreto conferisce « facoltà » (non obbligo) al ministro del tesoro di « eliminare dal conto dei residui le assegnazioni relative a spese straordinarie autorizzate da speciali disposizioni di legge, ripartite in più anni per la quota non impegnata nell'anno, e le altre spese straordinarie destinate a scopi straordinari in quanto non vi corrispondano impegni verso terzi. Restano ferme ad ogni effetto le autorizzazioni in base alle quali dette assegnazioni vennero stanziare ».

Come notasi, è facoltà questa che provvede a una temporanea eliminazione di residui stanziamenti ma non di quote di autorizzazioni.

Chiunque nutra rispetto per le prerogative del controllo e per la serietà dei conti, deve riconoscere la fallacia e l'imperfezione del sistema per effetto del quale ogni precetto di sano costituzionalismo rimane inficiato, sistema che in sostanza deriva, come vedremo in seguito, dall'erronea definizione che si dà al concetto dell'impegno nel nostro ordinamento.

Il principio che concentrò in passato l'attenzione di eminenti parlamentari e cultori delle discipline contabili, per eliminare la possibilità « di trasporti di fondi residui capricciosi e irregolari » fu ritenuta in seguito troppo rigido e vincolante, così da consigliarne l'abbandono. L'esperienza dei fatti ripropone, però, il grave argomento a nuovi ed accurati studi.

### PARTE III.

#### Esecuzione del bilancio.

#### Controllo parlamentare delegato sulla entrata e sulla uscita.

9. Il controllo del bilancio non si esaurisce con la votazione del preventivo e delle successive leggi finanziarie di variazioni da parte del Parlamento, esso si estende ai fatti della gestione finanziaria e patrimoniale per assicurare l'utile rendimento e l'impiego economico delle finanze pubbliche.

Questo controllo, che appartiene alle guarentigie costituzionali-amministrative, è esercitato negli Stati moderni da speciali istituti a carattere gerarchicamente indipendente dall'esecutivo, quali le « camere e Corte dei Conti », allo scopo di preparare e facilitare il compito

delle assemblee rappresentative e di fornire a queste tutti gli elementi necessari a un sereno e obiettivo giudizio sulla condotta politico-economica del potere esecutivo, in funzione di amministratore del bilancio.

La natura del nostro argomento non consente di indugiarsi sulla origine storica, sulla natura giuridica e sulle finalità superiori di queste « magistrature del controllo ». La materia da trattare è quella del bilancio nella sua tecnica e nei suoi risultati, ai fini della organizzazione del riscontro. Pur tuttavia, una breve digressione potrà riuscire utile per chiarire certe teorie e certe tendenze che non sempre pongono in giusta luce la necessità e l'efficacia di tali istituti.

La questione dei controlli è stata sempre oggetto di accurato e serio esame in tutti i Paesi, particolarmente in quelli di antica e alta tradizione finanziaria.

L'Inghilterra, il Paese dove la gestione finanziaria è subordinata al più alto principio di controllo parlamentare, istituì, per tener dietro alle procedure amministrative, un comitato parlamentare (*Committee of public accounts*) con facoltà di interrogare i capi delle amministrazioni e i funzionari preposti ai servizi, di richiedere documenti, di esaminare conti, di esercitare insomma un sindacato rigoroso e pieno sugli atti della pubblica contabilità.

La Francia, dalla Restaurazione in poi, da quando cioè ha incominciato ad avere una vera e propria legislazione del bilancio, ha sempre escogitato nuovi mezzi per rendere più efficace e più penetrante il servizio dei suoi riscontri.

In Italia, sin dal Risorgimento, i nostri parlamentari e cultori più eminenti, hanno agitato e veramente sentito questo studio dei controlli, come sentito era il desiderio di adottare accorgimenti più efficaci allo scopo di evitare indugi, anomalie, complicazioni che non cessano tuttora di essere argomento di censura e di insicferenze.

E da allora tutta una letteratura è fiorita intorno all'argomento. Particolarmente, in Italia si è discusso e si discute di una pretesa duplicazione di controlli: quello esercitato da organi dell'amministrazione attiva e quello esercitato dalla Corte dei Conti; si è analizzata e si continua ad analizzare la natura dei due controlli e delle rispettive finalità pratiche; si è agitato e si continua ad agitare, ora l'interesse del terzo, ora l'interesse della collettività, a seconda della tendenza di indebolire o di rafforzare i riscontri.

Occorre che la funzione di controllo, nota il Nitti nei suoi « Principi di scienza delle finanze » sia il più che si possa larga. Il controllo parlamentare è inefficace, in quanto non ha forma preventiva, nè regolare. Occorrono organi speciali, magistrature che integrino il controllo parlamentare, che possano, rimanendo al di fuori delle ingerenze del potere esecutivo, agire come più largo e continuo potere di controllo.

Lo sviluppo e la complessità delle funzioni e delle attribuzioni dello Stato moderno non costituiscono invero motivo per allontanare l'azione del riscontro, se mai per avvicinarla e anticiparla.

L'organismo amministrativo quanto più è complesso, tanto più esige un ordinamento sindacale tempestivo ed efficace onde garantirne il funzionamento, così come accade nel campo della tecnica dove i dispositivi e i quadri di avviso costituiscono elementi essenziali delle macchine in marcia.

Nè si può giudicare del rendimento e del costo di queste istituzioni sulla base del risultato esteriore, o più concretamente, dall'entità dei recuperi, per inferire la sproporzione del mezzo al fine e dimostrare la superfluità della funzione. Con questo criterio qualunque organizzazione di sicurezza, quale a mo' d'esempio quella distribuita sulla rotta di un aereo, di una nave o sul percorso di un treno, potrebbe essere giudicata anti-economica se riferita al numero limitato dei sinistri o delle vittime.

La verità sta proprio nel risultato opposto ed è questo che dobbiamo auspicare.

10. Il controllo sulla materia del bilancio verte particolarmente sulle « entrate » e sulle « uscite ».

Nell'ordinamento positivo italiano, un effettivo riscontro preventivo sulle entrate, cioè, un riscontro della Corte dei Conti nella fase dell'accertamento non esiste. Tale sindacato in materia di tributi è esercitato dalla stessa amministrazione attiva a mezzo degli Ispettorati, ai quali incombe l'obbligo della revisione continua e sistematica delle liquidazioni sotto l'aspetto della retta applicazione delle tariffe, dei coefficienti di valutazione, dei criteri induttivi e deduttivi, della regolare procedura dei concordati, della diligente compilazione dei ruoli e delle liste di carico.

Per le entrate amministrative dalla direzione generale del Tesoro, l'accertamento e il riscontro si compiono mediante le prenotazioni esistenti nei registri tenuti dalle intendenze di finanza, e le particolari notificazioni che vengono fatte dalla stessa Direzione Generale alle intendenze medesime.

Per tutte le altre entrate, imposte, tasse e proventi di natura variabile ed eventuale e che sono accertate all'atto stesso della riscossione o liquidabili entro l'esercizio finanziario, il riscontro viene eseguito dalla stessa amministrazione attiva mediante una generica vigilanza.

Il sindacato della Corte dei Conti investe la seconda delle fasi attraverso le quali passano le entrate, cioè, la riscossione e, di conseguenza, la successiva fase del versamento.

Siffatto sistema, come l'esperienza suggerisce, rende incerta la tutela dei diritti dello Stato, debole la garanzia relativa agli adempimenti, incompleta la funzione del riscontro finanziario. Con ciò non si vuole enunciare un principio estrinseco di una diffidente divisione di compiti, soltanto affermare un precetto che sta a presidio di ogni organizzazione amministrativa a carattere complesso, il precetto, cioè, del controllo in senso obiettivo.

E' noto che per effetto di speciali norme organiche o transitorie, lo Stato non infrequentemente si sostituisce nella esecuzione di lavori pubblici o di interesse pub-

blico, agli enti locali o a istituti di diritto pubblico, anticipando interamente la spesa, salvo il rimborso secondo modalità prestabilite dalla legge. In tali casi è dimostrato che l'operazione dei ricuperi procede lenta e con risultati quasi sempre irrilevanti e ciò ora per motivi inerenti ai servizi, ora per motivi attribuibili all'azione di resistenza degli enti debitori; un indice di siffatte deficienze è attestato dai capitoli della previsione delle entrate che in molti casi recano la dizione « per memoria » ciò che sta a significare la riserva degli accertamenti nel corso dell'esercizio.

Indubbiamente questo è un settore di entrata che presenta notevoli difficoltà, il più delle volte dovute a motivi di ordine tecnico, motivi che comunque rendono l'applicazione delle speciali norme di ricupero o di rimborso tardiva e inefficace. In tali casi la collaborazione fra amministrazione attiva e organo di controllo esterno potrebbe riuscire preziosa e utile ai fini del rendimento del servizio, della ricerca delle cause che determinano i ristagni nell'accertamento e, infine, dello studio per rimuovere gli inconvenienti.

Allo stato attuale della legislazione l'intervento della Corte dei Conti è, invece, limitato all'esame dei prospetti delle riscossioni e dei pagamenti presentati dagli agenti del Governo in corso dell'esercizio, esame che poi consiste nel confronto tra le riscossioni e gli accertamenti, laddove questi non rimangono addirittura confusi con le stesse riscossioni. Mentre un controllo più attivo è esercitato dalla Corte stessa sul terzo stadio delle entrate: il versamento, che rappresenta il discarico degli agenti e il debito dei tesorieri sui conti che questi sono obbligati a rendere periodicamente in via amministrativa e giudiziale.

Come si è accennato, la fase delicata delle entrate ai fini della produttività e del controllo del bilancio, è l'accertamento, ed in proposito solo una forma di sindacato potrebbe riuscire veramente efficace: quello ispettivo sull'operato degli agenti e degli organi di vigilanza dell'amministrazione attiva, sia centrali che periferici.

Il sindacato cosiddetto « cartolare » della Corte dei Conti, così come è negli ordinamenti attuali, anche se coordinato tra atti amministrativi, atti giudiziali e relazioni dei funzionari ispettori preposti al servizio della amministrazione e di quelli del Tesoro, non offre, ai fini del controllo del bilancio, quei risultati che possono essere assicurati proficuamente e sollecitamente da un intervento tempestivo, diretto e imparziale.

Per le considerazioni ora svolte è da auspicare un riesame della questione che trova già un principio di soluzione nel disposto dell'art. 33 del R. Decreto 12 luglio 1934, n. 1214, che approva il Testo unico delle leggi sulla Corte dei Conti.

11. Gli argomenti ora trattati per l'entrata, valgono anche per la « consistenza dei magazzini e dei depositi ».

Questa parte ha appassionato ancora di più i cultori delle discipline contabili e le nostre assemblee rappresentative attraverso i voti della Giunta e della commissione di Finanza, le quali più volte e insistentemente

hanno rilevato gli inconvenienti e le deficienze della legge 11 luglio 1897, n. 256, in gran parte dovuti ai complessi congegni amministrativi e contabili che ritardano notevolmente la resa delle contabilità e, di conseguenza, l'esame tempestivo delle medesime.

L'introduzione di una normale funzione ispettiva della Corte dei Conti nell'azione di riscontro sui magazzini dello stato, recherebbe una apprezzabile semplificazione nell'ordinamento dei magazzini stessi, perchè potrebbe sostituire efficacemente l'attuale riscontro sugli inventari e sulle situazioni amministrative, lasciando alla competenza della sezione giurisdizionale di giudicare in sede di conto giudiziale la gestione nella sua analisi.

Siffatto sistema consentirebbe, tra l'altro, di stabilire un legame tra contabilità di magazzino e contabilità di bilancio, nei particolari riflessi delle alienazioni e degli acquisti.

Per ciò che concerne il discarico dei beni dovuti a motivi diversi da quelli normali, apposite norme dovrebbero disciplinare la materia, demandando a funzionari gerarchici, a funzionari ispettori o a commissioni, a seconda l'entità del danno, l'accertamento degli eventi, delle circostanze e delle relative responsabilità.

Qualora poi trattisi di movimenti dovuti a materiali destinati a subire trasformazioni nei laboratori e nelle officine dello Stato, notizie, valutazioni e tabelle tecniche di ragguglio, opportunamente raccolte in manuali, potrebbero servire di guida al personale ispettivo per riconoscere la corrispondenza dei materiali prodotti con le materie prime impiegate.

12. Nell'economia del bilancio, e di conseguenza, sugli effetti del controllo, una notevole importanza ha la scelta degli attuali « sistemi di aggiudicazione degli appalti ».

Intorno a questo argomento le più varie teorie e le più disparate opinioni tendono a dimostrare i pregi o i difetti di ciascun sistema e a ravvisare nell'uno o nell'altro l'interesse o il danno dell'amministrazione dello Stato.

Così, l'asta pubblica è ritenuta da chi nella concorrenza vede il mezzo più vantaggioso per lo Stato, il sistema ideale per gli appalti. Altri sostengono che soltanto una larga libertà di scelta delle imprese può dare affidamento di buona riuscita e, pertanto, vede nelle gare private un sistema più perfetto che quello delle gare pubbliche. Altri ancora, partendo dal concetto che lo Stato debba pagare i lavori al minor prezzo critica la limitazione dei ribassi, e, altri infine, ritengono che i ribassi eccessivi traducono gli appalti di lavori in fonti di liti e invocano per questi un freno alle offerte dei concorrenti.

Tutta una letteratura fiorisce intorno al criterio di preferenze delle imprese private, delle associazioni operaie, delle cooperative, in relazione alla consistenza e al valore economico dell'azienda e alle capacità tecniche degli imprenditori.

Non rientra nella indole del nostro studio l'esame critico delle accennate opinioni e tendenze, nè possiamo trattenerci di valutare i meriti comparativi dell'una o

dell'altra forma, solo qui va detto che è sommo interesse dello Stato assicurare l'economia degli appalti stimolando il principio della concorrenza tra gli imprenditori che abbiano capacità tecnica, potenzialità o assistenza finanziaria e senso di probità, allontanando tentativi di accordi tra imprese o illeciti interventi e, dando, infine, la preferenza a quei sistemi di appalto che cautelino l'amministrazione da ogni censura o dubbio sulla sua correttezza.

Il nostro ordinamento positivo stabilisce nella scelta del sistema di appalto una graduatoria di casi in relazione alla natura del lavoro, della fornitura o della prestazione, e alle speciali ed eccezionali circostanze che possono concorrere nel titolo di preferenza per un sistema o per un altro.

Senonchè in pratica è manifesta la tendenza all'aggiudicazione per trattativa privata, in cui si possono far rientrare anche gli atti di cottimo, preceduti da gare cosiddette « ufficiose », che hanno una speciale importanza perchè si riferiscono alla esecuzione degli appalti col sistema « in economia ».

Tale procedura, però, non offre le garanzie di quelle normali anche in considerazione del fatto che non è infrequente il caso che leggi speciali, per eccezionali eventi, consentano deroghe all'obbligatorietà dei pareri consultivi o limiti più larghi per richiederli, come non è infrequente il caso dello spezzettamento delle perizie e delle forniture ai fini di agevolare le procedure amministrative.

L'inconveniente è stato più volte rilevato dal Consiglio di Stato in sede consultiva sui provvedimenti proposti dalle varie amministrazioni.

Una particolare disciplina meriterebbe fosse data ai contratti che devono durare più anni, anche quando essi siano fatti in virtù di legge speciale e ciò ai fini di poter regolare i pagamenti nei singoli esercizi in maniera di non esporre l'erario alle conseguenze che potrebbero derivare per il fatto di dover concedere crediti supplementivi, turbando in tal guisa l'equilibrio del bilancio o l'attività di altri settori della spesa.

Il volume e la velocità degli affari sono coefficienti apprezzabili nella economia di un Paese, come apprezzabili sono le esigenze, i bisogni e i tanti casi della vita moderna che consigliano il tempestivo intervento o la efficace assistenza dello Stato, ma tutto ciò deve pur trovare nei pubblici ordinamenti quella disciplina che, scevra da procedure ingombranti, offra garanzie amministrative atte a tutelare l'equilibrio del bilancio, l'impiego economico delle finanze dello Stato, e, nel contempo, a svolgere un'azione proficua e organica ai fini sociali.

L'argomento degli appalti è troppo vivo e delicato sotto il profilo del bilancio per non auspicare il pieno rispetto delle norme vigenti, tuttora compatibili con le esigenze dei pubblici bisogni, norme che stanno a presidio del buon governo dell'amministrazione.

13. L'assunzione di un impegno a carico del bilancio dello Stato è soggetta a controllo preventivo, contemporaneo o successivo a seconda della specie dell'impegno ed in ordine al tempo della sua formazione.

Prima, però, di esaminare l'effetto dell'impegno sul bilancio e l'intervento del controllo, sarà utile fornire una « definizione dell'impegno » che tanta parte ha sul controllo stesso del bilancio e nella disciplina dei residui.

I primi studi parlamentari manifestarono in proposito due tendenze: una rigida, nel senso di identificare in ogni caso il concetto di impegno con quello di debito dello Stato nei confronti di un terzo che ne abbia il credito, l'altra, più elastica nel senso di ravvisare in alcune categorie di spesa il concetto di impegno anche quando non riesca possibile precisare nominalmente il creditore dello Stato.

La cautela suggerita dalla prima tendenza fu riconosciuta necessaria in materia di spese facoltative.

Una definizione dell'impegno nel nostro sistema contabile, è fornita dall'art. 3 del R. Decreto 17 settembre 1910, n. 822, che statuisce: « Sono considerati come « provvisori » e registrati per memoria, anche se non possano determinarsi che in via approssimativa, gli impegni latenti o in corso di formazione derivanti da atti non ancora definitivi, dai quali però possa conseguire una spesa a carico del bilancio dello Stato.

« Sono considerati come « definitivi » gli impegni che hanno origine da atti costituenti vincolo perfetto e irrevocabile per l'amministrazione o revocabile solamente con un atto formale. Secondo la varia loro natura, gli impegni sono annotati o direttamente tra quelli definitivi, oppure tra quelli per memoria, per passare ai definitivi quando se ne muti il carattere del comma precedente ».

Come notasi, questo decreto ha innovato radicalmente quei criteri di rigore che in precedenza presiedevano alla formazione degli impegni.

Con la istituzione dei cosiddetti « impegni provvisori », impegni che costituiscono provvedimenti interni della amministrazione non soggetti, pertanto, al visto preventivo della Corte dei Conti, si accentua la possibilità, particolarmente per la parte straordinaria del bilancio, di accantonare somme e di trasportarle ai futuri esercizi, sottraendole alla decadenza annuale se i fondi autorizzati provengono dalla legge di approvazione del bilancio o, se provenendo da leggi speciali, queste ne dispongono l'inefficacia per la parte non impegnata nell'esercizio.

Non si può negare la necessità e l'utilità dell'impegno provvisorio, inteso quale provvedimento cautelativo agli effetti del bilancio, non si può, d'altra parte, non riconoscere la necessità di una disciplina che opportunamente freni la tendenza a fare largo uso di tal sorta di impegno allo scopo di trarre motivo di nuove richieste di crediti straordinari per avvenuto esaurimento dei precedenti fondi autorizzati.

Ad evitare simili abusi basterebbe sottoporre gli impegni provvisori alla stessa disciplina formale degli impegni definitivi, la cui assunzione è disposta per decreto ministeriale da registrarsi alla Corte dei Conti. La documentazione, beninteso, per la natura stessa dell'impegno provvisorio, dovrebbe essere sommaria, ma egualmente idonea a giustificare la prenotazione della somma.

La necessità di determinare l'indole degli impegni, portò alla classificazione di questi in quattro categorie: legislativi, giudiziali, contrattuali e amministrativi.

Il controllo sugli impegni provenienti dalla legge, interviene nella formazione di questa, epperò esso tende a che la legge precisi gli elementi occorrenti all'accertamento dell'impegno e alla liquidazione della spesa, ove ciò non sia previsto nella legge stessa.

Per gli impegni giudiziali, se si tratta di sentenza emessa e passata in cosa giudicata, l'azione di controllo si limita a constatare se i diritti dello Stato furono tutelati, mentre ove trattasi di ordini dell'autorità giudiziaria per le spese di giustizia, l'esame dell'impegno si esplica successivamente, perchè i fatti che determinano tali spese variano col variare degli organi della magistratura e dei periodi dell'anno. Nei riflessi perciò del bilancio sfugge in tali casi al potere esecutivo la possibilità di contenersi nei limiti delle somme stanziare nei capitoli, dipendendo dagli avvenimenti il verificarsi della eccedenza di impegni e, di conseguenza, della richiesta di nuovi fondi.

Per gli impegni contrattuali l'azione di controllo costituzionale si svolge in via preventiva e, non di rado, concorre il controllo legale del Consiglio di Stato sotto l'aspetto della convenienza amministrativa del provvedimento proposto.

Agli effetti del bilancio, il riscontro degli impegni contrattuali ai fini della imputazione, assume una efficacia più o meno piena a seconda che il contratto, nel suo svolgimento, incida sull'esercizio in gestione, oppure si estenda ai bilanci futuri. Nel primo caso l'impegno, riferendosi al fondo della competenza o alla quota del fondo ripartito per legge, offre elementi di giudizio per un effettivo riscontro. Nel secondo caso, invece, cioè quando l'impegno incide indistintamente sul bilancio della competenza e su quelli successivi perchè grava su un fondo autorizzato non ripartito, il riscontro rimane privo di elementi di giudizio mancando la possibilità di ricostruire la presumibile incidenza degli oneri contrattuali nei singoli esercizi al fine di stabilire una adeguazione tra impegno di competenza e fondo stanziato, e di evitare la riproduzione di cospicui residui passivi e l'alterazione dei risultati finali del bilancio.

Rispetto al « momento » in cui si deve tener conto del vincolo ai fondi di bilancio, la grave questione sorge per i provvedimenti « pre-contrattuali » rappresentati dalle perizie per lavori, forniture o prestazioni, che approvati dall'autorità amministrativa debbono eseguirsi in economia per cottimi fiduciari o su fattura. In tali casi il controllo opera su importi presunti e soltanto nella fase successiva dei pagamenti, in sede di rendiconto, può desumersi l'operato dell'azione amministrativa.

Per ciò che concerne gli impegni amministrativi, i quali hanno origine o da atti dell'amministrazione (nomine, promozioni, indennità, sussidi, ecc.) o dal verificarsi di particolari fatti estranei all'amministrazione (restituzione di tributi, vincite al lotto, aggi di riscossione delle entrate, ecc.) l'esame del provvedimento sia

se l'impegno precede l'esecuzione della spesa, sia se si manifesta contemporaneamente al pagamento, produce la sua efficacia, in ogni caso tempestiva.

14. Per le finalità del controllo del bilancio, operazione non meno importante negli atti della pubblica contabilità è la revisione degli impegni da operarsi sia nel corso dell'esercizio finanziario, sia alla chiusura dell'esercizio stesso.

La revisione degli impegni durante la gestione dovrebbe effettuarsi, in ogni caso, in sede di pagamento della partita di debito. In questa occasione dovrebbe esigersi dalla autorità amministrativa la dichiarazione di decadenza dell'eventuale residuo di impegno o il mantenimento di esso specificandone i motivi. Ma questo principio in pratica non viene rispettato perchè manca una norma precisa che obblighi l'amministrazione a tale accertamento, e però la tendenza a conservare i resti è sempre notevole.

La revisione degli impegni a chiusura dell'esercizio e, invece, implicitamente richiesta dall'articolo 6 del R. Decreto 17 settembre 1910, n. 832, in quanto con esso è stabilito che « alla detta epoca sono trasportati tra gli impegni provvisori dell'esercizio successivo, quelli per i quali permangono le circostanze e le ragioni che occasionarono la iscrizione preventiva e che sono trasportati dagli impegni definitivi dell'esercizio scaduto a quelli del nuovo, per i capitoli di spesa ordinaria, gli impegni dipendenti da contratti o da altri atti, quando il lavoro o la fornitura siano bensì stati ordinati, ma non abbiano ancora avuto principio di esecuzione. Tutti gli altri impegni provvisori dell'esercizio scaduto vengono annullati e quelli definitivi dianzi non contemplati, costituiscono residui per i capitoli di spesa ordinaria ».

Tale revisione, invero, si rende particolarmente laboriosa per la enorme quantità di partite da esaminare e per le difficoltà di accertarne il vero stato, in quanto la maggior parte di esse sono, nel fatto, amministrate dagli uffici periferici.

Peraltro, nei riflessi della sincerità della situazione finanziaria e del bilancio una disciplina rigorosa in materia è richiesta soprattutto dal funzionamento degli uffici che hanno in gestione i fondi, ragion per cui non riesce sempre agevole alle amministrazioni centrali di seguire tutto il movimento degli impegni e l'effettivo stato degli oneri, specie in sede di richiesta di nuovi o maggiori crediti.

Parimente, appare indispensabile un riscontro organico e continuo che elimini o, quanto meno, riduca il grave inconveniente del trasporto degli impegni da un esercizio all'altro sotto speciosi pretesti tendenti a mantenere in vita vere e proprie riserve occulte di fondi.

Affinchè la vigilanza del Ministero del Tesoro possa in proposito tornare efficace è necessario che la sua azione sia assistita dalla norma che riconosca responsabile gli ordinatori e i gestori della spesa della mancata denuncia della decadenza del residuo impegno, così come nei casi di mancata prenotazione.

Per tutte le considerazioni ora svolte, nei riguardi particolarmente dei fondi e degli impegni ripartiti in

più anni e per le spese eseguite a pagamento differito (opere in concessione) o in annualità (concorsi e contributi), la situazione relativa al bilancio deve essere integrata nel corso dell'esercizio dalla situazione degli impegni e da quelle speciali delle spese facenti carico agli esercizi successivi per oneri patrimoniali, per concorsi e sovvenzioni, e per annualità assunte a carico dello Stato in base a leggi e a convenzioni per spese straordinarie e per ammortamenti di passività.

Queste speciali situazioni, che non comprendono gli impegni continuativi derivanti dalle spese ordinarie di gestione e i debiti pubblici, tendono a dimostrare le reali condizioni del bilancio nel futuro e le possibilità avvenire nel tempo.

Altra situazione che concorre ad integrare il giudizio sullo stato della pubblica finanza è la situazione degli « oneri fuori bilancio », cioè di quegli oneri che già formano aggravio per il bilancio, in virtù di provvedimenti definitivi o che possano determinarlo, in quanto previsti da disegni di legge proposti alle assemblee legislative o derivanti da iniziative inderogabili di governo.

Queste situazioni, che nel loro insieme denunciano il grado « di rigidità del bilancio » e il suo « livello di saturazione », costituiscono documenti da tener presente nell'esame della nuova previsione e nel giudizio sulla condotta finanziaria del potere esecutivo.

Nel nostro ordinamento contabile, l'impegno assunto in eccedenza al fondo autorizzato, costituisce grave infrazione amministrativa e l'art. 5 del decreto legislativo Luogotenenziale 28 novembre 1915, n. 1672, chiama responsabili i capi servizio e i capi ragionieri sottoponendoli, per iniziativa del ministro competente di concerto col ministro del Tesoro, al giudizio disciplinare di uno speciale consiglio composto del sottosegretario di Stato della rispettiva amministrazione, presidente, di un consigliere di Stato e di un consigliere della Corte dei Conti.

L'efficacia di questa norma dipende dall'azione del ministro competente, se questi rimane inerte, una richiesta di maggiori crediti finirà per sanare l'infrazione.

Il fatto tede il principio dei limiti costituzionali di bilancio, rende illusorio il controllo, sovverte ogni buon sistema amministrativo e, pertanto, la tendenza a porre il ministro del Tesoro di fronte al fatto compiuto per ottenere l'apertura di nuovi crediti, deve essere contrastata affinché l'azione amministrativa sia restituita nell'orbita costituzionale della pubblica finanza.

15. La centralizzazione e la coordinazione dei servizi finanziari assicurarono fin dai primordi del nostro ordinamento contabile unità di direttiva ed efficacia di controllo.

L'unificazione dei sistemi di accertamento, l'obbligo degli agenti incaricati di riscuotere le varie entrate dello Stato e di versarne le somme nelle casse del Tesoro, il concentramento del servizio degli impegni presso le amministrazioni centrali, l'unificazione dei controlli e della giurisdizione dei conti, costituirono i principi

fondamentali del sistema contabile amministrativo italiano, in armonia ai requisiti che ogni bilancio moderno deve avere: unità, universalità, specialità e veridicità.

Nei riguardi del controllo del bilancio, l'accentramento del servizio degli impegni presso gli organi centrali offre maggiore garanzia di buona amministrazione e, soprattutto, la possibilità di seguire l'impiego dei fondi autorizzati, di valutare con visione di insieme gli oneri futuri, di graduare con organicità i bisogni del Paese nella scala delle utilità mediate e immediate.

Peraltro, necessità di ordine superiore o motivi di natura contingente possono far preferire un « ordinamento amministrativo a base decentrata » che consenta al Governo la possibilità di valorizzare più razionalmente le risorse economiche del Paese nelle varie zone e alle autorità periferiche di intervenire con più ampia facoltà, specifica competenza e tempestività, nello studio dei pubblici problemi e nella loro realizzazione.

In tale ipotesi, l'organizzazione decentrata dei servizi dello Stato in genere, di quelli finanziari in particolare, deve trovare nella funzione coordinatrice dei ministeri e in un ben ordinato congegno di comunicazioni periodiche e ancora, e soprattutto, nel senso di responsabilità degli uffici, la principale garanzia di ordine e di regolarità.

Siffatto sistema reca con sé la delegazione delle facoltà di impegno e della ordinanza dei pagamenti alle autorità periferiche, mentre rimane fermo il compito delle amministrazioni centrali di soprintendere al buon andamento generale dei servizi e al movimento dei fondi di bilancio, organizzato nella consueta forma dell'ordine di accreditamento, unico mezzo idoneo per disporre, con il rispetto delle norme della pubblica contabilità, le occorrenti somministrazioni agli agenti dello Stato e, nel contempo, per mantenere al centro il servizio di rilevamento delle scritture di impegno decentrate.

L'uso delle aperture di credito nel nostro ordinamento è previsto per determinate categorie di spese e nei limiti stabiliti dalle leggi e sostituisce, perciò, soltanto eccezionalmente il mandato diretto nei casi in cui esso risulti incompatibile con la necessità dei servizi. Tale criterio restrittivo è suggerito dal principio che informa il nostro sistema contabile, quello cioè della « centralizzazione » delle pubbliche spese non soltanto nella fase dell'impegno, ma anche in quella della preparazione al pagamento e del pagamento.

In proposito, cade acconcio chiarire che l'emissione di un titolo di spesa non consiste, come si potrebbe ritenere, nella semplice scritturazione di un modulo, alla maniera di un assegno bancario o di un vaglia postale. Il mandato diretto o l'ordinativo tratto su un'apertura di credito a favore di un terzo creditore dello Stato, richiede la liquidazione, cioè la prova documentata della spesa da cui risulti l'accertamento di quelle condizioni e circostanze che danno titolo al pagamento, secondo le norme di legge e di regolamento per i singoli servizi. Tali prove sono fornite dai documenti di più svariata natura: verbali, certificati, atti legali, atti giudiziari, situazioni di bilancio, ecc. Da qui la necessità.

di un controllo tempestivo che cauteri l'amministrazione dagli errori, dagli inadempimenti, dalle somme indebite, dalle malversazioni e che garantisca il terzo nelle sue ragioni di credito.

Il mandato diretto, il titolo cioè di pagamento che viene emesso dalle amministrazioni centrali, soddisfa a queste condizioni, ma è ritenuto, per la sua procedura, titolo di lenta esecuzione. Le esigenze dei servizi e l'interesse delle parti fanno dell'ordinativo tratto sull'ordine di accreditamento il mezzo più sollecito e più pratico. In un ordinamento decentrato questo titolo di spesa dovrà indubbiamente sostituire il mandato diretto, ma esso dovrà, altresì, assumere per il suo più largo uso e per le nuove responsabilità di gestione attribuite alle autorità locali, tutte le caratteristiche sostanziali e formali che lo renderanno soggetto al visto e alla registrazione preventiva da parte della Corte dei Conti.

Tale Istituto dovrà all'uopo adeguare la propria organizzazione a quella degli uffici decentrati, così come è stato disposto per i servizi amministrati dal Ministero dei lavori pubblici.

Pensare ad una estensione dell'uso degli ordini di accreditamento e dei relativi ordinativi, mantenendo ferma la disciplina del controllo consuntivo in sede di rendiconto, significherebbe sottrarre il bilancio dello Stato, nella sua quasi totalità, a quella funzione di sindacato che costituisce la garanzia fondamentale nell'ordine costituzionale ed economico del Paese.

16. Gli argomenti ora trattati, con la brevità che la natura del nostro studio consentiva, riassumono le principali questioni sulle quali dovrà fermarsi l'atten-

zione delle nostre assemblee rappresentative nell'assetto della pubblica contabilità e della sua azione di controllo.

Tali questioni si possono così riassumere:

1° Legge di bilancio considerata come legge formale: iniziativa, potestà e limiti delle assemblee rappresentative nella revisione delle leggi finanziarie in sede di esame e votazione del bilancio;

2° rifiuto del bilancio e provvedimenti di gestione provvisoria;

3° nuove e maggiori spese. Cautele e provvedimenti che assicurino l'equilibrio del bilancio;

4° concetto di autorizzazione di spesa, limiti ed efficacia nel tempo in rapporto all'esercizio annuale del bilancio;

5° disciplina degli impegni rispetto alla natura e al momento in cui nasce il vincolo per lo Stato; disciplina nell'accertamento dei residui;

6° disciplina nell'aggiudicazione degli appalti e nella esecuzione dei lavori in economia;

7° riscontro ispettivo della Corte dei Conti sull'accertamento delle pubbliche entrate e sulla consistenza dei magazzini e dei depositi dello Stato;

8° organizzazione amministrativa decentrata e controllo preventivo sugli ordinativi di pagamento.

Dallo studio di queste riforme potrà riuscire rafforzata la funzione del controllo del bilancio, essenziale per i poteri rappresentativi nell'esercizio del loro alto mandato, diretto ad assicurare con la maggior somma possibile di utilità sociale, l'impiego economico dei pubblici fondi e la valorizzazione delle forze attive del Paese.

## BIBLIOGRAFIA

- M. BOUCARD e G. JÈZE: *Éléments de la science des finances et de la législation financière française*, Paris - Giard et Brière, 1902.
- R. STOURM: *Le budget*, Paris, Guillaumin, 1896.
- E. DUBOIS: *Étude sur le système belge en manière de Budget de l'État*, Giard et Brière, 1904.
- GALEOTTI e MANCINI: *Norme e usi del Parlamento italiano*, Roma, 1887.
- G. VITAGLIANO: *Il contenuto giuridico della legge del Bilancio*, Roma, Off. Tip. It., 1910.
- V. E. ORLANDO: *Teoria giuridica delle guarentigie della libertà*, in « Biblioteca di Scienze politiche del Bru-nialti ».
- NITTI: *Principi di scienza delle finanze*, Napoli, Luigi Pierro, 1912.
- G. INGROSSO: *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, E. Jovene, 1936.
- F. FLORA: *Manuale della scienza delle finanze*, Livorno R. Giusti, 1912.
- E. GAGLIARDI: *Il bilancio dello Stato*, Unione Tip. Ed. Torinese, 1908.
- P. LABAND: *Droit public, ecc.*, trad. francese sulla 3ª edizione tedesca.
- M. BOUCARD et G. JÈZE: *Science des finances*, Paris 1902.
- F. RACIOPPI: *Commento allo Statuto del Regno*, Roma, E. Loescher, 1901.
- G. MOFFA: *Nuovo digesto italiano*, Corte dei conti, U.T. E.T. 1938.
- LEROY-BEAULIEU: *Traité de la Science des finances*, 7ª ed., Paris, 1906.
- A. GRAZIANI: *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino. U.T.E.T., 1929.



# LA FINANZA LOCALE

A CURA

del prof. CELESTINO ARENA

*Ordinario dell'Università di Roma*

## SOMMARIO

### PARTE I. — Le funzioni e le risorse degli enti locali.

1. — L'assetto della finanza locale, problema insoluto dall'unità ad oggi. — 2. I progetti di riforma fino ai primi del nuovo secolo. — 3. Il crescere delle spese e la situazione finanziaria degli enti locali prima dell'altra guerra. — 4. Progetti e riforme fra le due guerre. — 5. La struttura della finanza locale nel decennio normale 1925-35 e i suoi problemi attuali. — 6. Le funzioni tecnicamente locali e le dimensioni delle unità di offerta dei servizi pubblici. — 7. Concentramento dell'attività finanziaria e decentramento amministrativo. — 8. Dimensioni finanziarie ottimali delle circoscrizioni locali. — 9. Funzioni obbligatorie e funzioni facoltative. — 10. Il problema del controllo e il piano delle entrate e delle spese. — 11. Ripartizione delle risorse tra finanza statale e finanza locale: sistemi tipici. — 12. A) La confusione dei cespiti. — 13. B) a) La distinzione dei cespiti. — 14. b) Il principio del beneficio e la sua specifica applicazione nel campo della finanza locale. — 15. c) Problemi finanziari della municipalizzazione. — 16. C) Il sistema delle quote e delle sovrimposte e la logica della separazione parziale delle risorse. — 17. D) a) Il sistema dei fondi comuni. — 18. b) Il sistema delle sovvenzioni. — 19. L'indebitamento degli enti locali.

### PARTE II. — I tributi locali.

20. — Sistema tributario e sistema finanziario. — 21. — Vicende del sistema tributario locale fino allo scoppio dell'altra guerra. — 22. Progetti di riforma tra le due guerre. — 23. Il sistema tributario locale e il suo gettito prima della seconda guerra mondiale. — 24. Sistemi concreti di rapporti fra sistema tributario locale e sistema tributario statale: anglo-sassone, germanico, latino. — 25. Caratteristiche del sistema italiano e sua problematica attuale. — 26. A) Le sovrimposte sulle immobiliari erariali. — 27. B) L'imposizione locale sul reddito mobiliare. — 28. C) L'imposizione locale di carattere personale: a) autonoma, b) come sovrimposta alla personale erariale, c) le imposte di famiglia e sul valore locativo. — 29. D) Le imposte locali di consumo. — 30. Di un'imposta generale sul reddito consumato. — 31. Le imposte di scopo e i contributi speciali nel sistema tributario locale. — 32. Integrazioni statali del sistema tributario locale. — 33. Conclusioni (1).

#### PARTE PRIMA

1. Il problema della finanza locale è stato sempre uno dei maggiori problemi dell'ordinamento dello Stato italiano, nella sua fragile costituzione: quasi espressione di un vizio di origine di questa, sempre poi costretta a dibattersi fra la povertà delle risorse e l'ambizione di raggiungere un grado di efficienza dei servizi pubblici non troppo inferiore a quello dei grandi paesi, che ci avevano preceduto nella via dell'unità e del progresso. La storia della finanza italiana ha continue tracce dello sforzo di *adeguare mezzi troppo limitati a compiti troppo alti ed urgenti*, per tutte le vie possibili di minor resistenza; fra cui quella di cercare lenitivi nelle crescenti difficoltà, volta a volta raggiustando il

peso di quei compiti, con una redistribuzione di competenze non corrispondente alla distribuzione dei mezzi; anzi sempre più attingendo a quelli, onde gli enti locali avrebbero potuto assolvere le funzioni che nello stesso tempo lo Stato veniva loro addossando. I ripieghi via via così adottati non potevano non portare a un caotico accavallamento tra finanza statale e finanza locale, sì da escludere un vero sistema assiso, come doveva, su basi semplici e chiare.

Non è nostrano soltanto il problema della complicità e rigidità del sistema finanziario; ch'è l'ombra di una finanza espansiva, di transizione per necessità incoerente, fra diversi ordini di rapporti tra sfera dell'attività privata e sfera dell'attività pubblica. Ma il problema presenta particolare gravità in un Paese su

(1) Bibliografia essenziale: — PLEBANO: *Storia della finanza italiana*, 1902. — RICCA SALERNO G.: *Finanza Locale*, in « Trattato di Diritto Amministrativo dell'Orlando » - vol. IX, 1902. — REITZNSTEIN: *Finanze Locali*, in « Biblioteca dell'Economia », serie III, v. XIV. — GRIEG: *National and Local Finance*, 1910. — EINAUDI: *La guerra e il sistema tributario italiano*, 1927. — REPACI: *Le finanze dei comuni e delle provincie*, 1936. — SCALFATI: *La finanza degli enti locali*, 1936. — COLARUSSO: *I tributi locali in Italia*, 1937. — LE CARPENTIER: *Le problème des finances locales en France*, 1932. — FELIX: *La réforme générale des finances locales*, 1932-34. — HICKS: *The Finance of British Government 1920-36*. — FINER: *English Local Government*, 1945. — NEWCOMER: *Central and Local Finance*, ecc. 1937.

cui incideranno per molti anni nuove ragioni di divario tra fonti di risorse assai limitate e grandi bisogni di recupero e di sviluppo. Se più difficile, più urgente, tuttavia, il tentativo di uscire dal caos per attingere il sistema, proprio in ciò che attiene ai rapporti fra le diverse unità di controllo e di amministrazione di quelle risorse. Forse è qui la ragione di un motivo non nuovo, ma sempre attuale; che, cioè, la riforma finanziaria, tanta parte della riforma economica e sociale, deve cominciare dalla riforma della finanza locale e deve risalire all'ordinamento politico e amministrativo dello Stato.

I problemi della sana amministrazione e della economia finanziaria sono strettamente connessi e andrebbero simultaneamente risolti. L'occasione è quanto mai propizia, se soltanto l'auspicata più generale riforma può permettere quell'assetto della finanza locale, ch'è stata aspirazione continua delle generazioni succedutesi con alterna fortuna al governo del Paese, e dal quasi secolare travaglio di vicende e propositi può derivare motivi di ispirazione ancor validi.

2. *Il Regno muove i primi passi con l'eredità dei bilanci deficitari delle antiche regioni, fra già nascenti sospetti che l'unità potesse esser ragione di ingiusta ripartizione dei carichi pubblici. Di questi minacciosi dissidi risente la via scelta dal governo, fra le due indicate dal Minghetti, discutendosi il progetto di perequazione dell'imposta fondiaria: « l'una era quella di far l'unità politica ed in quanto alle rimanenti istituzioni passare dallo Stato esistente al nuovo Stato mediante una serie di gradi, di trasformazioni, mediante espedienti che non offendessero soverchiamente gli ordini, le abitudini, gli interessi e le tradizioni dei vari paesi. Ciò era difficile nel sistema finanziario, ma pur possibile... Ma l'Italia ha preso un'altra via, la via dell'unificazione immediata, la via dell'unificazione completa. A ciò... la spingeva soprattutto il sentimento di consolidare, per mezzo dell'unificazione amministrativa, la unità politica ». Eppure, volendo « imprimere una fisionomia unica a tutta l'amministrazione dello Stato » e « far tutto presto e bene », non secondo l'osservazione e l'esperienza dei bisogni dei luoghi e dei tempi, ma per deduzione di certi concetti scientifici e politici, la finanza locale del nuovo regno non rimaneva meno sotto il segno dell'espedito, perpetuando l'illusione per la quale « alle reiterate speranze di prossime sistemazioni sempre succedeva inesorabile il disinganno del persistente dissesto ».*

Data dal 1862 il primo moto per il riordinamento della pubblica finanza; che dà inizio a una serie di riforme, le quali mutano in velleità la volontà di risalire ad alcuni principi di sani rapporti fra finanza statale e finanza locale, pel bisogno di escogitare empirici provvedimenti, che attenuino le conseguenze e prevengano le reazioni delle nuove gravanze, aumentate dall'irragionevole uniformità. D'altra parte, le ricorrenti esigenze della restaurazione finanziaria ostacolano il riordinamento amministrativo, e l'urgenza non consente di riflettere che questo a sua volta faciliterebbe quella.

Il sistema finanziario stabilito dalla prima legge comunale e provinciale, del 1865, si basa su questi principi:

a) l'imposizione di spese obbligatorie, con nessuna garanzia circa le spese facoltative (che saranno contemplate da una legge del 1874, col vincolo a « servizi e uffici di pubblica utilità »);

b) la « comunione dei cespiti di imposta » fra Stato e comuni (in caso di « insufficienza delle rendite proprie di questi »);

c) la stipulazione di prestiti (che sarà regolata da una legge del 1889);

d) una insufficiente vigilanza della Deputazione provinciale (della Giunta provinciale amministrativa, in seguito);

Ma è già di quel tempo il rilievo (1866, Busacca, 1868, Maestri), che sarà ripetuto assai più tardi da altri (1882, Errera; 1898, Conigliani), che nell'ordinare lo Stato si procedette in un modo assai strano: si cercava di raggiungere un qualche pareggio nella finanza statale ponendo a soqquadro quella dei comuni; così « da una parte lo Stato riversò sui comuni quanto più era possibile della sua spesa, dall'altra poi tolse loro quanto più era possibile delle entrate ». Nel giudizio non vi erano differenze di credo politico; di due uomini politici, ch'erano anche uomini di scienza, lo Scialoja, della Destra, voleva la separazione delle finanze locali da quelle statali; e il Pescatore, della Sinistra, vi si opponeva, per certa diffidenza verso le libertà locali, temendo che le assemblee locali fossero indotte a trattare di imposte, e la tassazione loro affidata avesse a convertirsi in una lotta di interessi; come si era rilevato in Inghilterra, al tempo dell'inchiesta del 1833, che doveva portare a una notevole correzione del tradizionale « self-government » locale, e come poi in realtà doveva verificarsi anche da noi.

Il decentramento, l'autonomia degli enti locali, con l'essenziale applicazione della separazione della finanza locale da quella statale, e la libertà degli enti stessi di provvedere ai propri bisogni, non erano concetti che potessero trovare da qualsiasi parte seria opposizione; ma le vie da seguire non erano chiare a tutti, e a tutti erano presenti le necessità dei bisogni e i contrasti degli interessi, da tali bisogni acuiti.

Nella realtà agiva qualcosa ch'era più forte della volontà degli uomini. Il Salandra ne esprimerà la formula politica con un pensiero che mostra la larghezza di vedute della Destra storica. « E' una lotta intima, che le classi dirigenti della società nostra combattono contro loro stesse, in quanto da una parte sono interessate alla prosperità dei singoli patrimoni, e dall'altra, governando le associazioni forzose, dallo Stato al comune, risentono il bisogno di dare a queste uno sviluppo degno dei tempi. In questo lotta spesso l'elettore contraddice al contribuente: contraddizione inevitabile e salutare, perchè da essa nasce un equilibrio, senza del quale saremmo condotti verso la rivoluzione e verso il regresso. Nella lotta per l'esistenza combattuta tra lo Stato, le associazioni locali e i patrimoni individuali, il più forte è stato pure il più degno. Lo Stato ha imposto durissimi

sacrifici, ha sottratto alle amministrazioni locali i mezzi della vita, le ha caricate di uffici nuovi e costosi; ma ne aveva il diritto. Quando la coscienza della nazione era il privilegio di una minoranza, lo Stato italiano l'ha mantenuta salda e vivace... Sopperire con ogni mezzo ai bisogni del suo sviluppo era il diritto e il dovere degli uomini, che nei tempi più difficili hanno retto il governo... Per chi move da siffatte opinioni non deve valere come un'accusa contro lo Stato italiano, ma solo come l'affermazione di un fatto dolorosamente inevitabile, il constatare che l'attuale dissesto delle finanze comunali si origina in parte dalla sottrazione di alcune delle loro fonti d'entrata fatta per sovvenire i bisogni dello Stato, e dalla difficoltà d'imporre nuovi sacrifici ai contribuenti, quando al peso dell'imposta governativa pareva non potessero reggere le forze dell'economia nazionale» (1). Ma il fatto sarebbe stato transitorio, si sarebbe esaurito con le necessità della formazione del nuovo Stato unitario, se al disotto di esso non avesse operato, per mai esaurirsi, una forza economica tecnica che non mancherà di viepiù affermarsi sino ad oggi, non in Italia soltanto. In realtà, l'accentramento statale delle risorse risponde al principio di una più economica ed efficiente amministrazione di queste, di fronte al crescere dei bisogni, la cui soddisfazione entra via via, pure per ragioni economiche, nella sfera di azione degli enti di cooperazione politica. Ma ad esso deve seguire un processo consapevole di redistribuzione di parte delle risorse stesse, adeguato a una chiara ripartizione delle competenze; sull'esempio inglese della riforma del 1835, che avendo avvocato allo Stato materia imponibile già appartenente al florido autogoverno locale, aveva introdotto i « grants in aid » (aiuti alle rimanenti imposte locali).

L'« Omnibus Finanziario » Sella (del 1870) tentava di raggiungere il pareggio con una prima redistribuzione di alcune spese alle provincie e ai comuni e con l'assorbire nell'imposta erariale i centesimi addizionali a quelli assegnati; e fu occasione del riproporsi della questione più generale. Da una parte, numerosi propugnatori della separazione tra finanza statale e finanza locale, come riflesso di un sentimento di autonomia « che fu in ogni tempo vigoroso in Italia, sebbene abbia avuto assai lenta e limitata applicazione »; dall'altra, la consapevolezza delle svariate situazioni in cui versavano gli enti locali, che rendevan difficile l'uniforme applicazione del sistema della separazione, anzi l'applicazione di un qualsiasi uniforme sistema.

Nel contrasto delle opinioni e degli interessi sul modo di compensare gli enti locali degli oneri dei provvedimenti proposti, si ricorse a un espediente e si rinviò lo studio del problema. Restava un ordine del giorno di iniziativa parlamentare (8 luglio 1870), che chiedeva la abolizione del principio della promiscuità dei cespiti e una specifica ripartizione dei servizi, e dava luogo agli studi di una commissione presieduta dal presidente

del Consiglio di Stato Pallieri. Questa nel 1873 concludeva in senso contrario e iniziava l'elaborazione di un progetto di riforma dei tributi; che però cadeva (1876), di fronte all'ostilità dell'opinione pubblica, riaffermante ancora una volta principi di autonomia e di responsabilità degli enti locali. Intanto il governo aveva continuato a sempre più limitare i poteri imposizionali degli enti locali, per lasciare più vasto campo all'imposizione erariale (provvedimenti legislativi degli anni 1866, 1867, 1868, 1870, 1874).

Nè il disegno di riordinamento degli ordini municipali, che il governo della Destra non poteva perseguire perchè assillato dal pareggio finanziario, poteva essere ripreso dal governo della Sinistra, indi a poco salito al potere col suo programma di finanza espansiva che, allora già si diceva con frase oggi attuale, voleva perseguire piuttosto il pareggio economico della nazione. Anche questa volta i principi non mancavano; mancava la volontà o la possibilità di attuarli. Accompagnando la proposta di provvedimenti straordinari a favore di Napoli, come già di Firenze e di Roma, De Pretis e Magliani tracciavano un programma che ben meriterebbe ancora oggi di ispirare un'assennata riforma democratica. « Secondo le nostre istituzioni fondamentali il patrimonio dei comuni è distinto e separato dal patrimonio dello Stato e tali sono pure le facoltà di imporre, le obbligazioni e i servizi dello Stato e dei comuni: nè havvi o può esservi alcun dubbio intorno a ciò che appartenga all'uno od agli altri. I rappresentanti eletti dei comuni compiono la loro propria missione, moderando le entrate e le spese in ragione delle facoltà contributive dei propri amministrati e dei bisogni locali. La vigilanza appartiene, con norme determinate, al collegio dei rappresentanti elettivi della provincia e l'ingerenza dello Stato è regolata con leggi ed applicata con norme stabilite in modo da escludere qualsiasi arbitrio da una parte e qualsiasi responsabilità dall'altra. Imperciocchè la conseguenza dell'autonomia e il suo corrispettivo inseparabile è la responsabilità propria, per cui il governo stesso gode dei vantaggi e soffre dei danni dipendenti dal proprio operato. Questo sistema è una colonna fondamentale delle nostre istituzioni... Il governo del Paese fatto dal paese stesso comincia essenzialmente nel comune » (2).

Ma l'esempio delle garanzie e facilitazioni dello Stato nei debiti contratti dai grandi comuni non poteva non essere contagioso per la corsa all'indebitamento di tutti gli enti locali, anche minori, spintivi dagli obblighi crescenti per servizi di civiltà (opere pubbliche, pubblica sicurezza, giustizia, igiene, beneficenza, istruzione), cui non bastavano entrate proprie, pure crescenti, e sussidi statali e provinciali.

L'ordinamento amministrativo degli enti locali « in una ben determinata prospera sfera d'azione », cui si svolgeva l'energia riformatrice del Crispi, doveva restare semplice aspirazione, anche dopo la nota riforma

(1) SALANDRA A.: *Riordinamento delle finanze comunali*: « Nuova Antologia », 1878, ora in « Politica e Legislazione », 1915, pp. 50-51.

(2) PLEBANO: *Storia della Finanza Italiana*, v. II, p. 262-3.

del 1889, che del resto alla questione finanziaria non prestava attenzione. E tutta la questione della finanza locale, dopo alcuni conati di ritocchi ai tributi, veniva rimandata a provvedimenti più maturi, che gli oneri della nuova politica coloniale dovevano ancor più allontanare; mentre intanto il vantaggio di recenti misure restrittive delle spese straordinarie e facoltative era annullato dal crescere delle spese ordinarie e imposte dallo Stato (per nuove costruzioni ferroviarie, per la igiene e l'acqua potabile), con oneri non compensati dai provvedimenti del 1892 e 1894, volti ad attenuare il peso dell'indebitamento degli enti locali.

Il problema rimase presente, più assillante che mai, alla pubblica opinione. Sono di quel tempo, degli anni 1896-1902, alcuni progetti notevoli di parlamentari e studiosi (Lacava, Alessio, Merla, Conigliani, Bonomi), che invocano la separazione dei compiti e dei cespiti tra finanza statale e finanza locale, più generalmente lo abbandono dell'opportunismo e dell'empirismo che avevano inquinato quest'ultima. Il periodo di prosperità che finalmente comincia ad arridere al Paese sembra aprirsi propizio per la tanto attesa riforma; ma cadono successivamente pel contrasto degli interessi i progetti governativi di Wollemborg (1901), Majorana (1906), Sonnino (1909). Vero è che intanto il bilancio statale riesce a trovare il suo equilibrio; ma ancora a spese degli enti locali, che vedono accentuato il loro dissesto, persistendo il disordine del sistema tributario, parte soltanto del generale squilibrio fra risorse e bisogni e della conseguente confusione fra attività statale e attività degli altri enti pubblici nell'insieme dell'economia nazionale.

Provvedimenti frammentari di aiuto nel continuo processo di indebitamento, e di alleggerimento di alcune spese e di alcune imposte, riguardano piuttosto contingenti situazioni locali, e mostrano impotenza di risalire al problema generale.

3. Questo problema è aggravato dal *progressivo aumento delle spese pubbliche*, che si verifica in tutti i paesi civili tra la fine del secolo XIX e il principio del XX, e porta con sé un aumento delle spese locali non solo pari ma relativamente maggiore, se le spese totali si considerano al netto delle spese militari che ingrossano i bilanci statali. Vi influisce la ragione sociale del benefico lievitare del tenore di vita: come le aree urbane si estendono in numero e densità della popolazione, e la rete delle comunicazioni trae nella sfera della civiltà anche i piccoli centri rurali, si avanzano esigenze nuove (acqua, abitazioni, comunicazioni, assistenza varia), che non possono essere soddisfatte se non collettivamente, o solo in tal modo realizzano economie di spese generali; e si sviluppa il senso della

solidarietà sociale e la tendenza all'uguaglianza del benessere materiale. Ma giocano anche, ragioni di sperpero, l'ambizione non proporzionata alla persistente relativa miseria dei centri locali italiani e il governo di un'ancora immatura democrazia, indulgente alla concorrenza di clientele elettorali.

Sta di fatto che, mentre le spese effettive dello Stato nel trentennio 1882-1912 passavano da 1293 milioni a 2587 milioni (con un aumento del 100%), quelle dei comuni da 365 a 960 milioni (con un aumento del 163%, che per i comuni capoluoghi di provincia era del 208%). Come le entrate non seguivano lo stesso incremento, il disavanzo passava nello stesso periodo da 23 milioni a 194 milioni (di cui 71 nei capoluoghi di provincia), con la conseguenza di un crescere dell'indebitamento dei comuni da 531 a 1101 milioni (1911). Si modificava intanto la struttura del sistema delle entrate, con cui provvedere al crescere delle spese. Sempre per i comuni, passava da 12,40 a 9,71% la percentuale delle rendite patrimoniali, da 2,11 a 10,50% quella dei proventi vari (tasse e contributi), dal 77,20 al 66,50% quella dei tributi, dall'8,20 al 13,29% quella delle entrate straordinarie. Notisi qui l'espressione chiara delle seguenti tendenze: si liquidava forzatamente l'antico patrimonio, si dà incremento alle tasse ed ai contributi vari per l'applicazione del principio della controprestazione a servizi divisibili; ma ciò non compensa la restrizione del campo dell'imposta a vantaggio dello Stato; donde segue un cresciuto indebitamento.

Durante e dopo la prima grande guerra questi squilibri si diffondono e si aggravano, per l'aumento nominale e reale delle spese a causa di nuovi oneri (di assistenza sociale e di politica annonaria), cui non tien dietro il gettito nominale e reale delle entrate, specie dei tributi, assai meno sensibile, come suole, alla svalutazione della moneta. Il gettito di alcune nuove imposte e di ritocchi parziali ad imposte esistenti veniva ingoiato da sempre nuovi oneri di assistenza e di costo del personale, finché un provvedimento del 1921 non permise di quasi raddoppiare il gettito dei tributi locali portando un effettivo sollievo (1).

4. *Subito dopo l'altra guerra* i progetti Meda (1919) e Soleri (1921) si riferivano piuttosto alla politica fiscale; ché si trattava di riformare senza toccare, nemmeno nel campo tributario, il sistema dei generali rapporti tra finanza locale e finanza statale, che del resto era un problema, non di mera fiscalità, ma di rapporti funzionali. Ma la necessità del coordinamento delle imposte in un sistema tributario nazionale (contro il principio dell'autonomia, affermato per l'Associazione dei comuni dal socialista on. Caldara) veniva ribadita da una relazione d'Aroma sui lavori della com-

(1) Anche in Inghilterra i bilanci locali erano più che quadruplicati fra il 1868 e il 1914, anno in cui raggiungevano una cifra quasi uguale a quella del bilancio statale. L'incremento fu dappertutto maggiore dopo la guerra, per l'accentuata tendenza alla collettivizzazione e per le conseguenze dei maggiori oneri di congiuntura bellica e post-bellica. In Francia le spese totali degli enti locali, ch'erano di 1800 milioni prima della guerra, raggiungevano 19 miliardi nel 1920, 23 miliardi nel 1924, 30 miliardi nel 1938: il coefficiente di aumento era, rispetto al 1913, da 1 a 17, molto maggiore del coefficiente di svalutazione della moneta.

missione presieduta dal presidente del Consiglio di Stato Perla, base del progetto Soleri.

Una politica di restrizioni delle spese e di limitazione della libertà di imposizione degli enti locali, libertà che appariva un abuso tale da capovolgere la situazione di preminenza dello Stato e subordinare i bisogni di questo a quelli degli enti locali, causa di accresciute sperequazioni fra categorie di redditi e fra varie circoscrizioni: era questo il programma di risanamento finanziario del De Stefani, iniziato nel 1923 con vari provvedimenti ispirati ai progetti Meda e Soleri. Si riprendeva un motivo dei precedenti studiosi del problema: che cioè la limitazione delle imposte fosse la più sicura remora delle spese; e in realtà la politica delle spese era affidata a semplici circolari, senza una visione di insieme; e raggiunto appena un sollievo (il disavanzo dei comuni passava tra il 1922 e il 1924 dal 26 % al 6,50 % del totale delle entrate) sotto la pressione degli interessi municipali si vuotava la stessa riforma fiscale coi provvedimenti Volpi del 1925.

Si riconosceva più tardi che il problema della finanza locale andava riesaminato dai principi; e in realtà due commissioni, una detta di studio, costituita nel 1928 sotto la presidenza del presidente del Consiglio di Stato Pironti, e l'altra costituita di membri delle due Camere, nel 1930, sotto la presidenza del Berio, avevano il compito « di studiare la situazione finanziaria degli enti locali e di proporre i provvedimenti atti ad assicurare il migliore assetto dei loro tributi ». Le conclusioni delle due commissioni proponevano:

a) una razionale revisione della classificazione degli enti locali e dei compiti ch'essi potevano e dovevano sostenere, con una troppo minuta elencazione delle spese obbligatorie e la riaffermazione della norma che le spese facoltative dovessero avere per oggetto servizi ed uffici di utilità pubblica;

b) il trasferimento di alcuni servizi dei comuni alle provincie e allo Stato, per assicurarne un organico adempimento tecnico e per distribuirne l'onere su più vasto campo (giusto criterio dell'accentramento in unità di dimensioni più ampie e perciò più economiche, di alcuni servizi, come l'istruzione pubblica, la viabilità minore, la spedalità, l'assistenza profilattica);

c) la riorganizzazione, semplificazione, unificazione, perequazione e il vincolo dell'esistente sistema tributario, con esclusione di nuove imposte;

d) la rinuncia alla compartecipazione degli enti locali ad alcuni tributi statali (non alle sovrimposte) e la costituzione di un fondo di integrazione di quei bilanci provinciali che non fossero in condizioni di raggiungere il pareggio con le proprie risorse tributarie;

e) un migliore ordinamento dei bilanci e conti comunali e provinciali, e delle relative responsabilità, sotto il controllo del Ministero delle Finanze.

Le relazioni al Testo unico 14 settembre 1931, n. 1175 sulla finanza locale, che solo in piccola parte attuava questi principi, contro il rilievo, che non si era affron-

tato il problema fondamentale dei rapporti fra enti locali e Stato nelle loro funzioni rispettive, come problema di ordinamento amministrativo, di accentramento o decentramento, — avvertiva opportunamente che la esclusiva sovranità tributaria dello Stato poteva ben conciliarsi con l'utilità di concedere al comune (non alla provincia, le cui funzioni non sono così differenziate) l'autonomia finanziaria: comunque non poteva portare l'accentramento nello Stato di funzioni ad esso non necessarie, ché insomma l'unificazione della finanza dello Stato con quella locale avrebbe reso meno agevole la vita del primo e condotto a un dispendio di forze, per l'intervento livellatore dello Stato nella grande varietà delle situazioni locali.

5. A quel tempo (1932-33) la situazione della finanza locale era questa. Il numero indice delle spese dello Stato, in lire-oro, era salito (fatta = 100 la somma del 1913) a 215,7; quello delle spese delle provincie a 157,3; quello dei comuni a 158,2 (il distacco fra incremento delle spese statali e incremento delle spese locali, si attenua ove si portino fra le spese provinciali 300 milioni di integrazioni statali ai bilanci delle provincie, ed è dovuto in massima parte al trasferimento allo Stato di alcuni servizi prima assegnati ai comuni, per 491 milioni, e alle provincie, per 222 milioni). Il numero indice delle entrate tributarie, o quasi, era passato nello stesso periodo a 221,85 per lo Stato, a 155,23 per i comuni, a 119,41 per le provincie; la percentuale dei tributi statali sul totale di quelle entrate era aumentata dal 71,98 % nel 1913-14 al 77,38 % nel 1932-33, mentre si era ridotta quella degli enti locali dal 27,84 % al 20,30 %: espressione dell'accentramento statale delle entrate, maggiore di quello delle spese. Da cui il passaggio del numero indice del debito dello Stato (luglio 1933, base luglio 1913) a 169,39, di quello dei comuni (base 1911) a 167,35, di quello delle provincie (base 1912) a 178,20 (1).

Per l'ultimo decennio di finanza normale (1925-35) la struttura del sistema finanziario degli enti locali, secondo i bilanci di previsione, risulta dai seguenti dati (2):

	1925 (milioni di lire)		1935 (milioni di lire)	
	Comuni	Provincie	Comuni	Provincie
<b>ENTRATE EFFETTIVE</b>				
Ordinarie.....	3.850	787,3	5.046	1.067,3
Straordinarie.....	260	104,6	246	74,8
TOTALE...	4.110	891,9	5.292	1.142,1
<b>SPESE EFFETTIVE</b>				
Obbligatorie ordinarie.....	2.836	694,6	3.860	899,9
Obbligatorie straordinarie.....	1.501	220,0	1.760	164,2
Facoltative ordinarie e straordinarie.....	610	67,7	337	65,0
TOTALE...	4.947	982,3	5.957	1.129,1
Differenza fra entrate e spese effettive.	837	90,4	665	+ 13,0

(1) REPACI F. A.: *La finanza italiana nel ventennio 1912-32; Le finanze dei comuni e delle provincie* (1936).

(2) MINISTERO FINANZE: *Bilanci dei comuni e delle provincie per l'anno 1935*, Roma 1937.

	1925 (milioni di lire)		1935 (milioni di lire)	
	Comuni	Pro- vincie	Comuni	Pro- vincie
<b>ENTRATE EFFETTIVE ORDINARIE</b>				
Redditi patrimoniali.....	328,3	23,0	512,6	36,6
Tributi.....	3.088,3	(a) 787,3	4.008,0	854,0
Proventi diversi (tasse, diritti, contributi).....	433,2	(a) 86,2	525,7	106,7
Concorsi e rimborsi dello Stato ..	—	(a) 219,5	—	70,5
<b>SPESE OBBLIGATORIE ORDINARIE (e per le provincie anche straord.)</b>				
Interessi passivi.....	205,6	(a) 56,8	595,4	91,4
Altri oneri patrimoniali.....	119,1	(a) 24,5	122,6	26,9
Spese generali (comprese pel 1925 quelle per l'agricoltura).....	773,5	(a) 121,7	1.048,6	143,5
Polizia, sanità, igiene.....	693,0	(a) 32,3	847,8	63,3
Sicurezza P. e giustizia.....	31,0	(a) 35,4	42,2	26,6
Opere pubbliche.....	336,9	(a) 569,4	421,7	322,6
Educazione nazionale.....	467,6	(a) 39,6	226,6	29,2
Agricoltura.....	—	(a) 21,2	7,6	8,0
Beneficenza e assistenza.....	203,4	(a) 297,6	541,3	352,6
Culti.....	5,5	—	5,8	—
<b>MOVIMENTO DI CAPITALI</b>				
Alienazione di beni.....	—	—	193,2	—
Riscossione di crediti.....	—	—	599,4	—
Interessi passivi.....	—	—	1.807,3	—
Entrate complessive.....	1.786,6	240,1	2.599,9	139,0
Acquisto di beni.....	—	—	321,0	—
Estinzione di debiti.....	—	—	881,7	—
Mutui attivi.....	—	—	580,6	—
Uscite complessive.....	892,4	170,6	1.783,3	175,0
<i>Differenza fra entrate e uscite ....</i>	<i>+ 894,3</i>	<i>+ 69,5</i>	<i>+ 816,7</i>	<i>— 36,0</i>

(a) Anno 1928.

Il sistema della finanza locale oggi vigente è quello risultato dalla riforma del 1931, che non riusciva a mettere l'ordine voluto, in una situazione poi aggravata da altri ritocchi, dalle conseguenze di dieci anni di guerra e di preparazione alla guerra, principalmente dall'aumento anche più sregolato delle spese e dalla grave diminuzione delle entrate dovuta alla svalutazione monetaria. Se, oltre la congiuntura, si risale alle ragioni organiche del cronico dissesto della finanza locale, quale risulta dalle vicende riassunte, esse si trovano assommate nella confusione dei compiti dello Stato e dei vari enti locali; conseguenza della ristrettezza delle risorse totali, rispetto ai bisogni crescenti, ma causa a sua volta di sciupio nell'amministrazione delle risorse stesse, e di sperequazioni nel loro prelievo e nel loro impiego.

I problemi che derivano da questa situazione sembrano potersi riportare:

1° alla distribuzione, più o meno vincolata, della offerta dei servizi pubblici, in dimensioni ottime rispetto

alla loro produzione più economica: problema delle funzioni degli enti locali e delle spese relative;

2° alla distribuzione delle risorse fra Stato e varie specie di enti locali, in forme più o meno autonome o derivate: problema delle entrate e dell'equilibrio finanziario.

6. Il dissesto della finanza degli enti locali deve in primo luogo attribuirsi all'inadeguatezza delle risorse, rispetto alla politica delle spese: a) fatte dagli enti stessi per sé, fuori del limite della prudenza; b) o imposte ad essi dallo Stato, per alleggerirsi del peso di servizi suoi propri, o per estendere i servizi locali, in una uniformità per se stessa illogica e tanto più pregiudizievole se priva di considerazione delle possibilità delle risorse locali.

Specie nell'attuale situazione del Paese, è di prima importanza il problema della limitazione ed economica amministrazione delle spese dei servizi propri degli enti locali, con la riduzione di esse a un livello non troppo lontano da quello consentito dalle possibilità, e adeguato al tenore di vita di ciascuna circoscrizione, tenuto conto della diversità delle situazioni obiettive. Il problema delle spese è fondamentale; data la presente e futura pressione finanziaria, non si può pensare che l'equilibrio della finanza locale possa ancora ridursi a un problema di fiscalità. Ma sarebbe del pari un evadere dal problema, il persistere nel non vedere che una semplice redistribuzione delle funzioni e dei servizi fra enti locali e Stato sarebbe un trasferire, non risolvere le difficoltà dell'equilibrio finanziario.

Vi è un problema finanziario del decentramento, che non si può ignorare, e che si pone come 50 anni fa, ma con istanza molto più forte (1).

E dunque quella distribuzione di compiti deve risalire ad un chiaro concetto dell'essenza delle funzioni degli enti locali, in relazione alle funzioni dello Stato; ch'è anzitutto un problema di distribuzione delle risorse nazionali in unità convenienti di offerta di servizi pubblici. Giova trattare il problema della distribuzione dei compiti e delle risorse fra le varie unità del governo politico come non diverso da quello delle dimensioni ottime delle varie unità di governo e di controllo economico. Tanto più che storicamente e concettualmente gli enti d'amministrazione locale, almeno i comuni, sono unità di interessi economici più che politici; ed è essenziale riportarli a questo loro carattere e mantenerveli.

In questo senso ben concreto si può parlare di funzioni tecnicamente locali, di fronte a funzioni tecnicamente statali, e può avere significato la regola troppo banale, che si risolve in un truismo: allo Stato ciò che

(1) In un discorso alla Camera dei deputati, del 1896; Giustino Fortunato segnalava questa ragione finanziaria contro il proposto decentramento regionale per la Sicilia: « Contrariamente alle affermazioni di coloro i quali immaginano e sperano di poter dare, finalmente, elasticità e leggerezza al bilancio dello Stato mediante il decentramento su larga scala — sarebbe o pur no possibile di porre a carico delle Regioni tutto un cumulo di nuove spese, quali ad esempio, l'istruzione secondaria e i lavori pubblici, senza cedere ad esse, in pari tempo, molti e importanti cespiti delle entrate presenti dello Stato? ». Peggio ancora potrebbe essere troppo alto quel qualsiasi costo con cui si volesse realizzare, per contingenti ragioni politiche o solo dottrinali, la Regione, affidandole duplicati di funzioni cui lo Stato, già oggi di dimensioni troppo piccole e appena sufficienti per l'economica gestione di quelle funzioni, non potrebbe d'altra parte rinunciare, senza dissolversi.

è compito dello Stato, e agli enti locali ciò ch'è compito degli enti locali. Resta tuttavia per larghe zone impossibile una netta linea di confine, questa essendo assai mobile, secondo le complesse forze che danno contenuto alla distinzione. Cambia la tecnica delle combinazioni produttive nel cui ordine di fatti ricade la distinzione stessa; e sono diverse le condizioni ambientali, geografiche e storiche; variano i dati istituzionali e sociali: concetto di ciò ch'è interesse generale o particolare, di ciò ch'è autonomia e autarchia, di ciò che vuol essere accentramento o decentramento del controllo politico amministrativo, con relativi interessi economici o altri, ecc.

A parte il carattere dinamico di quella distinzione, per cui la linea di confine tra funzioni di diverso determinato carattere (statale o locale) tende a continuamente spostarsi *nel corso del tempo*, per condizioni storiche, — v'è nello *stesso tempo* una zona d'ombra, in cui quella determinazione di un netto carattere non risponde a principii logici o non è affatto possibile. E si hanno funzioni seminazionali o semilocali, in cui la generale commistione di un interesse generale e di un interesse locale, sempre esistente in genere per il fatto che trattasi di enti pubblici, qualifica un distinto genere di interessi misti; da cui un inevitabile accavallamento di funzioni, che complica i rapporti fra i diversi enti: fra quelli locali, che disimpegnano servizi a carattere specificamente nazionale o quasi, e lo Stato, che può disimpegnare servizi di interesse o importanza locale. Ma in queste condizioni non è che più necessario un processo di demarcazione e semplificazione, in base a principii obiettivi di carattere tecnico-economico.

7. In complesso un fatto è evidente, a mostrare che si tratta di tendenze non arbitrarie, sì prodotte dalla necessità: l'estensione delle aree di amministrazione locale negli stessi paesi più attaccati alla tradizione di un diffuso decentramento (1). La tendenza alla trasformazione più economica di spese particolari in spese generali, in impianti fissi di grandi dimensioni, condizione di una curva di costi entro certi limiti decrescente (aspetto di una generale tendenza delle dimensioni della impresa economica a crescere e di un processo di silenziosa collettivizzazione): è questa una forte ragione

economica dell'estensione delle funzioni del governo centrale; in senso assoluto, e anche in senso relativo, cioè rispetto all'analogo ma più lento accrescimento delle funzioni locali nella sfera dell'attività privata e delle funzioni semistatali.

A ciò corrisponde un processo di *concentramento della attività finanziaria*; ch'è, per esempio, alla base della estensione dei bilanci del governo federale degli Stati Uniti, del governo centrale inglese e del Reich tedesco: il fenomeno è fortunatamente meno accentuato in Italia. L'incremento della ricchezza e del tenore di vita, con tendenza di alcuni beni economici a passare nella zona dei beni non economici per i singoli (più estesi servizi pubblici generali, cioè gratuiti, con redistribuzione dal ricco al povero); la consapevolezza della realizzazione di ulteriori economie interne ed esterne mercè una produzione a costi costanti su vasta scala, quindi con la estensione delle unità amministrative, specie dello spazio economico; lo sviluppo delle comunicazioni, degli scambi e della vita associata in genere (per cui i singoli appartengono contemporaneamente a varie sfere di interessi locali, escludendo una piena localizzazione degli interessi): tutto ciò spinge verso una razionale amministrazione delle risorse in dimensioni che non possono più essere controllate da limitati enti locali, verso una unificazione e ripartizione di esse entro nuove zone di competenza. D'altra parte, la crescente pressione degli enti pubblici sulle risorse disponibili rende più rigido il sistema finanziario e più difficile il problema della ripartizione dei suoi utili e dei suoi costi fra i vari interessi (ad es., un'alta tassazione non è tollerabile se non è giusta, e la sostanziale equità può essere meglio raggiunta attraverso un sistema uniforme, integrato in discriminazioni compensatrici su vasto campo); e rende necessaria l'unità del controllo e dell'amministrazione, anche perchè poche responsabilità sono sufficientemente localizzate, da permettere lo sfruttamento esclusivamente locale delle risorse relative.

Ma queste ragioni tecniche economiche e sociali, di una direzione e di un controllo unitari dell'impiego più proficuo delle risorse a disposizione della collettività, hanno la conseguenza necessaria di limitare le funzioni e l'autonomia amministrativa degli enti locali; infatti

(1) Il maggiore studioso del governo locale inglese (FINER H.: *English Local Government*, 1945, p. VIII, 5-6) scrive non esser dubbio che il sistema di tale governo è entrato in una fase di mutamenti di vasta portata, poichè ogni proposta di riforma dei servizi pubblici (educazione, igiene, sicurezza sociale, abitazioni, trasporti, servizi di pubblica utilità, ecc.) implica qualche ricostruzione dell'area e dell'organizzazione del governo locale. E' un errore diffuso il credere che l'Inghilterra abbia un governo locale e un governo centrale occupanti zone distinte: dopo una legge del 1835 l'autorità centrale non ha cessato in fatto di svilupparsi a spese delle antiche libertà locali, e oggi si ritiene generalmente che le istituzioni locali non sono che parti di un insieme organizzato: la differenza sta in un raggio d'azione più o meno limitato. Le armi del rafforzato potere centrale sono: il diritto di approvare o respingere misure prese dalle autorità locali e il diritto di assegnare o ritirare sovvenzioni alla finanza locale. Il problema fondamentale è oggi quello della dimensione delle aree. Si tratta di vedere se le tendenze tecniche che urgono verso la completa pianificazione economica e la coordinazione — che del resto han portato al continuo incremento che funzioni dirette e di vigilanza della contea e del governo centrale dal 1888 al 1929, data dell'ultima riforma — non premono oggi verso un'area più grande della contea, ch'è oggi il massimo ente locale, in un moto di ragguistamento entro ciascuna contea (distretti, borghi municipali e parrocchie) e fra contee (si parla anche in Inghilterra di una regione). Comunque, vi è tensione, dice il Finer, qualche volta ostilità, fra autorità locali e governo centrale, a proposito delle aree, delle funzioni, della qualità dell'amministrazione e, naturalmente, delle finanze. Tuttavia non v'è una reale distinzione tra i fini e le funzioni delle due specie di autorità. E' necessaria l'integrazione delle funzioni. In tutte le inchieste ufficiali inglesi si sottolinea il fatto che i servizi i quali implicano la più gran parte delle spese locali (educazione, assistenza, igiene, polizia e strade) non sono suscettibili di essere amministrati dalle autorità locali, agenti come aree indipendenti, senza limiti e condizioni di uniformità e anche di accentramento fissati dalle autorità centrali.

questa può essere fondata e continuamente garantita e vivificata dalla responsabile amministrazione di risorse proprie, economicamente impiegate. L'idea di servizi tecnicamente locali, che va accompagnata a quell'autonomia, dovrebbe implicare la disponibilità di risorse locali sufficienti per garantire l'autogoverno; altrimenti la scarsità di queste deve costringere gli enti locali a cedere una parte delle loro funzioni allo Stato o a subire una maggiore direzione dal centro.

E in realtà oggi una soddisfacente distribuzione di compiti e di risorse non si può basare sul criterio economico della capacità di assolvere i primi con le seconde, alla stregua delle possibilità proprie.

D'altra parte, il decentramento di funzioni e risorse tipicamente locali avrebbe un vantaggio, appunto economico, di efficienza: maggiori economie interne di gestione, maggior controllo immediato, maggior disposizione dei contribuenti a provvedervi se in misura strettamente limitata. La diretta responsabilità è ragione di economico impiego delle risorse, contro lo sciupio dell'amministrazione in dimensioni troppo ampie; che nella offerta di certi beni e servizi non tarderebbe ad incontrare la linea delle « diseconomie », facendo ripiegare verso l'alto la curva dei costi. Tale fatto economico si aggiunge ad altri di valore politico e sociale, per indurre a resistere, finché possibile, alle tendenze tecniche di lungo periodo verso l'unificazione e il decentramento finanziario. E', del resto, anche elemento di valore economico, nella sua funzione selettiva ed educativa, l'autogoverno, con lo sviluppo autonomo di centri di vita locale, utili all'articolazione democratica della vita nazionale.

Le aree di produzione dei servizi pubblici — secondo la natura di questi — devono essere grandi abbastanza, da assicurare i benefici della produzione in grande; piccole abbastanza, da assicurare i benefici della maggiore efficacia del controllo dell'offerta e della domanda, quindi di un'efficienza che deve utilizzare motivi anche psicologici, come l'orgoglio geloso delle tradizioni e differenziazioni locali, il vivo interesse per l'azione civica diretta ecc. Il problema è di conciliare i valori politici democratici del *governo autonomo* — che sono essi stessi condizioni di responsabilità, e quindi di efficienza economica — e i valori economici del *governo in comune*, che sono essi stessi condizioni di vita sociale democraticamente progredita.

8. Non è possibile precisare con una regola generale quale area di offerta dei servizi pubblici offra il maggior vantaggio economico; questo dipende dalla natura di ciascun servizio, che determina la sua appartenenza tecnica a un'area di certe dimensioni. Si ha nei vari campi un diverso ritmo del processo verso il « punto di saturazione » dell'accentramento, senza che se ne possa determinare la stabilità. In ogni caso, nessuna area sarà mai per tutte le esigenze perfetta, e per realizzare economie esterne occorrono accomodamenti e aggiustamenti reciproci fra aree vicine. Astrattamente, ciascun servizio pubblico ha una sua area di offerta propria, cioè di dimensioni economicamente ottime. La

riunione concreta di servizi affini, per questo criterio di economicità e per altri criteri tradizionali politici e sociali come quelli accennati, dà luogo a un definito spazio economico, a una *circostrizione territoriale di offerta di servizi pubblici*.

Quanto allo specifico problema di assegnare dimensioni ottime — nè troppo grandi nè troppo piccole — alle nostre circostrizioni amministrative locali, sembra che per parecchi servizi l'unità di offerta costituita dall'area comunale sia troppo piccola e — pur nella tendenza verso la grande area — quella statale sia troppo grande; ma che sia troppo grande o troppo piccola, rispetto a quei vari servizi, anche la attuale circostrizione provinciale. Le ragioni del decentramento e quelle dell'accentramento si devono conciliare nella scelta di un'area intermedia fra lo Stato e l'unità locale più piccola; che abbia però ragioni tecniche o storiche di vita; e questo ente intermedio non sembra poter essere la provincia, cui mancano, insieme, le ragioni tecniche della maggiore efficienza e le ragioni tradizionali di una ferma unità locale.

Con lo sviluppo dello Stato moderno, il nostro comune, che nel medio evo ebbe un'altissima funzione politica, l'ha man mano perduta, per tornare al suo carattere originario prevalente di corporazione o associazione di interessi economici. Esso potrà ancora avere una funzione politica, ché la libertà comunale è anche base della libertà politica; ma nella specializzazione delle funzioni pubbliche, avrà soprattutto una funzione economica di interessi limitati; che non esclude l'offerta di servizi vari di civiltà, e non lede ma rafforza il principio di autonomia, in quanto oggi attuabile.

La provincia è invece assai meno di un'associazione di comuni per provvedere ad interessi che sfuggono alla azione di ogni singolo comune: che sarebbe già una ragione di autonoma vita economica. E' una semplice creazione amministrativa, espressione degli interessi di controllo di uno Stato accentratore. La regione sembra avere per sé quei motivi di vita tradizionali che, accoppiati alle ragioni tecniche delle dimensioni necessarie e sufficienti per dati servizi pubblici, possono meglio costituirla ente intermedio, sulla linea di sviluppo mostrata, fra il comune e lo Stato.

Sono vari i servizi di interesse seminazionale, che dallo Stato potrebbero essere delegati alle regioni, e i servizi che la tecnica sospinge oltre le piccole aree comunali e provinciali, non però fino alla più grande area statale. Si pensi dell'assistenza ospitaliera, che oggi ha bisogno di impianti costosi, il cui sfruttamento si può estendere facilmente anche alle aree rurali, data la facilità dei trasporti automobilistici, che appunto ha così visibilmente rimpicciolito la provincia. In questo come in altri servizi pubblici, le circostrizioni meno dotate potrebbero partecipare insieme con quelle più ricche, in una stessa area di governo, a benefici di civiltà resi a un costo medio per esse sostenibili, e più basso di quello che le stesse popolazioni più ricche dovrebbero sostenere, se tale estensione, basata su un'economia di costi costanti, non avvenisse. Così è della viabilità piccola e media (che oggi, per lo sviluppo delle comunicazioni,



non è veramente più tale), delle strade di allacciamento dei comuni e di accesso alle stazioni ed ai porti, delle opere idrauliche e di navigazione interna e portuaria; e di altri servizi che hanno bisogno di un'unità amministrativa più grande delle attuali circoscrizioni locali (1). Qui non si può fare un elenco dei servizi che potrebbero giovare, in miglioramento di qualità e riduzione di costo, di un'unità di offerta regionale. Si vuol solo soggiungere che, dal punto di vista economico, non ha importanza che questa unità di offerta sia costituita nella vera e propria regione, o in consorzi interprovinciali per gruppi di dati servizi, o in altre forme di comunità di interessi locali.

9. Pel processo, sicuro sebbene contrastato, verso la formazione di unità di offerta dei servizi pubblici più ampie, anche nei paesi a tradizionale decentramento si è venuto costituendo un sistema in cui, intorno a una piccola sfera di quasi completa autonomia (decentramento istituzionale), si verifica un'organizzazione integrazione delle funzioni locali nelle funzioni statali, e viceversa, fondata sulla volontà statale (decentramento amministrativo) e mitigata da certa discrezionalità nello adattamento di essa alle varie circostanze locali. Sembra logico che, se si devono conciliare le opposte valide ragioni del decentramento e dell'accentramento, in un superiore coordinamento, si devono, nella riforma dei nostri ordini amministrativi, riconoscere queste tendenze; ma per trarne, come non si è mai fatto, sistematiche conseguenze organizzative. Fra le quali questa: che intorno a un nucleo di funzioni essenziali proprie, tradizionalmente o tipicamente locali, di carattere, non solo amministrativo, ma anche economico e sociale, di educazione, assistenza ecc., per assicurare un minimo nazionale uniforme di efficienza di certi servizi pubblici oggi essenziali, — funzioni da dichiarare *obbligatorie*, — dovrebbe lasciarsi libero un processo marginale di aggregazione e segregazione di altri servizi pubblici, per adattamento spontaneo, e mutevole col variare delle già indicate condizioni storiche, — funzioni da dichiarare *facoltative*.

La prima zona dovrebbe essere strettamente limitata, per una duplice ragione: 1° la generale povertà del Paese che non potrebbe consentire un elevato livello del minimo necessario di efficienza dei servizi pubblici locali; mentre l'alternativa di stabilire funzioni obbligatorie diffusi, secondo la varietà delle situazioni locali, creerebbe difficoltà di applicazione; 2° l'opportunità di lasciare che, al di sopra di questo livello minimo, l'autonomia responsabilità degli enti locali adegui l'offerta di servizi pubblici alla disponibilità delle risorse eccedenti le spese obbligatorie.

In tale margine, la manovra finanziaria dev'essere la-

sciata alla solerzia delle singole amministrazioni locali; che più spesso non è libera o occasionale, ma dipende dal tenore di vita della popolazione, quindi dalla misura e distribuzione della ricchezza, e dalla pressione differenziale dei vari interessi sulla formazione della volontà finanziaria. Da queste forze dipendono, non solo le dimensioni dell'attività finanziaria degli enti locali, si anche le sue forme: cioè la distribuzione delle spese fra i vari servizi pubblici offerti, e quella del corrispondente prelievo fra i vari gruppi della popolazione locale, in diverse alternative fonti di entrate. La libertà e autonomia degli enti locali dovrebbero avere in questo margine di discrezionalità, di *interessi puramente locali*, il più ampio gioco; confortate dall'educazione politica ed economica dei cittadini, avvicinandosi alla amministrazione per la dinamica degli interessi in contrasto, solo controllata dallo Stato. Forma di tale controllo, potrebbe rimanere l'attuale vincolo, concepito anche in modo diverso, tra somma totale massima di spese facoltative e capacità contributiva di ciascuna circoscrizione.

Sono ormai chiare le ragioni del fallimento di ogni tentativo fatto nel tempo dalla dottrina, per giungere a una distinzione logica tra funzioni obbligatorie e facoltative degli enti locali, e fra le varie specie di esse. Non si può definire astrattamente quel *minimo nazionale di efficienza dei servizi pubblici locali*, che muove alla dichiarazione di obbligatorietà. Si tratta di un minimo dinamico, variabile con le condizioni economiche tecniche sociali e anche politiche, che condizionano il duplice ordine degli *interessi locali dello Stato*: un interesse ancora locale, la cui soddisfazione è però ritenuta dallo Stato indispensabile, e quindi *imposta*; un interesse statale, di carattere seminazionale, la cui soddisfazione è ritenuta più opportuna per opera dell'ente locale, e quindi *delegata*.

Anche in questo campo le dichiarazioni tassative sono superflue, perchè consacrano il risultato di una lunga esperienza, o ripetono disposizioni di singole leggi organiche dei servizi pubblici (2); o sono dannose, come quando, non corrispondendovi un'adeguata assegnazione di risorse, compromettono l'equilibrio finanziario degli enti locali e, insieme, dello Stato. Sul piano di questo equilibrio, il problema delle spese obbligatorie va più intimamente legato al problema del controllo e della distribuzione delle risorse. E dalla soluzione di questo problema è oggi residualmente condizionata la stessa dinamica delle spese facoltative.

10. Si accenna qui appena all'ordinario controllo di legittimità e finanziario della gestione dei bilanci locali, cui dovrebbe aggiungersi un vero e proprio controllo di merito, sulla proficuità dell'attività finanziaria degli enti locali, in genere, e specie contro l'espandersi

(1) In Inghilterra, dove si pone il problema dei raggruppamenti regionali, del tutto ignoti nelle tradizioni di quel paese, secondo il FINER ciò avverrebbe specialmente per i servizi delle acque ad uso industriale e di diretto consumo o fluviali, per le bonifiche, per l'istruzione, per l'elettricità, per l'assistenza ai poveri, la viabilità e il coordinamento dei trasporti automobilistici e ferroviari e la pianificazione delle città in relazione alla localizzazione delle industrie.

(2) L'elencazione, del resto esemplificativa, con tali superflui rinvii, che si trova nell'attuale Testo unico della finanza locale per ben 150 voci (vi si dichiara obbligatorio sin l'abbonamento alla *Gazzetta Ufficiale*) è prova di una concezione assurda dei rapporti fra Governo centrale e amministrazioni locali.

delle spese non necessarie (1). L'attuale commissione centrale della finanza locale, da portare presso il Ministero del tesoro e delle finanze, dovrebbe rinvigorirsi ed integrarsi con libere rappresentanze delle organizzazioni di vita locale. E dovrebbero istituirsi commissioni regionali (o provinciali) e comunali di finanza, analogamente composte, al di fuori degli organi della amministrazione attiva. Al basso l'iniziativa e il referendum popolare, dall'alto la diretta ingerenza parlamentare, e soprattutto la legge, che non è limitazione ma condizione di libertà (delle minoranze rispetto alle maggioranze, e di ciascun ente locale rispetto al governo centrale) — possono integrare un sistema di controlli, che concili in vario modo, secondo la diversità degli interessi e delle relative responsabilità, puramente locali o misti, le ragioni dell'autogoverno e l'equilibrio del generale sistema finanziario.

Per la necessaria unità di tale sistema, oggi sempre più evidente nella sostanza e richiesta anche nella forma, le esigenze degli enti locali (per servizi propri o delegati) andrebbero inquadrare in un *piano finanziario*, che sulla base di dati accuratamente accertati, dovrebbe stabilire la distribuzione, fra Stato ed enti locali diversi, del flusso di risorse da assegnare ai servizi pubblici, per spese correnti e investimenti in conto capitale. Si tratta, in ogni caso, di una economica distribuzione di risorse per l'impiego in dimensioni più efficienti, entro il quadro di direttive generali ispirate a una visione unitaria delle esigenze nazionali, secondo gradi bene stabiliti di priorità sociale. Se l'estensione dell'attività finanziaria degli enti pubblici e della sua pressione sull'unico flusso delle risorse individuali e nazionali porta al suo concentramento, questo può consentire certa diffusione dell'attività stessa in dimensioni economiche di enti pubblici vari, soltanto se tale attività sia coordinata in un piano finanziario snodato; che costituisce una forma di controllo indiretto, meno incompatibile, nelle odierne tendenze dell'economia diretta, con l'individualismo dei singoli e dei corpi sociali. Nel coordinamento di tale piano è possibile conciliare le vedute necessità dell'accentramento con l'opportunità del governo quanto più possibile autonomo, nella maggiore possibile varietà e libertà degli enti locali.

Nel piano qui considerato avrebbe evidenza formale l'essenziale interdipendenza economica fra spese ed entrate, in un equilibrio finanziario che dev'essere espressione di un equilibrio economico, cioè di un'interdipendenza fra bilanci pubblici, statali e locali, e bilanci privati. Si sa che i problemi della capacità contributiva e degli effetti economici delle contribuzioni pubbliche sono legati strettamente ai problemi della mole e dell'impiego delle spese. Il problema della distribuzione dei compiti fra gli enti pubblici, e quindi delle spese, non è un *prìus* rispetto alla distribuzione delle risorse, quindi delle entrate. Il principio fiscale della *sufficienza*, se-

condo cui nei bilanci pubblici le entrate sarebbero determinate dalle spese, è errato, se non si riduce a un semplice fatto procedurale. Più vero è il principio della responsabilità e dell'*efficienza*, per cui le spese devono essere adeguate ai bisogni, condizionati dalla potenzialità economica. Ma il principio può essere oscurato dal complesso sistema di rapporti fra Stato ed enti locali, per il crescente concentramento delle risorse comuni, cui non segue un pari concentramento delle funzioni. Non si hanno solo compiti misti o comuni, ma fonti comuni di entrata per funzioni e spese distinte. Segue da ciò l'inconveniente peggiore, che l'iniziativa e la gestione di alcuni servizi sia nelle mani di chi non deve provvedere, integralmente o in parte, alle spese relative; e nasce la complicazione dei concorsi a queste spese. Qui si incontra il problema della distribuzione, non più delle funzioni, ma delle risorse, fra Stato ed enti locali.

11. Il problema della *distribuzione delle risorse* fra Stato ed enti locali solleva, nel quadro del generale coordinamento della finanza dell'uno con la finanza degli altri, uno specifico problema di coordinamento: dei cespiti cui i vari enti suddetti possono attingere in concorrenza reciproca. Questa concorrenza dev'essere regolata, per il fatto che preminente è la volontà finanziaria dello Stato e che l'oggetto su cui essa incide è una stessa somma di risorse, sia considerata nel complesso della sua appartenenza alla collettività, sia considerata dal punto di vista dei singoli, nella limitazione che la loro sfera di attività subisce per le varie forme di contribuzione a diversi enti pubblici.

La subordinazione alla supremazia statale in siffatto coordinamento può tuttavia essere formale e positiva, o sostanziale e soltanto residuale. Si hanno così due diversi schemi logici di rapporti: rispettivamente l'unificazione o la distinzione, con una assai ampia zona di forme miste; tutte rispondenti alle condizioni storiche che determinano tali rapporti.

Si possono avere quattro distinti metodi di distribuzione delle risorse, secondo i bisogni concorrenti e commisti dello Stato e degli enti locali: A) *confusione* o coincidenza completa *delle fonti*; B) *separazione* completa *delle fonti*; C) sistema misto di *ripartizione di specifiche fonti comuni*: 1° con leve indipendenti sulla stessa fonte; 2° con prelievi uniformi levati da uno degli enti, e quote di essi assegnate al altri enti (sistema della compartecipazione: a) degli enti locali ad entrate dello Stato; o b) dello Stato ad entrate degli enti locali) 3° con aggiunte ai prelievi di un altro ente (sistema della sovrapposizione: a) degli enti locali alle imposte erariali; o b) dello Stato a imposte locali); D) sistema misto di *ripartizione di generiche fonti comuni* (sovvenzioni).

12. A) Il sistema della *confusione dei cespiti* può concepirsi logicamente, come proprio di un determinato

(1) Dovrebbe anche curarsi la saltuaria osservazione statistica, di massa, di cui hanno esempio l'Inghilterra, col rapporto di un *Committee on the Expenditure of Local Authority* (Cmd 4200, a. 1932), e gli Stati Uniti, col *The Measurement and Control of Municipal Sanitary* 1931. Il metodo delle *inchieste* nazionali, periodiche o saltuarie, assai poco usato da noi, dovrebbe essere, in genere, uno strumento essenziale del controllo democratico dei vari aspetti della vita del Paese, specie nella loro relazione con la pubblica amministrazione.

assetto estremamente accentratore. Storicamente, tale sistema non si è realizzato neppure nel tipo di rapporti tra finanza statale e finanza locale nato dalla politica accentratrice della rivoluzione francese e detto latino. Non è privo di significato che oggi esso si verifichi in Russia, dove tutte le spese locali sono sostenute da entrate dello Stato. Esso avrebbe per sé la premessa ragione economica dell'accentramento, verso la piena collettivizzazione. D'altra parte, la crescente pressione finanziaria sull'unico complesso di risorse si potrebbe in parte diminuire con lo sfruttamento di un'illusione finanziaria, che indurrebbe appunto a frazionarla su certa pluralità di prelievi da fonti diverse; che ha la sua importanza, ma marginale.

Si può dire invece che la soluzione delle difficoltà nascenti dal fatto pure accennato, che l'accentramento delle funzioni di governo è in ritardo rispetto all'accentramento dell'amministrazione delle risorse, con le complicazioni della redistribuzione di queste per provvedere a quelle, può trovarsi nell'avvicinare i due tempi, quindi in un ulteriore accertamento delle funzioni, che riduca l'area della redistribuzione. Se si constata — come ha fatto qualche tempo fa il Corbino — che « oggi la massima parte delle spese dei comuni e delle provincie hanno carattere obbligatorio, perchè questi enti si sono trasformati in vere e proprie propaggini dello Stato, allora ci si può chiedere se non sia conveniente sistemare la finanza locale nella maniera più radicale, e cioè sopprimendo per la parte maggiore, avocando allo Stato tutte le funzioni di carattere obbligatorio imposte agli enti locali e le corrispondenti fonti di imposizione e di tassazione. Ne verrebbe una semplificazione fiscale ed amministrativa di indubbio valore » (1). Certamente, nel senso dell'economia dell'accentramento. Ma, come si è vista l'inopportunità di portar questo agli ultimi limiti tecnici, per contenerlo entro i limiti politico-economici che nel nuovo Stato democratico devono essere più stretti di quelli cui si riportava la tendenza constatata dal Corbino, la proposta qui riferita, che corrisponderebbe al tipo puro di commistione delle fonti, va considerata piuttosto come di valore polemico negativo.

13. B) a) Il sistema della *distinzione dei cespiti* o della separazione delle risorse importa il principio che il reddito prodotto in una collettività deva sostenere le funzioni che sono ritenute proprie di questa, o che comunque lo Stato e gli enti locali abbiano fonti di entrata indipendenti e adeguate alle rispettive funzioni. Ma neppure tale sistema si è mai pienamente attuato, neppure in Inghilterra dove un tempo pareva inoppugnabile, coerente del resto con le tradizioni più antiche dell'autogoverno locale. La separazione delle risorse è propria di un regime di autonomia; che cede via via il passo a un accentramento indotto dagli sviluppi tecnici accennati.

La completa separazione dei cespiti tende a sparire come cresce il costo dell'amministrazione, specie di quella centrale, che deve rivendicare per sé la maggior parte delle risorse disponibili, o almeno la loro amministrazione, di altrettanto limitando l'autonomo controllo di esse da parte delle amministrazioni locali. Esiste solc. in quasi tutti i paesi, una separazione parziale dei cespiti, maggiore o minore, secondo le disponibilità delle risorse e i sistemi finanziari e amministrativi tradizionali. Anche quelli altamente accentrati lasciano o attribuiscono agli enti locali alcune fonti di entrate per lo esclusivo loro uso (entrate indipendenti), sia pure in misura sempre minore; e viceversa i paesi che avevano adottato una netta separazione hanno dovuto via via abbandonarla per i suoi inconvenienti, essenzialmente per la sua insufficienza (2).

14. b) Una fonte di risorse che rimane automaticamente assegnata agli enti locali, è quella del provento dei servizi divisibili, che essi cioè si mettano in grado di prestare a singoli gruppi o individui.

Anche le risorse a ciò necessarie fanno parte delle totali risorse a disposizione della collettività nell'insieme, e l'amministrazione diretta che ne fanno gli enti locali, « pro tanto » escludendone lo Stato, entra nel calcolo della generale pressione finanziaria su queste risorse. Ma qui si ha un controllo della domanda, non più degli enti locali rispetto allo Stato, controllo economico selettivo di responsabilità, ch'è pure una giustificazione del primo tipo di separazione delle risorse. Si tratta di un control-

(1) CORBINO E.: *L'imposta fondiaria nelle regioni meridionali*, ecc., estr. da « Questioni meridionali », V. n. 1, p. 56.

(2) Nella finanza francese, che è ritenuta tipica di un sistema di comunione di cespiti, l'accavallamento dei bilanci locali e statale è, nell'insieme, meno accentuato che nella finanza inglese, ritenuta tipica di un sistema a finanza separata. La Germania, che nel 1893 aveva attuato una profonda riforma nel senso della separazione di cespiti, ha dovuto poi tornare ad un sistema misto, mercè l'istituzione di altri e diversi prelievi a favore dello Stato nelle circoscrizioni locali. In Germania l'accentramento è stato più rapido che in Inghilterra, perchè si trattava di uno stato federale decentrato, con un molto variato sistema fiscale, statale e locale, in cui solo il 40% delle spese ed entrate totali apparteneva al governo centrale (1913-14); mentre alla stessa data l'Inghilterra, più accentrata e con uniforme sistema fiscale, aveva il 54% di spese e ben il 70% di imposte di pertinenza del governo centrale. Prova dei due ritmi diversi di accentramento: delle entrate più rapido di quello delle spese, fenomeno che si è venuto vieppiù accentuando nel tempo. In Italia il processo di accentramento delle risorse è meno avanzato, se nel 1935 le entrate effettive degli enti locali ammontavano a poco meno di 6 miliardi e mezzo, contro i 18.818 milioni delle entrate effettive dello Stato: rapporto da 1 a 3, sproporzionato al rapporto tra i compiti degli enti locali e quelli dello Stato. Ciò spiega che da noi il problema della redistribuzione delle risorse non si è mai presentato con l'acutezza apparsa altrove attraverso sistematiche integrazioni statali di bilanci locali; e ancor oggi presenta maggiore elasticità, che consente un riordinamento sulla base di un effettivo decentramento.

Agli Stati Uniti la tendenza al sovrapporsi della finanza centrale (federale) alla finanza locale (statale) dovuta allo sviluppo delle comunicazioni, ha importato confusione di risorse e un intervento del potere centrale crescente, attraverso il suo aiuto alla finanza locale, il controllo di accertamenti di separate riserve fiscali, la limitazione del diritto di imposizione e di indebitamento locale, il controllo dei bilanci locali. SPICER: *Fiscal aspects of State-local Taxation*, in « The Annals of the Am. Ac. of Pol. Soc. Sc » vol. 207 jan 1940, pp. 151 sg.

lo della domanda immediato, da parte dei singoli utenti di speciali servizi pubblici, rispetto all'ente locale che li offre; e il principio della controprestazione o del prezzo applicato in questo campo limita ancor meglio, perchè direttamente, il pericolo della produzione antieconomica di quei servizi.

Questa ragione economica, che fa preferire dove possibile l'applicazione del principio del beneficio (e lo fa estendere dov'era divenuto eccezionale rispetto al principio della capacità contributiva, come nel campo della finanza statale), è qui più forte; per la maggiore possibilità dell'identificazione di interessi individuali o di gruppo particolarmente protetti o promossi — e quindi della ripartizione dei relativi costi di soddisfazione, secondo le utilità divise — in quel sindacato di interessi particolari, ch'è l'associazione comunale, nel suo carattere prevalentemente economico; o comunque in dimensioni più piccole delle imprese di cooperazione, com'è appunto delle circoscrizioni locali in genere.

Il fatto è visibile anche nella territorialità della protezione di determinati interessi generali, ch'è danno luogo a spese indivisibili, cui corrispondono certe imposte sui redditi dei terreni o dei fabbricati o su certi indici di consumo locale, tassazione dei possidenti e dei residenti, che si pensa appunto perciò di assegnare esclusivamente agli enti locali. Ma è ancor più chiaro nei miglioramenti che certe specifiche spese degli enti locali importano alla proprietà fondiaria (per opere pubbliche varie), che danno luogo ai *contributi speciali*. Questi, che già si diffondono, vanno applicati sempre quando possano identificarsi dei benefici che singoli gruppi ritraggono da alcune specifiche prestazioni degli enti locali. Più in là, nello stesso ordine di idee, certe imposte speciali di scopo andrebbero, dove possibile, e sia pure con maggior cautela, introdotte. E al confine estremo di questa zona di prezzi pubblici, *proventi demaniali, tariffe e tasse* come corrispettivo di servizi tipicamente locali e individuali, dovrebbero costituire fonti più cospicue di entrata per gli enti locali.

Certo, la specifica ragione, economica e storica, della maggiore applicabilità del principio del beneficio nella ripartizione del costo dei servizi pubblici locali, che ha ceduto per tanto tempo il passo alle opposte non meno valide ragioni economiche dell'uniformità contro

la diversificazione, se anche oggi si riafferma, non può avere tale efficacia da fare assegnare alle entrate di servizi pubblici divisibili un posto assai notevole nel sistema della finanza locale. Ma si tratta di una forma di separazione delle risorse, spontanea, che va favorita. Per l'accennata unità delle risorse, il principio della ripartizione dei costi secondo il beneficio, nello stesso momento in cui si applica ai singoli utenti rispetto all'ente locale, si applica indirettamente all'ente locale rispetto allo Stato. E siffatta separazione automatica è tale da facilitare « pro tanto » la soluzione del difficile problema di quella separazione, sempre arbitraria, che sia stabilita dalla legge, quanto ai rapporti di controllo meno immediato fra Stato ed enti locali (1).

15. c) Un accenno meritano i problemi finanziari della c. d. *municipalizzazione* di alcuni servizi di pubblica utilità. Sarebbe desiderabile, per l'anzidetto, ch'essa procurasse una quota cospicua di entrate agli enti locali; oltre che sotto forma di imposta, con utili netti di gestione, sia pure non superiori a quelli di analoghe imprese private gestite in condizioni di concorrenza. Proventi così limitati non sarebbero in contrasto con una finanza democratica, come si ritiene da alcuni, che li considerano un'imposta regressiva su certi consumi popolari. Si tratterebbe di entrate riscosse con una politica di prezzi discriminati di monopolio pubblico, che rende possibile certo favore per gruppi bisognosi; e potrebbero compensare la soppressione di imposte su altri consumi o lo sgravio di altre imposte su redditi minori. Ma, a parte questi eventuali sviluppi, la municipalizzazione non può avere oggi un'importanza finanziaria positiva, nel senso che possa concorrere per molto alle risorse indipendenti degli enti locali attraverso cospicui avanzi di gestione. Può avere un'importanza sociale, e ciò dipende dal futuro orientamento delle forze sociali. Allora la municipalizzazione può implicare, con le sue conseguenze, un problema attuale per l'equilibrio della finanza locale (2).

Nè la finanza nè l'economia hanno prevenzioni da avanzare contro la municipalizzazione. Come la nazionalizzazione, essa è sulla linea dello sviluppo tecnico: e aspetto del problema più generale, già segnalato, di economia di costi costanti o di estensione delle dimen-

(1) Alla ragione storica del comune come associazione di particolari interessi economici si deve la *graduatoria delle fonti di entrata*, stabilita dalla citata legge del 1865; in cui era detto che i comuni potessero levare imposte solo nell'insufficienza delle « rendite proprie ». La legge del 1893, fondamentale per la finanza locale germanica, stabiliva che il primo posto delle risorse comunali dovesse essere tenuto dalle tasse e dai prezzi dei servizi industriali. I proventi di tali servizi sono oggi notevoli in Germania. In Inghilterra i « proventi vari » (*Fees, Tolls and Rents*: di servizi e proprietà pubbliche degli enti locali) e delle municipalizzazioni costituiscono il 38.8 % delle risorse (1936-37). Negli Stati Uniti i contributi di miglioria sono la seconda fonte di entrate, dopo la generale *property tax*.

(2) La municipalizzazione in Italia ha un'esperienza limitata (un cinquantennio appena) e manca un'inchiesta ufficiale sui suoi risultati. Lontane ricerche private avrebbero accertato risultati non del tutto insoddisfacenti, meno che per i servizi tranviari, invero assai importanti, e per gli acquedotti. Vedine l'esame fatto da SCHIAVI (in « Riforma Sociale » 1929) e GIUSTI (in « Economia » 1929). Altrove l'esperienza della municipalizzazione appare del tutto negativa (MONLEONE: *Il movimento municipalizzatore e le aziende municipalizzate durante la guerra e nel dopoguerra*: Risultati finanziari. XVI Séssion de l'Institut International de Statistique 1925). Salvo in Inghilterra, dove i suoi proventi danno il 26 % delle entrate locali e sono ritenuti come alternativa delle imposte locali di consumo mancanti. In quel paese il socialismo municipale data già da un secolo e nel campo delle poche attività di utilità pubblica cui da allora è rimasto limitato (trasporti, acqua, gas, elettricità) ha potuto giovare dell'esperienza di un'amministrazione seria e onesta e tecnicamente attrezzata, condizioni di successo strettamente indispensabili in questo campo. Un'inchiesta andrebbe senza indugio promossa, per esaminare la situazione attuale dei nostri servizi municipalizzati, non solo riguardo al contingente grave divario fra costi e tariffe, ma riguardo alla consistenza patrimoniale,

sioni delle imprese nella ricerca di curve soddisfacenti di costo, quindi anche di sostituzione del monopolio privato, inefficiente e dannoso, dal punto di vista sociale e talvolta anche da quello economico. Ma queste ragioni e condizioni della sua introduzione vanno attentamente esaminate caso per caso, secondo le circostanze tecniche generali e quelle economiche locali, escludendo la municipalizzazione come fine a se stessa, per generiche ragioni di riforma sociale, che non sarebbero durature se ne mancassero le basi economiche e tecniche.

Il problema è di efficienza comparativa rispetto alla impresa monopolista privata, in termini di riduzione di costo e di miglioramento della qualità dei servizi offerti. Gli stessi fini sociali si possono ricondurre a questo problema di efficienza.

Dal punto di vista finanziario, si può raccomandare che la scelta dei servizi da municipalizzare cada su imprese di effettiva pubblica utilità, che tendano al monopolio, che presentino i vantaggi della produzione su vasta scala senza richiedere impianti troppo costosi, e si svolgano in condizioni piuttosto stabili di sviluppo tecnico ed economico; che principalmente non implicino rischi industriali e commerciali e conseguentemente finanziari troppo alti per l'equilibrio del bilancio dell'ente locale (1).

Si deve altresì raccomandare una gestione effettivamente industriale, autonoma, non burocratizzata. E' garanzia non solo formale ma sostanziale, di questa gestione economica industriale, un scrupoloso conto, di bilancio e patrimoniale, per ciascun servizio municipalizzato, separato da quello dell'ente locale cui appartiene, e pubblicato in dettaglio, a controllo della possibilità di riversare sui contribuenti una parte del costo attribuibile agli utenti.

Contro un evidente pericolo finanziario della municipalizzazione, che cioè pressioni estranee alle ragioni economiche e tecniche vietino una economica politica del lavoro (alti salari ai dipendenti) e del consumo (prezzi bassi o servizi non economici) non è difficile opporre un'educazione dei dirigenti, nel senso di portarli a considerare che *direzione pubblica* non significa *direzione politica* dell'impresa economica, specie nel campo dell'amministrazione locale, ch'è essa stessa una

impresa economica. E tale deve restare, contro la tendenza alla politicizzazione e alla conseguente burocratizzazione, fertile campo della demagogia dissipatrice delle fazioni locali. Il problema è più generale: riguarda un'essenziale esigenza dell'autogoverno locale in tutte le sue manifestazioni.

16. - a) Impercettibile è la differenza fra il sistema di separazione parziale dei cespiti e quello misto, in cui le entrate si distribuiscono fra differenti amministrazioni (statale e locali) ripartendo, invece delle varie fonti, le possibilità di leve *indipendenti*, ma non esclusive, su di una o più specifiche fonti; ch'è però un tipo eccezionale. Se ne ha esempio nell'imposta comunale italiana sulle industrie, commerci e professioni, con sovrimposizione provinciale, accanto all'imposta erariale sui redditi di ricchezza mobile. Si deve a necessità tecniche; mentre è dovuta a grande elasticità del sistema, per ricchezza di risorse, la coesistenza di una *income tax* federale e di una statale negli Stati Uniti.

b) Diverso è il caso in cui gli enti locali partecipano al ricavato di un prelievo uniforme levato dallo Stato, in ragione di *quote di ripartizione*, comunque stabilite; o in cui viceversa lo Stato partecipa per quote al ricavato di un prelievo uniforme levato da uno degli enti locali. Concretamente si ha solo la prima forma, nell'*einkommensteuer* tedesca, divisa in date proporzioni fra il Reich e gli stati e i governi locali: sistema tipico di ripartizione, fra vari enti, di specifiche entrate (2).

c) Infine, gli enti locali possono aggiungere propri prelievi a quelli fatti dallo Stato su un determinato cespite, generalmente sulla base dello stesso accertamento (sistema latino delle *addizionali* o *sovrimposte*, vigente oltre che da noi, in Francia e nel Belgio, sulle imposte erariali dei redditi fondiari). Viceversa, lo Stato può sovrainporre a prelievi fatti solo dagli enti locali (addizionale federale sulla *property tax* delle amministrazioni statali degli Stati Uniti). Il sistema dà luogo ad inconvenienti segnalati da una critica annosa: di sperequazioni persistenti e aggravate, fra categorie di enti che impongono e categorie di redditi che subiscono il prelievo; di minore sensibilità e quindi responsabilità nei carichi fiscali; di rigidità dell'intero sistema di questi. Tale metodo tende perciò ad essere sostituito da

specie in relazione a una pratica scorretta delle pubbliche imprese: quella di trascurare gli ammortamenti degli impianti primi e successivi, nascondendo sotto un pareggio di bilancio veri deficit patrimoniali. In proposito, andrebbe ritenuta, agli effetti di un'eventuale riforma della nostra legislazione, una norma della cennata legge germanica del 1893, la quale stabiliva che le imprese industriali dei comuni dovessero essere amministrate in modo che le loro entrate fossero sufficienti a coprire almeno le spese, compresi i servizi degli interessi, l'ammortamento degli impianti e adeguate riserve.

(1) In certe condizioni può essere conveniente sostituire alla municipalizzazione la concessione alla industria privata, con la partecipazione dell'ente locale al capitale di *società miste* o solo agli utili (in forma commerciale o solo di imposte differenziali). In altre condizioni può essere conveniente integrare le municipalizzazioni su scala regionale o quasi: dovendosi perseguire le economie della produzione su vasta scala, per alcuni servizi la unità produttiva di una circoscrizione municipale può essere troppo piccola rispetto all'efficienza (es. elettricità, trasporti, acquedotti; la « provincializzazione » perciò è già un fatto da tempo, ed è contemplata dalla legge). Si avrebbe il vantaggio accennato, di estendere il consumo di servizi economici di civiltà a zone rurali extramunicipali, con ulteriore economia di costi. Quanto s'è qui detto per la municipalizzazione vale per la fondazione di *Istituti Autonomi* (come quello per le case popolari o pel Volturmo) che possono utilmente essere estesi a vari servizi in comune, specie piani di urbanistica e di localizzazione industriale.

(2) Si impone per le strettezze finanziarie dell'altro dopoguerra, come compenso agli enti minori della limitazione della loro materia imponibile. Fu dichiarato compromesso di emergenza dalla Costituzione di Weimar, con promessa di successiva riforma; ma non manò in seguito di affermarsi ed estendersi come fatto permanente, dovuto alle indicate ragioni tecniche generali dell'accentramento, che si verifica anche in regimi democratici.

entrate amministrative al centro, o attribuite in esclusiva agli enti locali; ma il problema riguarda piuttosto la realizzazione di un ordinamento fiscale sufficiente ed elastico.

Generalmente i vari metodi misti qui accennati si trovano applicati insieme in tutti i paesi, con certa tendenza alla prevalenza di quello delle quote, integrato da sovvenzioni statali (1). Non si può stabilire quale di essi sia preferibile, tanto più che per la loro commissione in un sistema ibrido, nessuno ha per sé la riprova del successo: tutti sono più o meno in discussione, mentre le strutture politiche ed economiche, che li condizionano, variano rapidamente.

Più generalmente, non può dirsi vi sia una soluzione ideale del problema di conciliare l'ineluttabile tendenza all'accentramento delle risorse e le persistenti ragioni dell'autogoverno locale. L'accentramento vuole uniformità e questa sommerge le responsabilità; che, d'altra parte, sono necessarie alle varie situazioni dell'autogoverno, se questo deve avere poteri effettivi, con risorse sufficienti. La sola possibile soluzione non sarà che di compromesso, di combinazione fra i vari sistemi. Quel che importa, è che questa avvenga in base a principi stabiliti, che evitino un caotico accavallamento dei prelievi, e muovano da una chiara ripartizione delle competenze. Le tendenze evidenti verso l'unificazione e coordinamento delle entrate dovrebbero essere correlative, malgrado certo anticipo, alle tendenze verso l'unificazione e coordinamento delle competenze.

Se si deve difendere il massimo possibile di decentramento, sembra sia da valorizzare il sistema della *separazione parziale* delle risorse, in modo da far salva l'economicità delle spese, rispetto ai prelievi per i quali le autorità locali sono responsabili verso i loro contribuenti. Secondo che date forme di ricchezza abbiano carattere locale o nazionale, o comunque ritraggano specifici vantaggi dalle spese locali o statali, è opportuno che esse partecipino a queste spese con una propria distinta responsabilità; è una regola di efficienza, tenuta viva dal controllo possibile degli immediati interessi concreti. Ciò può avvenire, come vedremo, nello stesso campo tributario, in sede di riforma semplificatrice del sistema della sovrapposizione, che è un problema aperto in Italia come in Francia. E può avvenire, come mostrato, fuori del campo fiscale, estendendo i proventi locali non provenienti da imposta.

In quale misura le risorse di una collettività parziale devono distintamente sostenere le spese dei servizi pubblici (a parte la possibilità, per le zone più povere, di fare intervenire il principio di solidarietà nazionale, mercè opportune redistribuzioni), dipende dalla natura dei servizi, più o meno propri della collettività stessa, quindi principalmente dall'interesse meramente locale o

nazionale, cui essi sono destinati. Il principio della responsabilità, o del diretto beneficio contro la diretta contribuzione, è e dev'essere sempre forte; la libertà di spendere deve essere, finché possibile, nelle mani di chi ha la libertà e possibilità di levare entrate: questo è il miglior freno alla dissipazione degli enti locali. Quel principio può solo attenuarsi fino a svanire, per i servizi che sono generalmente ritenuti di responsabilità nazionale; per i quali, se ancora decentrati, cioè prestati dagli enti locali, deve intervenire il sistema delle integrazioni statali.

La questione è di vedere quanto lontano, e con quale ritmo, avanzerà il processo tecnico tante volte ricordato, dell'accentramento delle risorse rispetto all'accentramento delle spese. Questo processo va rallentato, anche a scapito della maggiore efficienza. Il margine lasciato da questo diverso ritmo è ineliminabile, appunto come risultato della resistenza vittoriosa di certa autonomia nell'amministrazione dei bisogni, se non anche dei mezzi di soddisfazione. Resteranno sempre dunque dei problemi marginali, alla cui soluzione sarà destinato il sistema dei sussidi o sovvenzioni (2).

17. D) - a). Il principio delle integrazioni dei bilanci locali, tolte da *fondi comuni* costituiti da specifiche fonti locali o statali, avvicina al sistema delle compartecipazioni o delle quote. Solo che non si tratta di quote di specifiche fonti, le quali invece affluiscono a un fondo da distribuire, non secondo l'origine territoriale del prelievo ma secondo un criterio diverso da quello della responsabilità, cioè secondo i bisogni, denunciati da squilibrio dei bilanci locali. Sono perciò anche detti fondi di integrazione.

Il metodo dei fondi comuni, più proprio del sistema di finanza locale strettamente collegato alla centrale, attenua i cennati inconvenienti di rigidità della sovrapposizione. Esso è sperimentato specialmente in Francia, ma si pensa di sopprimerlo perché dà luogo a critiche di carattere generale. Se applicato largamente, toglie agli enti locali ogni autonomia; è comunque alimenta i bilanci locali con mezzi che spesso non hanno alcun rapporto con la vita locale e coi servizi resi ai contribuenti, dando luogo agli inconvenienti che si verificano quando la capacità di spendere è svincolata dal dovere di subirne i pesi. Nell'applicazione poi incontra le insuperabili difficoltà della scelta dei criteri di distribuzione, che, non essendo ancorati al principio di responsabilità, sono necessariamente arbitrari e danno luogo a sperequazioni. Essendo difficile valutare i veri bisogni, alcuni enti ottengono troppo ed eccedono nelle spese superflue o attenuano indebitamente la locale pressione fiscale; altri troppo poco, e devono aumentare tale pres-

(1) Nel 1925-26 la proporzione delle entrate locali per imposte amministrative al centro e ripartite localmente era del 25 % in Gran Bretagna, del 21 % in Belgio, del 13 % in Francia, dell'11 % in Italia e agli Stati Uniti.

(2) Analogamente il Cancelliere dello Scacchiere inglese, il laburista prof. Dalton, nell'annunciare (marzo 1946) vari aggiustamenti nelle rispettive funzioni del governo centrale e dei governi locali e nelle relazioni finanziarie fra loro, enunciava il principio che le autorità locali devono assolvere la loro libera parte dei servizi che amministrano, con appropriata assistenza del Tesoro secondo i bisogni delle varie località.

sione, ma disordinatamente, perchè infine l'instabilità della ripartizione annuale rende impossibili le valutazioni di bilancio e frequenti le revisioni. In ogni caso, il sistema dei fondi di integrazione incoraggia alle spese se non alla prodigalità, pone in condizioni migliori gli amministratori peggiori, è causa di complicazione nella contabilità sua propria e di incertezza nell'amministrazione in genere; che conta su aiuti i quali possono farsi attendere troppo o mancare (1).

18. b) Metodo diverso è quello delle *sovvenzioni* o *dotazioni* della finanza statale alla locale (in un sistema decentrato, si può verificare la possibilità inversa, cioè di sovvenzioni allo Stato da parte degli enti locali che abbiano conservato la maggiore disponibilità delle risorse). Si tratta anche qui di compensi concessi dall'autorità centrale, per risarcire gli enti locali della limitazione a proprio vantaggio della disponibilità delle risorse. Ma non è corrispettivo dell'avocazione di specifiche fonti e ripartizione successiva di queste. Le sovvenzioni non provengono da esse e non hanno una definita relazione quantitativa col loro gettito; e il bisogno è tenuto in conto solo occasionalmente: perciò si distinguono, rispettivamente, dai sistemi delle quote e dei fondi comuni. Si tratta solo di una parte delle entrate, di qualunque provenienza, che lo Stato spende in sussidi agli enti locali, per integrare la loro possibilità di spesa.

1) Questa spesa può essere causata da servizi vecchi e nuovi che lo Stato lascia o delega agli enti locali, ma che sono ritenuti di interesse non più locale, ma generale. E in questo caso la sovvenzione ha carattere proprio di *rimborso* di spesa.

2) Ma la sovvenzione può essere accordata per varie altre ragioni: principalmente per aiutare circoscrizioni più povere a mantenere o assumere servizi tecnicamente loro propri (non delegati), la cui prestazione è però portata sul piano dell'interesse generale statale, per man-

tenere un minimo efficiente dell'attività degli enti locali: e in questo caso ha piuttosto carattere di *concorso* alla spesa.

Il metodo, adatto un tempo a risolvere problemi piuttosto eccezionali dell'accavallamento della finanza statale e locale, con prevalenza della prima, è oggi necessario per risolvere sistematicamente i problemi che sono nella sempre più vasta zona della collaborazione fra Stato ed enti locali per servizi di interesse seminazionale, o in quella zona in cui non è possibile distinguere servizi tecnicamente locali da servizi tecnicamente statali. Quindi, all'opposto che in Italia dove ha certo carattere di emergenza, per venire incontro a ricorrenti richieste di salvataggio e a permanenti deficit di bilancio degli enti locali (quindi come conseguenza insensibile dell'accentramento), in Inghilterra il metodo delle sovvenzioni, in se stesso empirico, fa tuttavia parte di un razionale permanente sistema di ripartizione delle risorse, secondo un piano che consacra l'avvenuto spostamento dei rapporti tra risorse e funzioni statali e risorse e funzioni locali (quindi come aperta accettazione delle conseguenze dell'accentramento) (2).

Il sistema delle sovvenzioni implica: 1) ben definiti criteri di distribuzione; 2) controllo effettivo di una autorità centrale sicura di sé. Le sovvenzioni sono connesse con il controllo; in certa misura, anche se sono date incondizionatamente per rimediare a bisogni eccezionali: infatti il potere stesso di non darle o di toglierle ha grande influenza. Ma il controllo può essere positivo e formale, di esame e di censura della condotta finanziaria del sussidiato; e vi è stretta relazione fra l'integrazione e il diritto di ispezione, che però, secondo la sua estensione, diminuisce l'autonomia locale. Ben definiti criteri legislativi di distribuzione, contro l'arbitrio e la stessa discrezionalità, fanno sì che il sistema si possa conciliare con un certo grado di indipendenza del governo locale e con un controllo sopportabile; che

(1) Quest'ultimo inconveniente si è verificato nei nostri bilanci provinciali per la partecipazione al fondo comune costituito dalla tassa scambi. Per la partecipazione dei comuni al provento dei tabacchi si era stabilito un preciso diritto basato su un indice obiettivo, la popolazione. Questo sistema è stato soppresso; così pure dopo il 1933 non fu ricostituito un fondo di 300 milioni stabilito dalla riforma del 1931 (non però su una specifica fonte) per integrare i disavanzi dei bilanci provinciali. Per un provvedimento del 1944, l'integrazione dei disavanzi comunali e provinciali è data dallo Stato con sovvenzioni in conto capitale e con garanzia o partecipazione al servizio degli interessi dei debiti. E' il sistema delle sovvenzioni, diverso da quello del fondo comune. Questo anche altrove ha fatto cattiva prova. In Olanda, dove i 3/4 di tutte le entrate tributarie municipali venivano da un'imposta locale sul reddito, nel 1929 questa fu totalmente soppressa e fu stabilito un fondo amministrato al centro, da distribuire alle autorità locali, secondo la popolazione, la ricchezza e la spesa media per educazione e assistenza pubblica; ma tale sistema si mostrò insufficiente e le autorità locali furono costrette a leve specifiche proprie sulla proprietà fondiaria ed edilizia; quindi a un ritorno alla separazione parziale dei cespiti.

(2) Ciò spiega perchè le sovvenzioni si diffondono anche in paesi dove l'accentramento non dipende da ragioni finanziarie: agli Stati Uniti, dove nel 1912 ammontavano a 8 milioni di dollari, nel 1926 i *Grants* federali costituivano l'8% di tutte le entrate locali degli Stati federati, e nel 1930 erano di 135 milioni, assegnati per spese di viabilità, educazione, igiene, agricoltura, disoccupazione, assistenza. Oggi sono divenuti uno dei più importanti aspetti della finanza pubblica di quel paese (HARRIS: *The future of Federal Grants*, in « *The Annals* », loc. cit. p. 14). I *Grants in aid Local Rates* (doni di aiuto a integrazione e correzione delle imposte locali) sono divenuti caratteristici della finanza inglese, dove si sono sempre più diffusi dopo la riforma municipale del 1835; nel 1936-1937 coprivano i 3/8 delle spese e il 27% delle entrate (tolti i prestiti e proventi dei servizi municipalizzati) degli enti locali. La proporzione dei benefici decresceva: dalle circoscrizioni locali massime, le contee (30% delle spese, nette delle *rates* riscosse) ai distretti (19%); e secondo i servizi sussidiati dall'educazione e polizia (50%) all'assistenza ai poveri (11%). Vi era poi al margine un fondo comune sul bilancio dello Scacchiere, ripartito fra le contee per indici di povertà. I doni sono distribuiti in relazione all'altezza dei compiti degli enti locali e della povertà delle loro risorse; ma anche per questa seconda parte non sono un sistema arbitrario di beneficenza, basato sulla semplice generosità o sulla partigianeria; ne è garanzia la serietà della vita pubblica inglese. Inconvenienti del sistema dei *Grants*, accertati da un'inchiesta ufficiale del 1922, sono questi: se elevati stimolano lo sciupio, perchè chi dispone delle spese non ne ha che in parte la responsabilità e non tengono conto della capacità dell'ente sovvenzionato.

in ogni caso deve implicare il minimo costo possibile e il minimo intralcio dell'amministrazione (1).

Il sistema è utile, forse indispensabile, quando, come nel caso dell'Italia, vi sono stridenti disparità di bisogni e di capacità finanziarie, per servizi pubblici locali comunque necessari. Si hanno circoscrizioni meno dotate di altre, alle quali è da applicare un principio, non solo di generale efficienza, ma di elementare giustizia distributiva. Sono aree più povere per aridità naturale del suolo, o per fluttuazioni della popolazione, in genere più densa, e del suo tenore di vita, dell'attività industriale o delle correnti commerciali. Può trattarsi di vittime di una spoliatrice politica unitaria: allora, più che un piano di deliberati risarcimenti (a favore per es. del Mezzogiorno), può provvedere un'equa redistribuzione di risorse, mercè di un'avveduta politica di integrazioni ai bilanci degli enti locali, oltre che di differenziali investimenti diretti di Stato. Una compatta unità nazionale, basata su un sistema di effettive libertà locali, non è concepibile con l'attuale grande diversità di situazioni economiche e finanziarie degli enti locali e di tenore di vita delle loro circoscrizioni. Il sistema delle sovvenzioni può essere riparatore di una specifica sperequazione del sistema amministrativo e fiscale (2). La difficoltà di misurare i bisogni, per parametri più o meno arbitrari, non può ritenersi tale da distogliere da un'opera di necessaria perequazione (3).

Un sistema infine razionalizzato di integrazioni statali alla finanza locale potrebbe giovare della esperienza inglese, formatasi in un secolo di aggiustamenti e di riforme (4). Principio essenziale dovrebbe essere quello di concedere i sussidi in condizioni da stimolare, non diminuire, l'economicità dell'amministrazione locale; regola che deve esprimersi in criteri precisi di assegna-

zione e di controllo. Naturalmente, va mantenuta la norma attuale, che per qualsiasi attribuzione agli enti locali di nuove e maggiori spese per conto statale, devono essere in pari tempo assegnati i mezzi necessari, cioè i rimborsi dovuti. Fra i sussidi *incondizionati*, che importano stimolo alla stravaganza, e quelli *condizionati*, bisogna preferire questi, anche se implicano necessariamente un certo maggior grado di controllo e di dipendenza. Solo un sistema ben costruito, su principi chiari e preventivamente stabiliti, può evitare l'inconveniente dell'istituto delle integrazioni, quello di minacciare l'equilibrio della finanza locale e statale, insieme; e può risolvere soddisfacentemente molti problemi, non più tanto marginali, piuttosto essenziali, relativi a questo equilibrio.

Il metodo di concedere integrazioni continue, fisse o percentuali, indipendenti dai risultati del bilancio locale, assegnandole a specifiche ben determinate funzioni, per definite unità di servizi prestati, quando tale ripartizione è possibile; o comunque commisurate a *parametri previamente studiati e obiettivamente stabiliti*, tenendo conto del bisogno, ma anche dello sforzo degli enti locali a ridurre le spese e accrescere le entrate indipendenti: è un metodo che sembra preferibile, per mettere ordine in questo aspetto della finanza locale. Che oggi da noi ha forme patologiche, ma non può scomparire, se lo Stato vuole, come deve, riconoscere finalmente che il problema del cronico dissesto dei bilanci degli enti locali è conseguenza di una distribuzione dei compiti e delle risorse, la quale non tien conto di forze intime della realtà; e se in conseguenza vuole accettare l'istituto delle integrazioni, come forma normale di un mutato sistema di rapporti tra amministrazione e finanza statale e amministrazione e finanza locale (5).

(1) In Inghilterra vi sono due coppie di forme contrapposte di *Grants*: 1° i *Block grants*, piccole somme, non importa come calcolate, rivedibili solo a periodi ricorrenti (5 anni in genere); 2° gli *Allocated substantive grants*, assegnati invece secondo specifiche branche di servizi, che l'autorità centrale regola secondo il principio dell'efficienza (essi limitano la disponibilità delle autorità locali fin nelle loro proprie risorse, se per avere sussidio devono essere prestati servizi richiesti dallo Stato); 3° i *Percentage grants* annuali, in proporzione della spesa locale (che fan dipendere l'equilibrio della finanza statale dall'iniziativa dissipatrice degli enti locali); 4° i *Mit grants* sono invece calcolati, quando possibile, per unità di servizio reso (chilometri di strada, numero di scuole, ecc.): la spesa è facilmente calcolata e riveduta con questi criteri oggettivi. Infine, 5° i *Formula grants* sono calcolati in base a un certo numero di elementi, che comprendono la necessità del servizio e il bisogno di assistenza: sovvenzioni forfaitarie fisse, periodicamente rivedibili (sostituite da una legge del 1929 al sistema delle percentuali delle spese, per « ridurre l'indipendenza delle circoscrizioni bisognose »). Quest'ultimo metodo ha per sua natura dell'arbitrario. E perciò solleva le maggiori difficoltà. Sulla gestione dei *grants* v'è il controllo generale dello Stato e quello delle contee sulle autorità minori; v'è infine un controllo popolare. La sovvenzione può essere ritirata su reclamo di un'associazione o gruppo di persone esperte, che dimostri che un livello razionale di efficienza e di progresso dei servizi sovvenzionati, in comparazione di altre circoscrizioni, non è stato raggiunto (caso d'inerzia); e può essere ridotta perchè le spese sono eccessive o irragionevoli (caso di prodigalità): il Ministero ne informa il Parlamento, indicando le ragioni della soppressione e riduzione del *grant* (Local Government Act, 1929).

(2) In Inghilterra compensa la sperequazione delle *rates* (imposta locale principale) che sono notoriamente regressive, come è oggi complessivamente regressivo il sistema dei nostri tributi locali.

(3) I parametri più comuni di « relativa povertà » sono costituiti da indici demografici; ma il tener conto della sola natalità sacrificerebbe i centri socialmente più evoluti; si tien conto anche della proporzione delle classi infantili di età, della densità della popolazione, della disoccupazione e inoltre del valore della proprietà soggetta ad imposte locali (in Inghilterra la capacità dell'ente sovvenzionato è tratta dal quoziente fra i valori imponibili della località e il numero degli abitanti).

(4) Questa esperienza ha portato a una riforma del 1929, che sebbene in parte basata su esigenze contingenti, stabilisce i seguenti principi permanentemente validi: una contribuzione giusta, cioè adeguata ai bisogni, dev'essere data ai costi dei servizi locali; ma deve permettere la più ampia libertà di iniziativa dell'ente locale, che deve avere completo interesse proprio alla sua amministrazione.

(5) Il problema era così veduto da D. Sturzo, segretario del Partito Popolare (ora democristiano), in una relazione del 1925 su « Il decentramento amministrativo le autonomie locali e la costituzione della regione ». « Anzitutto intendiamoci bene sulla portata della parola autonomia applicata alla finanza; quella cioè data ad un ente di fare delle leggi tributarie di sua propria competenza e con propri criteri, al di fuori del ritmo della finanza generale o di prescrizioni legali per oggetto e per limiti.



19. Anche una pratica diffusa di sussidi e rimborsi non potrebbe, nè dovrebbe, coprire tutto il margine di differenza tra risorse vietate e spese consentite od imposte agli enti locali. Comunque l'*indebitamento* di questi è dappertutto cresciuto, come lo Stato ha cercato l'equilibrio del proprio bilancio a spese delle amministrazioni locali, limitandone il diritto di imposta e accrescendone i compiti. Questa tendenza a spese sempre maggiori, con sempre minori possibilità di attingere alle entrate ordinarie, in mancanza di un vero sistema di integrazioni statali, doveva creare una crescente differenza fra spese effettive ed entrate effettive, che non poteva colmarsi se non attraverso l'*indebitamento*. (1) Questo è stato promosso dalla libera via lasciata, così all'arbitrio di un'amministrazione locale accentrata in un podestà senza controllo elettorale e di stampa, come alla megalomania degli investimenti non fruttiferi (abbellimenti e svecchiamenti, opere monumentali o di mero comodo) di gran lunga superiori alle misere possibilità locali; ed è stato favorito dalle facilitazioni apprestate al finanziamento silenzioso del ricorso alla Cassa Depositi e Prestiti, ad altri enti finanziari parastatali ed a casse di risparmio locali.

Tra il 1925 e il 1935 le passività comunali e provinciali si erano più che raddoppiate, passando le prime da 5606 a 12.565 milioni, e le altre da 953 a 1957 milioni; se l'*indebitamento* statale avesse dovuto seguire lo stesso ritmo, avrebbe dovuto nel 1935 essere di 170-180 miliardi, invece di 95. La svalutazione della moneta alleggerirà la situazione debitoria degli enti locali, anche se ingiustamente a danno dei piccoli depositanti delle casse postali di risparmio, cui attinge la C.D.P., creditrice per la metà dei debiti degli enti stessi. Così potrebbero gli enti locali ricostruire le proprie finanze su basi sane. Ma è la tendenza denunciata dalle cifre precedenti, di periodo normale, che purtroppo permarrà; risultato di una mentalità non facilmente eliminabile, in cui all'arbitrio dell'unica autorità potrà succedere l'arbitrio di una maggioranza spendereccia (2).

Bisognerà introdurre nell'amministrazione locale la buona regola contabile e finanziaria, che le spese straordinarie vanno calcolate a parte, e vanno affrontate con entrate straordinarie, solo quando queste siano

possibili. Il debito pubblico, entro certi limiti, non è nè un bene nè un male in sé, purchè ubbidisca alla regola dell'economica capitalizzazione. Nella mostrata situazione tecnica obiettiva della finanza locale (di necessario divario fra entrate e spese effettive), alle spese in conto capitale è opportuno provvedere col prestito; purchè questo sia possibile a condizioni favorevoli, e soprattutto sia impiegato produttivamente, in modo da assicurare, in un definito periodo di tempo, il servizio degli interessi e dell'ammortamento.

Per ciò occorre, non soltanto una più intensa specifica vigilanza delle proposte Commissioni locali e centrale di finanza, che verifichino le condizioni economiche e tecniche dei prestiti degli enti locali, e sorvegliino sui vincoli precisi che la legge dovrà stabilire, analoghi a quelli degli art. 314-15 del T. U. ora vigente (che si tratti di opere pubbliche di carattere obbligatorio; che siano garantiti i mezzi per il servizio dell'ammortamento e degli interessi, e che questo non superi il quarto delle entrate effettive ordinarie).

Per realizzare i diritti dell'autonomia locale nel quadro dell'interesse generale, occorre specialmente che il fabbisogno per spese in conto capitale degli enti locali sia inserito nel *piano nazionale degli investimenti*, di cui si è detto; tenendo conto che la disponibilità delle risorse del paese è data, data è la formazione dei capitali cui è possibile attingere, e — specie nel periodo di ricostruzione, che per l'ingente capitale distrutto sarà necessariamente lungo — è indispensabile che i prelievi dei vari enti pubblici non si facciano concorrenza, ma siano regolati da un principio di priorità ispirato unicamente all'utilità sociale, saldamente ancorata all'utilità economica. Su questo piano la limitazione della libertà di *indebitamento* ha una logica anche più evidente della limitazione della libertà di imposizione, che incontra la resistenza più immediata e diretta dei contribuenti.

## PARTE SECONDA

20. I tributi sono oggi la parte più importante di un *sistema finanziario*, in cui appaiono più o meno evidentemente coordinati, da un lato con le altre forme di entrata, dall'altro con le spese degli enti pubblici,

Oggi nessuno può concepire in tal senso una finanza *autonoma*, che potrebbe degenerare in una finanza *anarchica*; oggi anche i più irriducibili comunalisti ed autonomisti accettano la tesi della *finanza locale coordinata*, perchè la pressione tributaria sia omogenea e non vi siano interessenze che isteriliscano alcuna categoria di tributi. Fissata così la caratteristica, io non esito a dire che debba essere la finanza regionale *coordinata*; però non basta avere dei cespiti prestabiliti da leggi, entro il cui ambito si possa svolgere l'attività tributaria della regione; ad essa dovrebbero essere devoluti quei fondi che oggi lo Stato amministra come lavori pubblici, lavoro, agricoltura, industria e commercio e scuola, a scopi specifici locali, perchè come vengono date alle regioni le funzioni oggi attribuite ai vari dicasteri, così verrebbe ad esse attribuito il relativo normale bilancio di spese sotto forma di concorso ordinario e straordinario».

(1) I disavanzi crescono incessantemente dal 1891 in poi. Fatte eguale a 100 le entrate e le spese del 1882, il numero indice delle prime passa nel 1925 a 179, quello delle seconde a 974 (lire oro). Una statistica governativa del 1928 attribuiva il disavanzo alle impostazioni, a carico delle entrate ordinarie, di urgentissime spese per opere straordinarie, « il che induce a ritenere che non tanto derivi la deficienza da cause organiche influenti sulle fonti delle entrate stesse, quanto dalle allocazioni di queste spese nei bilanci per necessità transitorie, e forse anche dall'azione amministrativa non contenuta nei limiti delle possibilità finanziarie ».

(2) È significativo che i disavanzi e l'*indebitamento* non cessarono di crescere nel periodo 1891-1922, ed ebbero una flessione nel 1923-1924, periodo di temporanea austerità amministrativa.

quindi con le funzioni che questi possono e devono adempiere. L'intero sistema è storicamente determinato, da condizioni economiche (disponibilità totale e distribuzione della ricchezza) e sociali (posizione rispettiva dei gruppi di interessi, che alla propria soddisfazione e alla distribuzione del costo relativo provvedono secondo mutevoli rapporti di forza, in una strategia tanto più aperta quanto più piccola è l'unità amministrativa, ma variamente influita dall'educazione civica e dalla competenza tecnica dell'amministrazione).

Inoltre come s'è visto, la sovranità statale, sempre più gelosa del potere fiscale di riservare a sé, nei bisogni crescenti di interesse generale, una parte sufficiente dell'unico flusso delle risorse nazionali, non può non condizionare, più o meno positivamente o residualmente, il sistema dei tributi locali. Che dunque deve considerarsi nel quadro del sistema finanziario nazionale, cioè dei rapporti fra attività e spese degli enti locali e attività e spese dello stato; e poi particolarmente nel quadro del sistema tributario erariale, cui i tributi locali, data una certa distribuzione di compiti e di risorse fra enti locali e Stato, deve coordinarsi. Ciò implica infine che il sistema dei tributi locali va riferito alle condizioni degli ordini amministrativi, e quindi politici e sociali.

Queste interdipendenze sono evidenti nelle tormentate vicende del sistema tributario dei nostri enti locali dall'Unità ad oggi, con i continui ma vani tentativi di riforma, e il giustapporsi o sovrapporsi di elementi incoerenti, cause di una pressione aggravata dalla sperequazione, e della rigidità attuale del sistema, pari alla sua insufficienza. In tali condizioni, non può essere che più forte l'impegno di inserire nella riforma dello Stato e dell'amministrazione chiari elementi semplificatori e risolutivi di questo annoso problema, non soltanto tecnico, della vita italiana.

21. Il sistema tributario degli enti locali nasce e si sviluppa sotto il segno di una *politica con cui il nuovo Stato unitario* pensa di consolidare se stesso togliendo materia imponibile agli enti locali; ma non tanto da evitare, anzi aggravando « la molteplicità delle imposte e tasse, la loro forma vessatoria e tirannica, gli abusi delle esazioni, la parzialità e il difetto di cognizioni tecniche tributarie; tutti inconvenienti per cui spesso il governo si rese colpevole o del fallimento o del disordine finanziario dei comuni », come scriveva nel 1882 l'Errera.

Fra le proposte di una riforma dei rapporti tra finanza statale e finanza locale, nel senso della separazione e dell'autonomia, che già nei primi anni dell'unità si agitavano, volendo risalire dall'improvvisazione necessaria allo stabile sistema, era anzitutto la revoca della facoltà agli enti locali di « fare sovrimposte alle contribuzioni dirette dello Stato »; che la legge organica degli assetti comunali e provinciali, del 1865, aveva tratto dalla legislazione degli antichi stati, e che

resterà poi sempre come segno del carattere accentratore di quei rapporti. Era un primo impulso, che si riprodurrà poi sempre fino ad oggi, verso l'unificazione semplificatrice, raccolto da due economisti saliti allora al governo della finanza. Lo Scialoja nel 1866 voleva limitare la facoltà degli enti locali di sovrimporre sulla fondiaria erariale, ma soprattutto in un progetto di organica sistemazione della finanza statale, prevedeva l'abolizione di ogni legame fra questa e la finanza locale, mercè un'imposta generale erariale sottratta all'azione turbatrice di ogni addizionale locale, un'imposta pure erariale sull'entrata, e l'avocazione allo Stato del campo già limitato riservato ai comuni nell'imposta di consumo; previa assegnazione ai comuni di imposte personali sulla spesa e alle provincie di contributi e ratizzi a carico dei comuni (1). Un progetto minore, presentato dal Ferrara nel 1867, secondo un'idea espressa dal Sella nel 1860, avrebbe invece lasciato ai comuni il dazio di consumo, a compenso dell'avocazione statale delle addizionali. Ma le proposte sembravano troppo radicali nelle condizioni di allora, in cui le preoccupazioni del dissesto prendevano la mano sulla logica. Come scriverà un altro uomo politico ed economista, l'Alessio, « nello stato italiano furono sempre così urgenti le angustie finanziarie, che per quanto nei primi tempi si cercasse nell'ordinamento dei tributi di seguire alcuni principii e criteri, riservando, ad esempio, alcune fonti di entrate allo stato, altre agli enti minori, tentando una ripartizione di tali proventi, ecc., in seguito tali concepimenti si dovettero abbandonare, e si dovettero introdurre quasi di nascosto, per provvedere ai bisogni locali, forme di tributo affatto antiquate, che la scienza riprovava e che il legislatore accettava, sia per difetto, di altri cespiti, sia per mancanza di un criterio generale ordinatore di tutto il sistema ».

Ciò è troppo evidente in quello che con titolo espressivo fu detto l'« Omnibus finanziario » Sella (1870); che trasferiva agli enti locali spese già statali, sopprimeva il diritto di sovrimposizione sull'imposta erariale di ricchezza mobile (poi ristabilito nel periodo 1877-1894) e dava agli enti stessi un insieme empirico di compensi parziali: aumenti di imposte, nuove imposte, partecipazioni a imposte erariali, e infine sussidi. I provvedimenti Sella, aggravando la sovrimposta fondiaria, avevano almeno l'effetto di riparare in certa misura alla grave sperequazione esistente nel fatto, poi rilevato dal Sonnino e dal De Viti De Marco: che il dazio di consumo altissimo, nelle provincie meridionali aveva andamento regressivo, pesava cioè durissimamente sui contadini accentrati nei grossi borghi rurali, dove nulla o quasi si riscuoteva per sovrimposta fondiaria.

Malgrado il movimento dottrinale e politico verso la separazione dei cespiti e malgrado gli ordini del giorno della memorabile discussione parlamentare del 1870, confortati dall'autorità del Pescatore, l'indirizzo legislativo dei decenni successivi consiste nella conti-

(1) Atti parlamentari, Cq. Sess. 1865-66; st. 48.

nua restrizione della facoltà di sovrimposizione degli enti locali; non tanto per limitare la tendenza di questi ad impegnarsi in spese facoltative, quanto per riservare allo Stato la maggior parte possibile del gettito delle imposte principali. D'altra parte, ai cespiti autonomi contemplati dalla legge del 1865 e alla sempre maggiore possibilità di attingere alle imposte di consumo, si erano via via aggiunte, per la preoccupazione di compensare i comuni della sottrazione di risorse e anche per impedire che tutto il peso si riversasse sulla proprietà fondiaria, nuove imposte autonome assai poco redditizie, improvvisate senza chiari principi di tecnica fiscale e conoscenza della loro incidenza e ripercussione, che dunque avevano il solo effetto di complicare il sistema. Imposte sul valore locativo (1866), sui domestici (1866), sulle vetture pubbliche e private (1866), di famiglia (1868), sul bestiame (1868), di esercizio e rivendita (1870), di licenza (1870), sulle fotografe e le insegne (1874), sugli spettacoli (1874), sui velocipedi (1897), sui cani (1898), sull'occupazione di aree pubbliche (1898), sulle aree fabbricabili (1904), di soggiorno (1910), sui pianoforti e bigliardi (1917).

Salvo ritocchi a tali imposte o al sistema della sovrainposizione, volti a regolare la corsa alle reciproche usurpazioni statali e comunali sul reddito imponibile complessivo, nessuna importante riforma si aveva sino all'altro dopoguerra. Non che la situazione del sistema tributario locale non richiamasse l'attenzione, prima di uomini politici e di studiosi, poi del governo. Nel quadro di una tendenziale separazione dei cespiti, lo stesso anno 1896, il Lacava (1) proponeva la riforma dei dazi di consumo; l'Alessio (2), la cessione ai comuni delle imposte reali immobiliari ed eventualmente un'imposta personale sui redditi di ricchezza mobile, in cambio del dazio di consumo; il Merla (3) in senso contrario avrebbe ceduto tutte le imposte reali immobiliari allo Stato e tutte le imposte di consumo ai comuni. Il Congliani (4) nel 1898 riconosceva realisticamente l'impulso all'aumento generale delle spese statali e locali (che i precedenti progetti volevano limitate, trovando poi troppo facile l'assetto dei tributi): la separazione dei cespiti fra Stato ed enti locali nell'autonomia delle responsabilità, sulla base dell'attribuzione a tali enti di una tassazione reale sugli immobili (5), avrebbe garantito l'attuazione di un sano principio economico, cioè la resistenza all'imposta come selezione della volontà di spesa: nel carico delle imposte doveva trovarsi il freno ultimo delle spese. Ma il sistema tributario dei comuni — scriveva poco dopo il Bonomi (6) — «era assolutamente privo di qualsiasi principio organico. Prodotto di elaborazioni molteplici ed affrettate, esso ri-

sentiva dell'unico scopo con cui era stato creato: coprire ad ogni costo ed in qualunque modo il fabbisogno che era in aumento continuo». A ciò sarebbe stato logico porre riparo, secondo il Bonomi, delimitando anzitutto la sfera fiscale dello Stato, dei comuni e delle provincie; ma la soluzione, nella pratica, non era facile.

I tentativi non mancarono, in quel torno di tempo, nel campo delle iniziative ufficiali. Il ministro Wollemborg presentava il 1901 un disegno di legge sotto il titolo modesto di «Sgravio dei comuni ed altri provvedimenti finanziari» (7), ma di contenuto per allora così ardito, da determinare la caduta del proponente dal potere. Si trattava di tutto un piano razionale di assetto del sistema tributario locale, ispirato al principio della separazione, previa unificazione di alcuni cespiti; ma in senso opposto a quello caldeggiato dallo Scialoja, e analogo invece alle idee di una riforma realizzata alcuni anni prima in Germania e assai lodata. Il progetto prevedeva: 1) la creazione di un sistema di imposte dirette reali comunali, sul reddito dei terreni, dei fabbricati e degli esercizi industriali commerciali professionali (ad eccezione del reddito dei capitali puri e degli enti collettivi, da riservare allo Stato); 2) l'abolizione delle imposte comunali di esercizio e rivendita, di famiglia e sul valore locativo, a vantaggio di un'imposta erariale globale progressiva sull'entrata netta; 3) la soppressione del dazio di consumo e l'istituzione nei comuni di imposte sui consumi localizzati (materiale di costruzione, gas, energia elettrica); 4) un sistema di ratizzi o sovvenzioni e contingenti sulle imposte reali per le provincie. Scopo dichiarato della riforma: indipendenza tributaria dei comuni, con attribuzione di distinti cespiti rispetto alla finanza statale, e riordinamento del loro sistema fiscale, per una ripartizione meglio perequata del carico esistente, sulla base dello sviluppo di forme superiori di imposizione, in sostituzione di quelle empiriche antidemocratiche e antieconomiche in vigore.

Nella realizzazione di fini analoghi, su via opposta si muoveva un progetto del ministro Majorana del 1905 (8), meno ambizioso, perchè mirava solo a un riordinamento dei tributi comunali con sostituzione di forme e di aliquote, ma volendo mantenere intatto quello che il proponente diceva equilibrio tributario locale; si voleva riparare a ciò che era difettoso e più pesante, distribuendo i carichi e offrendo i mezzi per una graduale riduzione della sovrimposta comunale sui tributi diretti erariali e delle altre piccole imposte reali autonome, e sopresse le imposte locali sulla spesa di famiglia o sul valore locativo, si sarebbe data ai comuni un'imposta più generale sulla entrata.

(1) *La finanza locale in Italia*, 1896.

(2) *La riforma dei tributi locali*, «Giornale degli economisti», aprile-giugno 1896.

(3) *Appunti e considerazioni sul riordinamento finanziario dei comuni e delle provincie*, 1896.

(4) *La riforma delle leggi sui tributi locali*.

(5) Nello stesso senso, intorno al 1902, il RICCA-SALBERNO G.: *Finanza locale*, in «Trattato di Diritto Amm. dell'Orlando» v. IX, p. 807-9.

(6) *La finanza locale e i suoi problemi*, 1903.

(7) *Vedine Relazione* in «Nuova Antologia», novembre 1901, ora in WOLLEMBORG «Scritti e Discorsi», pp. 233 segg.

(8) *Atti Parlamentari Cd. Leg. XXII Sess. 1905-06*, st. 339.

Certi motivi del progetto Majorana erano assunti da un progetto di legge del ministro Sonnino, del 1909 (1), anche esso senza seguito, che l'imposta locale di famiglia voleva avocata allo Stato sotto forma di imposta sull'entrata netta complessiva, dandosi in compenso ai comuni tutto il dazio di consumo e, per la differenza eventuale, contributi e quote di integrazione a carico del bilancio statale.

Malgrado questo fervore di studi e di progetti, allo scoppio dell'altra guerra il sistema tributario degli enti locali poggiava ancora sulle sue basi antiche, che in ordine di rendimento erano le seguenti: *a) per i comuni*: 1) il dazio di consumo, 219 milioni annui (28 % delle entrate totali), 2) le sovrimposte alle erariali immobiliari, 194 milioni (25 %), 3) le imposte sulla spesa, personali e suntuarie, 49 milioni (6 %), 4) le imposte dirette minori, 39 milioni (5 %); — *b) per le provincie*: le sovrimposte sulle erariali dei terreni e sui fabbricati, unico cespite tributario, davano l'83,9 % delle entrate totali (2).

22. La guerra, come sempre avviene, sconvolgeva il già malcerto assetto finanziario e tributario dello Stato e, anche di riflesso, quello degli enti locali; che in alcuni punti ritoccato, e accresciuto di cinque nuove minori imposte, riusciva ancor più farraginoso. Cominciavano perciò subito le ansie di una *nuova sistemazione*. Un progetto Meda del 1919, rinviando una impegnativa riforma dei tributi locali al tempo in cui fosse possibile una revisione degli ordinamenti amministrativi, prendeva in considerazione solo alcune esigenze collegate con una riforma del sistema tributario erariale: *a)* per eliminare la lamentata sperequazione fra imposizione dei redditi immobiliari, colpiti da forte sovrimposizione locale, ed esenzione dei redditi mobiliari da tale sovrimposizione, da una parte frenava la sovrimposizione immobiliare, dall'altra sostituiva alla vecchia imposta esercizi e rivendite un'imposta comunale sull'industria, commercio e professione (con diritto di sovrimporre per le provincie), e per gli analoghi redditi minori un'imposta di patente; *b)* aboliva le imposte comunali personali, di famiglia e sul valore locativo, a favore di una complementare progressiva da istituire a vantaggio dello Stato, con diritto di so-

vrimposizione per soli comuni (3). La riforma, tradotta nel decreto-legge 24 novembre 1919, dal nome del ministro Tedesco, non aveva però seguito.

Un compiuto disegno di legge, dedicato esclusivamente all'assetto dei tributi locali, era quello presentato nel 1921 dal compianto ministro Soleri, nello stesso tempo in cui alla Camera venivano presentati due progetti socialisti, uno dell'on. Caldara per l'Associazione dei Comuni italiani, ed uno del compianto on. Matteotti (4). Il progetto Soleri trasferiva dai comuni alle provincie il diritto di sovrimposizione sulla complementare di Stato, già proposta dal Meda; contro la faziosità tassatrice degli enti locali imponeva determinati rapporti proporzionali nella misura rispettiva di imposizione di tutte le fonti di reddito mobiliari e immobiliari; sopprimeva le imposte di famiglia e sul valore locativo e suntuarie, per farne un'imposta generale progressiva sull'insieme della spesa, desunta dal valore locativo dell'abitazione, dal possesso di vetture, domestici, cavalli e da tutti gli altri indici idonei; e introduceva qualche nuovo istituto tributario, per ovviare alla crisi prevedibile per il limite posto alla sovrimposizione (5). Per il rimanente, il progetto non accoglieva il concetto della separazione del sistema tributario locale da quello erariale, piuttosto invece quello dell'intimo coordinamento; faceva propria l'osservazione della relazione Meda: che tale separazione non era consigliabile, e che più opportuno sembrava « ammettere così lo Stato come gli enti locali ad attingere tributi diretti da ogni forma di ricchezza, in considerazione dei servizi che ai relativi detentori vengono prestati sia dall'amministrazione centrale che dai comuni e dalle provincie; il che porta alla conseguenza di allargare il campo dell'imposizione diretta locale »: ma anche all'accavallamento dei due sistemi tributari, che nei due progetti Meda e Soleri portava all'introduzione di un'imposta locale sull'industria, commerci o professioni accanto alla mobiliare erariale. Giusta era tuttavia la ragione del coordinamento, esposta dalla citata relazione Perla d'Aroma: non potere ormai il sistema tributario degli enti locali essere autonomo, ma doversi coordinare al sistema tributario erariale, non solo per le condizioni contingenti dell'economia del paese e del bilancio dello Stato dopo la guerra, ma

(1) Atti Parlamentari, Cd. Leg. XXIII, Sess. 1909-10, st. 330.

(2) Ma tra il 1882 e il 1912 si era verificato, come conseguenza della politica accentratrice del sistema tributario statale, un fatto notevole, già accennato: le rendite patrimoniali dei comuni in seguito alle forzate alienazioni erano diminuite; per la stessa ragione di dissesto, le entrate straordinarie erano aumentate; ma le imposte erano diminuite dal 77,20 al 66,50 % delle entrate. Nel 1912, sempre per comuni, il dazio consumo dava il 39,35 % dell'insieme dei tributi, gli altri tributi autonomi solo il 22,50 %, le sovrimposte ne davano il 38,15 %.

(3) Atti Parlamentari, Cd. Leg. XXIV, Sess. 1913-19, st. 1105.

(4) Quest'ultimo mirava a riordinare organicamente il sistema tributario comunale, per assicurare il pareggio, in base ai seguenti principi: dare larga autonomia dall'imposizione erariale (indipendenza tributaria che nel pensiero dichiarato del Matteotti era condizione di libertà comunale, ma non doveva essere pericolosa autonomia dell'arbitrio delle maggioranze), colpire tutte le forme di ricchezza con accertamenti semplici rigorosi poco costosi, e con criteri di progressività, ma con relativa tenuità di aliquote e con particolari riguardi per redditi del lavoro e della produzione (finanza sociale in opportuno equilibrio con una finanza produttivista). All'uopo voleva però istituire un numero eccessivo di imposte comunali: *a)* dirette: sui beni mobili e immobili, sulla cifra di affari, sugli esercizi e rivendite e sulle professioni, con una complementare progressiva di famiglia; *b)* indirette: sul valore locativo e sui godimenti, con un'imposta-abbonamento transitoria sul dazio consumo, da abolire; *c)* speciali: di soggiorno, sulle aree fabbricabili, di miglioria (Atti Parl., Cd. Leg. XXVI, Sess. 1921, st. 1310).

(5) Atti Parlamentari, Cd. Leg. XXIV, Sess. 1921, st. 967.

per il necessario stabile equilibrio fra i due sistemi; che però non voleva dire accavallamento e non escludeva la separazione razionale dei cespiti e l'autonomia locale.

La legislazione successiva del 1923 realizza, con un insieme di provvedimenti staccati, i principii maturati nei vari progetti del dopoguerra:

a) precede il « blocco » provvisorio delle sovrimposte, che avevano assunto altezze intollerabili (in qualche caso 1000 o 2000 centesimi, e cioè 10 o 20 lire per ogni lira di imposta erariale), solo attenuate dall'insufficienza di accertamenti antiquati, causa tuttavia di maggiore perequazione;

b) seguono il riordinamento e la riduzione delle sovrimposte stesse, in occasione del riordinamento delle fondiarie principali;

c) viene istituita un'imposta sull'esercizio dell'industria commercio professioni e per gli stessi redditi minori un'imposta di patente, in sostituzione della sovrimposta sulla ricchezza mobile erariale e dell'imposta comunale di esercizio e rivendita;

d) si dà facoltà ai comuni (non alle provincie) di scegliere (a compenso della soppressione delle personali locali) fra la sovrimposta a una prevista complementare di Stato e una propria imposta sul reddito consumato, però in aggiunta alle imposte suntuarie (ma questo provvedimento non si potrà attuare e rimangono le imposte di famiglia e sul valore locativo);

e) in sostituzione dell'imposta comunale sulle aree fabbricabili, si introduce un contributo di miglitoria, accanto a un contributo di utenza stradale;

f) si trasferisce definitivamente ai comuni il dazio di consumo, che già prima e poi durante la guerra ha subito notevoli modificazioni nel senso di tale evoluzione.

Non era una sistemazione organica dei tributi locali, e del resto rimaneva in parte inattuata, in parte era poi ritoccata con provvedimenti del 1925 (Volpi). Sicché allo studio di una nuova riforma si accingevano qualche anno dopo successivamente due commissioni, una amministrativa (Pironti) e una composta di membri delle Camere (Berio).

Queste si proponevano: la creazione di un sistema tributario uniforme, con una certa elasticità di adattamento alle esigenze degli enti locali, ma con vincoli rafforzati fra le diverse imposte, a fini di perequazione; la semplificazione del sistema, mercè abolizione delle imposte personali indiziarie (di famiglia, sul valore locativo, di esercizio e rivendita) o di scarso gettito (suntuarie); l'esclusione della partecipazione degli enti locali a certi proventi erariali, contro riduzione dei loro compiti di carattere statale.

Ma non si fece in realtà che ben poco, e il T. U. del 1931, che aveva l'ambizioso disegno di riordinare per lungo tempo il sistema tributario degli enti locali, lasciava questo assiso sulla congerie ormai tradizionale di grandi e piccole imposte e sovrimposte.

23. Allo scoppio della seconda grande guerra il sistema tributario locale presentava:

Pei comuni:

a) imposte dirette reali: sovrimposte fondiarie sulle erariali; imposta sulle industrie e commerci e professioni o imposta di patente, imposte di licenza e sulle insegne, imposte sul bestiame e sugli animali caprini;

b) imposte dirette personali (sul valore locativo o di famiglia);

c) imposte indirette di consumo (già dal 1930 sostituite al dazio di consumo) e suntuarie (vetture e domestici, cani, pianoforti e bigliardi);

d) imposte di scopo e contributi speciali (di soggiorno e di cura, contributi di miglitoria, di fognatura, di utenza stradale poi soppresso, diritti di pesi e misure e per banchi pubblici, tasse di occupazione di aree e sottosuolo pubblici, tasse di circolazione dei veicoli a trazione animale e velocipedi).

Per le provincie:

a) sovrimposte sulle erariali immobiliari e sulla comunale mobiliare;

b) contributi di miglitoria e tasse-imposte varie;

Caratteristiche principali di tale sistema di imposizione, ancor oggi vigente, sono: l'empirismo e la rozzezza, la rigidità e l'insufficienza, la sperequazione e la fondamentale regressività.

Si hanno accavallamenti fra tributi locali e tributi statali, con confusione o irrazionale ripartizione dei vari cespiti fiscali, e conseguente mancanza di elasticità dell'intero sistema.

Si ha diversità di accertamenti, con trattamento ingiustamente disuguale fra gruppi territoriali (regioni e regioni, e financo comuni e comuni della stessa provincia) e gruppi sociali di reddito (redditi immobiliari e consumi popolari troppo tassati rispetto ai redditi mobiliari).

Un'opera di unificazione e semplificazione, premessa della maggiore possibile separazione dei vari cespiti, dovrebbe poter trarre infine dal caos il vero sistema.

L'evoluzione del sistema tributario degli enti locali e della sua pressione nel ventennio fra le viglie delle due grandi guerre appare dalle seguenti cifre (1):

#### Gettito dei tributi comunali

ANNI	Dazi e imposte di consumo	Sovrimposte	Altri tributi	TOTALE
TOTALE IN MILIONI DI LIRE oro				
1912 . . . .	200,6	194,4	238,3	633,3
1922 . . . .	199,8	204,8	112,2	516,8
1932 . . . .	475,9	235,6	291,6	1.006,6

ANNI	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice
ALIQUOTE PER ABITANTE								
1912 . . . .	5,76	100	5,58	100	6,85	100	18,19	100
1922 . . . .	5,20	90	5,33	96	2,92	43	13,45	74
1932 . . . .	11,47	199	5,63	101	7	109	24,09	135

(1) RÉPACI F. A.: *Le finanze dei comuni e delle provincie*, 1936.

## Gettito dei tributi provinciali

ANNI	Sovrim- poste terreni	Sovrim- poste fabbricati	Addizio- nale imposte ind.	Contri- buti speciali	Compar- teci- pazione tassa scambio	TOTALE
TOTALE IN MILIONI DI LIRE						
1914 . . . . .	75,4	62,6	—	—	—	138,0
1922 . . . . .	86,7	41,7	—	—	—	128,4
1930 . . . . .	115,4	74,0	50,8	11,5	16,2	267,9

ANNI	Cifra ass.		Indice		Cifra ass.		Indice		Cifra ass.		Indice	
	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice
ALIQUOTE PER ABITANTE												
1914 . . . . .	2,09	100	1,73	100	—	—	—	—	—	—	3,82	100
1922 . . . . .	2,26	108	1,09	63	—	—	—	—	—	—	3,35	87
1930 . . . . .	2,81	134	1,80	104	1,24	—	0,28	—	0,40	—	6,53	170

Più particolarmente, nel 1925 e nel 1935, inizio e termine di un periodo di finanza normale prima dell'ultima guerra, si aveva (1):

## Gettito delle principali imposte comunali

	in migliaia di lire oro	
	1925	1935
SUL REDDITO PRODOTTO		
Sovrimposte terreni e fabbricati . . . . .	182.895	264.12
Imp. indus. comm. prof. e patente . . . . . (a)	40.378	82.07
Imp. bestiame e caprini . . . . .	30.104	27.44
Imp. sulle insegne . . . . .	1.711	4.67
SUL REDDITO CONSUMATO		
Imp. valore locativo e di famiglia . . . . . (b)	55.928	96.03
Imp. vetture e domestici . . . . .	3.262	7.45
Imp. sui cani . . . . .	4.618	7.79
Imp. di soggiorno e di cura . . . . .	2.817	2.18
Imp. pianoforti e bigliardi . . . . .	1.261	3.61
Dazio e imposte di consumo . . . . .	274.750	499.63
CONTRIBUTI E VARIE		
Contributi di miglioria . . . . .	98	3.095
Contrib. stradali e tassa di circolazione . . . . .	1.618	9.752
Altre imposte e tasse . . . . . (c)	36.015	86.588

(a) Compresa la imposta esercizio e rivendita. — (b) Compresa l'addizionale alla complementare. — (c) Compresa le tasse di pubblici servizi e la sovrimposta sui terreni bonificati.

Nel 1935 le imposte di consumo costituivano il gettito maggiore delle imposte comunali (45,63 %), seguivano le sovrimposte (24,12 %), le imposte sulla spesa (8,77 %), le imposte sull'industria commercio professioni e di patente (7,55 %). Le principali imposte sul reddito prodotto costituivano il 31,67 %, quelle sul reddito consumato il 54,40 %. Nel 1939, nel gruppo delle imposte dirette reali, le sovrimposte davano ai comuni 1078 milioni, le imposte sull'industria commercio professioni e patente 329 milioni, quelle sul bestiame e sui caprini 109 milioni; nel gruppo delle imposte dirette personali, le imposte sul valore locativo e di famiglia davano 383 milioni; infine le imposte di consumo davano 1992 mi-

lioni, altre imposte sulla spesa 321 milioni, le tasse di occupazione 129 milioni, contributi vari 47 milioni.

Ancora oggi, come settanta anni fa, le sovrimposte fondiari e i dazi di consumo sono la fonte senza paragone più cospicua delle entrate comunali. Nello stesso anno 1939 i proventi provinciali erano costituiti di 870 milioni di sovrimposte sulle immobiliari erariali, di 155 milioni di sovrimposta alla mobiliare comunale, di 50 milioni di tasse e contributi vari: prevalenza antica della sovrimposta, nell'alimentazione della finanza provinciale.

24. Dalle vicende del sistema tributario degli enti locali appaiono due tendenze contraddittorie; da una parte verso la semplificazione e unificazione e poi verso la separazione dei cespiti così razionalizzati, sotto un impulso di ordine logico; dall'altra verso la confusione dei cespiti, in una disordinata concorrenza per la distribuzione della materia imponibile fra Stato ed enti locali, sotto l'impulso delle crescenti esigenze dell'uno e degli altri, ma nella naturale preminenza di quelle statali.

La contraddizione non è del nostro paese soltanto, ma dell'assetto dei rapporti fra tributi locali e tributi statali in tutti i paesi; più generalmente, del mutato sistema dei rapporti tra finanza locale e finanza statale. I mutamenti economici della mobilità della ricchezza e della diffusione degli affari, quelli sociali del tenore di vita, quelli politici dell'influenza democratica sulla formazione della volontà statale, quelli finanziari dei bisogni crescenti dello Stato e della corrispondente pressione fiscale sull'unica fonte di risorse, considerata mezzo di politica nazionale: tutto ciò ha reso sempre più assorbente la preminenza della sovranità fiscale dello Stato e battuto in breccia l'antico principio della separazione dei sistemi tributari statale e locale (2).

Sicché non può propriamente parlarsi di un sistema tributario locale autonomo o dipendente, ma di un sistema più o meno autonomo o più o meno dipendente dal sistema tributario erariale.

Oggi non si potrebbero trovare concretamente realizzati i tipi logici della *netta separazione* o della *netta dipendenza*; ma piuttosto l'uniformità tende a stabilirsi su *tipi misti*, nel senso della coesistenza di compromesso fra elementi del tutto autonomi ed elementi di collaborazione e coordinamento fiscale fra Stato ed enti minori:

a) Gli *elementi di autonomia* sono costituiti da alcune imposte tradizionalmente indipendenti, tipicamente locali, che lo Stato non potrebbe avocare a se, appunto per ragioni storiche o tecniche; il cui campo però tende a restringersi, come prevalgono le ragioni dell'accentramento;

b) *gli elementi di dipendenza* o solo di *coordina-*

(1) MINISTERO FINANZE: *Bilancio dei comuni e delle provincie per l'anno 1935*, Ist. Pol. Stato 1937.

(2) SELIGMAN: *Imposte degli stati federali?*, e *Ricostruzione finanziaria*, in «Nuova Collana di Economisti», v. IX, pp. 267-8, 306, dove si nota che nei soli dieci anni fra il 1913 e il 1924 negli stessi Stati Uniti, paese per la loro ricchezza a sistema decentrato, la percentuale delle imposte federali centrali rispetto alle totali (indice di accentramento) era salita dal 30 al 41 %. Lo stato federale è venuto via via invadendo il campo dell'imposizione diretta locale, cui si era mantenuto estraneo.

mento si presentano sotto una di queste tre forme, già accennate a proposito delle risorse in genere, ma che qui giova qualificare con riferimento alle specifiche entrate tributarie:

1° *addizionali* degli enti locali all'imposizione erariale (eccezionalmente, addizionali dello Stato all'imposizione locale): prelievo « aggiunto » su un imponibile unico e originariamente distinto dal principale;

2° *partecipazione* degli enti locali, *per quote*, a determinate specifiche imposte erariali (eccezionalmente partecipazione dello Stato per quote a determinate specifiche imposte locali): unico prelievo su un unico imponibile, con separazione « successiva » dell'accessorio dal principale. Come nel caso delle addizionali, la distinzione fra principale ed accessorio si riferisce all'organizzazione tecnica dei rapporti fra prelievo statale e prelievo locale, non alla rispettiva proporzione quantitativa di questi: le addizionali, come in Italia, e le quote, come in Germania, possono superare la somma delle principali;

3° *partecipazione* degli enti locali a una ripartizione (diversa da quella per quote perchè non fissata dalla legge, ma stabilita occasionalmente secondo i bisogni) di *fondi* comuni, raccolti da *specifiche imposte*, con le quali non esiste relazione quantitativa. Tipo di comunione o confusione di cespiti, che trovasi al limite opposto di quello della piena autonomia; e che confina col sistema dei fondi comuni comunque riscossi, anche cioè da fonti diverse dalle tributarie, e liberamente distribuiti dallo Stato: tipo di dipendenza piena, che però sconfinava dal campo fiscale.

La varia commistione di questi diversi istituti identifica la struttura di ciascun sistema tributario locale e dei suoi rapporti col sistema tributario erariale. Ma una tendenza è certa: quella del prevalere crescente di elementi di relazione e di coordinamento, nella cenata concorrenza, che siccome cresce col crescere dei bisogni tende a comporsi in una ordinata collaborazione, fra Stato ed enti locali, in istituti chiaramente stabiliti, per l'amministrazione più economica delle risorse fiscali che il reddito nazionale può nell'insieme offrire alla soddisfazione di quei bisogni.

Questa tendenza avendo ragioni economiche e tecniche fondate, prevale negli stessi paesi in cui l'antica tradizione del governo locale sembrava dover resistere all'invasione del governo centrale nel campo prima riservato a certa autonomia tributaria. Intorno al 1932-33, la percentuale delle imposte locali rispetto alle totali era del 57 % agli Stati Uniti, del 33 % in Germania, del 20,8 % in Italia, del 19,7 % in Gran Bretagna, del 17,5 % in Francia.

La prevalenza del sistema tributario locale negli Stati Uniti si deve alla ricchezza del paese, che consente di

rispettare gli ordini tradizionali. La *property tax* è laggiù amministrata dagli enti locali, e il governo federale ha solo un diritto di sovrapposizione; ma è significativo che il governo centrale deva a sua volta integrare il sistema tributario locale con somme annualmente crescenti di *grants in aid* (doni di aiuto alle imposte locali), che sono correzione di un certo accentramento.

Questi *grants* sono tipici del sistema inglese di rapporti tra finanza statale e finanza locale, pur tradizionalmente fondati sull'autogoverno locale; in un secolo non han fatto che crescere, costituendo un elemento di piena dipendenza della finanza locale (quello indicato, del fondo comune di generiche entrate). Ma corrispondente a questo che è divenuto uno dei due pilastri della finanza locale del Regno Unito — null'altro che forma del crescente accentramento delle risorse fiscali nell'amministrazione centrale e di risarcimento e redistribuzione successiva da questa all'amministrazione locale — si ha il sistema delle *general rates*, imposta autonoma esclusivamente locale sull'occupante della proprietà stabile secondo il reddito di questa (da non confondere con le nostre imposte immobiliari, che sono una schedula dell'erariale *income-tax* inglese): risultato di un processo secolare di raggiustamento e consolidamento di molti diritti locali, cioè di imposte di scopo, intorno alla *poor rate*.

Ma è significativa anche qui la tendenza verso un ulteriore consolidamento e una maggiore uniformità, sopra tutto verso l'accentramento delle *general rates* nelle contee, contro il costoso ingombro delle minori unità tassatrici, come le parrocchie, cui i proventi vengono redistribuiti dalle contee (riforme del 1925 e del 1929). Gli enti locali possono pure contare su un provento notevole, anch'esso autonomo, di servizi municipalizzati; che in Inghilterra è piuttosto forma di imposta indiretta sui consumi, mancante come tale nel sistema tributario locale.

I *grants in aid to rents* non sono però solo partecipazione a forfait dei governi locali alle imposte dirette e indirette riscosse dallo Stato e ad essi precluse; sono, come accennato, mezzo di perequazione interlocale; a compenso di certa regressività delle *rates*: prova della ricordata tendenza degli istituti tributari a far sistema con gli istituti finanziari, statali e locali.

In conclusione, quello che potrebbe apparire il tipo *anglosassone* di sistema tributario locale indipendente, è commisto di elementi tipici della piena dipendenza dal sistema erariale, col quale tende a integrarsi organicamente (1).

Tipo tradizionalmente del tutto diverso sarebbe quello europeo continentale, specialmente latino. Un sistema *intermedio* era stato tentato in Germania nel 1893, con

(1) E' ritenuto soddisfacente, nella sua grande semplicità ed elasticità, questo sistema di *rates* integrato da *grants*; sicchè il governo laburista attuale, nell'opera di riforma che si propone, di tutta l'organizzazione amministrativa ed economica, non pensa, come ha dichiarato il cancelliere dello scacchiere Dalton, che a lievi ritocchi del metodo dei *grants*, il quale naturalmente richiama sulla propria struttura marginale le conseguenze eventualmente negative di tutto il sistema. Alle *rates*, oltre la regressività, si addebita la sperequazione interlocale; e si propone di ripararvi con raggiustamenti nell'offerta dei servizi e infine coi *grants*. (Hicks U. K.: *The incidence of local Rates in G. B.*; e *The Economist*, nov.-dec. 1945).

una riforma (ricordata sotto il nome di *von Miquel*) che assegnava agli enti locali le imposte immobiliari. Era una divisione razionale dei cespiti, ispirata al principio, proprio della dottrina germanica, della localizzazione del beneficio dei servizi pubblici, e portava alla soppressione delle imposte indirette locali. Essa veniva seguita dal Belgio e dall'Olanda; ma si mostrava nei tre paesi del tutto insufficiente. In base alla legge 1920 della repubblica di Weimar, che aveva rafforzato l'accentramento del sistema finanziario e tolto ai Länder l'autonomia fiscale, le risorse locali tedesche, tolte le tasse e diritti vari, rimanevano costituite di tre imposte reali speciali (sul reddito fondiario e sui plusvalori, di patente, e sui divertimenti) e prevalentemente di partecipazioni alle imposte del Reich, varie secondo i Länder, per quote che, per es. erano di 2/3 delle imposte sul reddito, del 20 % dell'imposta successoria e in misura diversa di altre imposte.

Ieri la Germania presentava il maggior numero di accavallamenti fra sistema tributario statale e locale, in un insieme rigido perchè estremamente complicato. Il Reich ha rivendicato per sé la parte maggiore della materia imponibile, ad esplicita severa esclusione degli enti locali (Länder e Gemeinden) da materia della stessa specie, ma ha dato a questi, oltre il diritto di partecipare alle imposte erariali, la possibilità di molteplici piccole imposte autonome. Sistema quanto mai vessatorio e costoso, il quale tuttavia lasciava che nel 1928-29 i bilanci degli stati e delle municipalità comprendessero ancora più della metà dei proventi totali delle imposte.

Il tipo latino, cui si è venuta avvicinando la Germania, sia pure nella forma diversa della partecipazione per quote, è in prevalenza quello di una finanza accentrata, non però sino alla confusione dei cespiti: è il sistema delle addizionali. In Francia e in Belgio, come in Italia, gli enti locali hanno diritto di sovrapposizione sulle reali immobiliari dello Stato ed hanno poi un insieme di imposte autonome; eccezionalmente partecipano con quote a proventi di imposte erariali, versati o non in fondi comuni. Questi ultimi sono specialmente propri della Francia; dove prevalgono fra le autonome l'*impôt mobilier*, analoga a quella nostra sul valore locativo, e quella di patente, analoga a quella nostra sul reddito delle industrie commercio e professioni; che però si accertano come se fossero tributi erariali, e si stabilisce quanto sarebbe dovuto allo Stato, ma solo per permettere l'applicazione su tale fittizio ammontare dei centesimi addizionali a favore degli enti locali. Esistono pure gli *octrois* (imposte di consumo) e varie imposte minori, specie suntuarie (1).

Ma si lamenta in Francia la rigidità del sistema basato sulle addizionali, e in genere dei legami fra tributi locali e tributi statali, così incomodi insieme per lo Stato e per gli enti minori (2). Un progetto governativo

del 1931 prevedeva la completa soppressione delle addizionali e la loro sostituzione con un sistema ritenuto più elastico più equo più produttivo, cioè con tre imposte comunali, la fondiaria sui terreni e sui fabbricati e quella di patente (reali), e la *contribution mobilière* (personale progressiva, basata sul valore locativo dell'abitazione); le stesse imposte, pure autonome, sarebbero state assegnate ai dipartimenti. Era poi prevista una integrazione statale in proporzione diretta della popolazione, inversa della ricchezza, e variamente commisurata ad altri indici di povertà relativa e di peso per certe esenzioni fiscali.

25. Il sistema italiano dei rapporti fra tributi locali e tributi statali appartiene al tipo misto, con un minor grado di accentramento e di accavallamenti, e una notevole parte di entrate indipendenti, però tutt'altro che razionali. Queste condizioni offrono, insieme, maggior dovere e maggiore possibilità di una razionalizzazione del sistema; sol che si voglia approfittare del riordinamento amministrativo previsto, per affrontare una riforma fondamentale, i cui principi sono nelle esposte vicende dei tributi locali nel nostro e negli altri paesi.

Se finora essi non si sono potuti attuare, è stato meno per la preoccupazione dell'incombente squilibrio finanziario, più per la mancanza di un coraggio di decisione che fosse pari alla chiarezza di vedute dei ricorrenti progetti, tutti conformi all'ispirazione di un principio fondamentale ancor valido: la necessità di un'opera di unificazione e semplificazione e poi di separazione maggiore possibile dei due sistemi tributari, con il coordinamento e le necessarie integrazioni, che i vari istituti tributari inquadrino nell'unità di un sistema finanziario coerente.

La problematica di siffatta riforma si trova ancora di fronte ai vecchi motivi, lungamente discussi:

- a) della sovrapposizione sulle fondiarie erariali;
- b) dell'imposizione locale sul reddito mobiliare;
- c) delle imposte locali personali;
- d) delle imposte di consumo.

Si vedrà se questi quattro gruppi di problemi si possono a loro volta raggruppare, riportandoli a quelli di due grandi imposte locali indipendenti: una reale sui redditi e una personale sulla spesa.

26. A) Quello delle *sovrimeposte* è il più consistente, e anche più discusso, legame del sistema tributario locale a quello erariale.

A favore della sovrapposizione col metodo delle addizionali la dottrina aveva segnalato la semplicità (mette a disposizione degli enti locali un gettito automatico), l'economicità (di un prelievo unico), la certezza (del rendimento), l'imparzialità (contro gli abusi degli enti tassatori). Ma questi vantaggi si sono venuti attenuando nel tempo, come il metodo, da eccezionale e sussi-

(1) Le proporzioni rispettive erano nel 1930: 70% di imposte autonome, 16% di imposte comuni (addizionali), 12% di imposte di consumo e 2% di altre autonome.

(2) ALLIX: *Science des finances et législation financière*, 1931, p. 1045.



diario, è divenuto normale e rilevante, e causa di rigidità per l'intero sistema, tale da provocare un'accentuata tendenza al suo abbandono. Non si tratta solo della ragione politico-economica della troppa semplicità come causa di sperpero, per la ragione che ai contribuenti sfuggirebbe il controllo e la responsabilità dei sacrifici consentiti per l'amministrazione locale, rispetto a quelli richiesti dallo Stato.

Vi è una ragione tecnica più concreta: l'addizionale può sovrapporsi a una principale antica e difforme, divenuta fittizia, amplificandone le sperequazioni e non permettendo di adeguarla ai diversi o nuovi bisogni.

Questa della sperequazione è un'istanza ben annosa contro la nostra sovrimposizione locale, eredità indiretta dei vecchi catasti, con la difficoltà di accertamenti simultanei del reddito fondiario, e dell'eccessivo gravame differenziale sempre poi inflitto, per gli accertamenti più frequenti, sulla proprietà urbana (1).

Si hanno sperequazioni fra gruppi territoriali e fra categorie di reddito, dovute non solo alla diversità di accertamenti pur difettosi, ma al disparato ricorso che le amministrazioni locali fanno alla sovrimposizione, secondo l'indirizzo della loro politica, più o meno partigiana o prudente (2), generalmente con le conseguenze di una pressione maggiore nelle circoscrizioni in cui si vuole gravare proporzionalmente di più sulla ricchezza cosiddetta fondata, che sono poi spesso le più povere.

A partè questa deviazione, o altre ragioni più forti di vari rapporti sociali, è obiettivamente necessario che i comuni rurali inaspriscano la sovrimposta fondiaria e, all'estremo opposto, i capoluoghi inaspriscano la sovrimposta fabbricati. Ma qui la vecchia controversia delle sperequazioni inevitabili per rigidità e cattiva applicazione del sistema, si colloca sotto l'opposta luce dell'inevitabilità per differenza obiettiva di situazioni locali, per qualità prevalenti di reddito e diversa politica amministrativa. Una ragione di più, dunque, per risolverla riportandosi alla separazione delle responsabilità, all'autonomia benintesa e all'iniziativa del governo locale, sia pure controllate e costrette entro i limiti di un necessario coordinamento.

Del resto, non si tratta che di riconoscere il fatto che appunto l'iniziativa degli enti locali ha lentamente

creato nella logica della necessità. Secondo la legge del 1865, la possibilità di applicare le sovrimposte sui tributi erariali era indicata come ultima, del tutto sussidiaria, fonte di entrate, dopo quelle patrimoniali, i dazi di consumo e le tasse varie.

Col tempo, automaticamente, silenziosamente la situazione si è rovesciata: le imposte sui terreni e sui fabbricati sono principalmente erariali per legge, ma sono già da tempo divenute principalmente locali di fatto, per la proporzione sempre crescente, malgrado i freni di legge, del gettito delle sovrimposte a favore degli enti locali. Questo rovesciamento, già notato dall'Alessio intorno al 1885, non fa in seguito che consolidarsi.

	1899		1914		1930	
	Terreni	Fabbricati	Terreni	Fabbricati	Terreni	Fabbricati
	(in milioni di lire)					
Imposta erariale .....	88,8	106,5	84,6	117,0	150,0	233,0
Sovrimposta comunale .....	52,6	81,4	125,1	90,4	627,0	240,0
Sovrimposta provinciale ...	34,0	52,9	71,7	62,3	440,0	291,0
TOTALE....	175,4	240,8	281,4	269,7	1217,0	814,0
% della sovrimposta sull'erariale .....	97,4	126,1	232,6	130,5	711,3	187,6
% dell'erariale sul totale....	50,6	44,2	30,0	43,3	12,3	34,7

Del totale dell'imposta immobiliare lo Stato prelevava il 47 % nel 1899, il 37 % nel 1914, il 21 % nel 1930. Nel 1939, come il gettito dell'imposta erariale era di 150 milioni per i terreni e di 343 milioni per i fabbricati, e la sovrimposta comunale era rispettivamente di 685 e di 393 milioni, quella provinciale di milioni 505 e 365 rispettivamente, la percentuale della partecipazione statale all'immobiliare era del 25 %: le sovrimposte locali sui terreni ammontavano al 794 % dell'erariale e quelle sui fabbricati al 221 %, di fronte a un massimo possibile dato dal 3° limite (e poco spostato in fatto e nel complesso dalle eccedenze oltre il 3° limite) del 950 e del 275 % e a un secondo limite dell'800 % e del 225 %.

Il cordone ombelicale fra il sistema tributario erariale e quello locale è dunque costituito dalle poche centi-

(1) Nel 1935, mentre l'aliquota media per tutto lo stato della sovrimposta comunale sui terreni era del 41,18% del reddito imponibile espresso in lire 1914, si aveva un massimo di 53,48 nelle Marche e un minimo di 28,48 in Piemonte. Per la provinciale, contro un'aliquota media di 28,12 % un massimo di 40,91 in Calabria e un minimo di 20,91 in Lombardia. Non è tanto l'altezza delle aliquote, le cui medie divise per 3,66 indice di svalutazione della moneta fra il 1914 e il 1935 si riducevano in fatto rispettivamente a 10,92 e 7,66 %; è la sperequazione che rimane fra provincia e provincia, e che si verifica anche fra comuni diversi della stessa provincia (per es. l'aliquota media del 44,68% dei 105 comuni della provincia di Padova è fra un massimo di 101,90 e un minimo di 29,89 %). La sperequazione è cresciuta in seguito all'applicazione delle aliquote attuali sui nuovi estimi e alla disparità dei criteri seguiti in tale applicazione e nella scelta delle tariffe, come della stessa valutazione dei redditi. Minore sperequazione si verifica, per la diversità di metodo di accertamento della principale, nella sovrimposta sui fabbricati: 10,49 e 8,72 % medie comunale e provinciale, rispettivamente, fra massimi e minimi della prima di 13,36 (Marche) e 7,32 % (Piemonte), e massimi e minimi dell'altra di 13,72 (Abruzzi) e 7,21 % (Venezia Giulia). Ma è qui maggiore la sperequazione regionale della principale, se nel 1922 su 1000 abitanti v'erano 59 ruoli di imposta nel nord, 48 nel centro e 277 nel sud d'Italia. (*L'Autonomia regionale*, op. del Movimento Liberale it. 1944, p. 32).

(2) Nel 1936 su 100 comuni il 0,34 non applicava sovrimposta fondiaria, il 9,98 l'applicava entro il 1° limite, il 43,80 entro il 2°, il 39,70 entro il 3°, il 6,18 oltre il 3°; l'aliquota complessiva delle imposte era del 24,50 % entro il 2° limite, del 27,56 % entro il 3°. Analoga diversità si verificava per i fabbricati: 33,22 % entro il 2° limite più frequente, 38,32 % entro il 3° limite, con la differenza che notoriamente il reddito dei terreni, malgrado la revisione degli estimi, è di gran lunga superiore allo accertato, rispetto a quello dei fabbricati.

naia di milioni cui ammonta il gettito base delle due imposte fondiari; troppo esile, rispetto alla massa delle addizionali, e che dunque potrebbe senza difficoltà esser reciso, col riconoscere come imposte esclusivamente locali le due immobiliari. La soluzione avrebbe per sé l'autorità di un antico movimento dottrinale e politico nostrano e di una tendenza attuale propria dei paesi latini, che sull'esempio di altri paesi si propongono di abbandonare il metodo delle addizionali.

Delle ragioni storiche della persistenza del metodo delle sovrimposte, quella della facilità estrema di attingere alla ricchezza immobiliare mercè un semplice aumento di aliquota si è dimostrata causa di ingiustizia, di rigidità, di sperpero. Permane qualche altra ragione; ma se ne possono far derivare conseguenze opposte di perequazione e di elasticità. Si allude alla localizzazione della ricchezza immobiliare e della sua relazione col beneficio dei servizi prestati dagli enti locali.

I comuni hanno più immediato ed evidente carattere di imprese per la produzione di determinati speciali servizi pubblici, sono associazioni di interessi limitati, prevalentemente economici, di cui i più fermi e certi sono quelli legati alla proprietà immobiliare. In realtà i comuni sorsero come corporazioni di proprietari di fondi, che davano ad essi i mezzi di esistenza; vennero poi i bisogni dello Stato, costretto ad abbandonare l'imposizione personale e ad imporre tributi diretti sui terreni e sui fabbricati, lasciando ai comuni la facoltà marginale di sovrimporre. Oggi si tratterebbe di ristabilire l'antica situazione, della prevalenza rispettiva dell'imposta personale erariale e dell'imposta reale comunale. Tale rovesciamento di situazioni sarebbe sulla linea dell'evoluzione della coscienza e della tecnica tributarie, col passaggio dalle imposte analitiche sui redditi all'imposta sintetica sul reddito globale; che non potrebbe non essere erariale, come quelle non potrebbero, nella loro importanza residuale, non essere locali.

Il principio economico dell'imposizione commisurata all'importanza degli interessi protetti o promossi e dei servizi pubblici goduti, che si vuol mantenere generalmente valido, trova una conveniente applicazione specie in una tassazione locale indipendente, a base proporzionale, dei redditi localizzati; da ritenere poi come uno degli indici di capacità contributiva globale agli effetti della generale personale progressiva erariale, più idonea a sopperire alle spese generali indivisibili utili all'intera collettività nazionale. Perciò dappertutto la tendenza dominante verso la logica separazione dei cespiti, si basa sull'attribuzione della ricchezza immobiliare e comunque tangibile all'imposizione lo-

cale, con corrispondenti restrizioni all'imposizione personale del reddito; nell'applicazione in distinte specifiche zone del sistema tributario nazionale, del principio della territorialità dell'imposta, in cambio della protezione specifica di particolari fonti di reddito, *versus* il principio più moderno ed elastico della personalità dell'imposta, in cambio dei benefici che il cittadino gode in relazione al suo reddito globale (1).

Non grande difficoltà presenta la rinuncia al vecchio beneficio dell'economicità per accertamento e riscossione automatici della sovrimposta. Una delle obiezioni al disegno qui accennato, affacciata dagli elaboratori delle riforme del dopoguerra, sta in ciò, che istituita un'imposta statale progressiva sul reddito globale, non potrebbe la valutazione di una parte di questo esser lasciata alla difformità dei criteri degli enti locali, cui d'altra parte non sarebbe opportuno addossare le difficoltà e il costo degli accertamenti catastali. Ma si potrebbe prevedere il mantenimento dell'accertamento unico erariale aggiornato, come base, insieme, dell'imposizione reale autonoma degli enti locali e dell'imposizione generale personale erariale (2).

Meglio, nell'occasione si potrebbe fare un passo consigliato da tempo dalla dottrina (3), per una maggiore giustizia tributaria. Alludiamo all'abbandono del catasto, come metodo troppo rigido e lento di accertamento fiscale, causa principale delle sperequazioni lamentate, e all'unificazione degli accertamenti sulla base del valore locativo corrente nelle due imposte immobiliari, già prevista dal progetto Soleri; che non esclude la stabilità dell'accertamento per più o meno lungo periodo di tempo, secondo la natura del reddito (fondiario rustico o urbano, ecc.), per favorire gli investimenti di risparmio e l'applicazione di eccezionali capacità organizzative. Le odierne più rapide trasformazioni agrarie e edilizie richiedono valutazioni più frequenti e più aderenti alle varie mutevoli situazioni economiche locali, secondo metodi agevoli, rapidi e poco costosi, non diversi da quelli in uso per i redditi mobiliari; senza di che sarebbero destinate a perpetuarsi le sperequazioni insite nel nostro sistema tributario. Questa, a sua volta, è una ragione di più per attribuire le imposte reali agli enti locali, che a siffatti accertamenti possono meglio provvedere.

In ogni caso, la collaborazione fra amministrazioni ed uffici erariali locali dovrebbe rendere possibili accertamenti più adeguati all'imponibile, per la maggiore conoscenza immediata di questo nei diversi ambienti locali. Ma se prevalesse il criterio di abbandonare l'imposizione reale ai soli enti locali, contro gli abusi delle

(1) Financo in Inghilterra si discute di un'*income-tax* locale come alternativa delle *rates* (FINER: English Local Government, 1945, p. 418). La proprietà stabile rustica e urbana è base dell'imposizione locale agli Stati Uniti (92 %) e in Gran Bretagna; è molto importante, se non prevalente, in Francia, in Belgio, in Germania (qui ne costituisce il 46 %, contro il 21 % dell'imposte sul reddito mobiliare). Si noti che due sistemi paralleli di imposte reali sul reddito sono possibili solo nei paesi ricchi. In Olanda, dopo la breve accennata esperienza, si tornò alle prime soppresse imposte specifiche sulla terra e sui fabbricati, come alle più idonee per far partecipare la proprietà locale alle spese locali.

(2) L'accertamento erariale di un'imposta locale anche autonoma era proposto dal Majorana per l'imposta generale personale, onde sottrarla alla balia delle fazioni locali, e vige in Francia per l'*impôt mobilier*. Il Wollemborg pensava invece a catasti comunali, sull'esempio di quello dell'antico dipartimento ligure-piemontese, o a un sistema misto, di catasto geometrico tenuto dallo Stato e di catasto estimativo affidato ai comuni.

(3) RICCA SALERNO G.: (loc. cit., p. 808-9), e poi DE VITI DE MARCO, GRIZIOTTI e altri.

maggioranze e la partigianeria della loro amministrazione, gioverebbero vincoli di interdipendenza fra le varie forme di imposizione (nel senso della determinazione dell'ordine in cui le amministrazioni locali devono successivamente e alternativamente, entro massimi e minimi di aliquote, chiamare a contributo pubblico le varie categorie di reddito), e la fissazione mercè regolamenti, tipo, di criteri uniformi inderogabili di accertamento e infine una bene organizzata tutela giurisdizionale dei contribuenti.

Queste garanzie democratiche della legge saranno generalmente consigliabili per tutto il sistema dei tributi locali, come questi divengano o restino indipendenti; per conciliare certa autonomia dell'iniziativa locale con l'unità del potere fiscale, con le regole generali dell'uniformità e uguaglianza tributarie, e infine con la necessità economica di non creare opportunità troppo diverse di investimenti, che nel caso concreto di cui trattasi, influirebbero sul fenomeno di ammortamento dell'imposta.

Si potrebbe pensare a un'unica imposta reale, con ripartizione a favore degli enti locali di provenienza (1) che però farebbe venir meno il vantaggio accennato dell'immediatezza degli accertamenti, e si spiegherebbe ove lo Stato partecipasse al gettito dell'imposta (metodo delle quote). D'altra parte, il nostro metodo unificato di riscossione non farebbe sorgere quanto a questa alcun problema, e il ritorno del provento integrale dell'imposta alla circoscrizione di origine non incontrerebbe difficoltà logiche o pratiche.

L'attuale, tanto discussa, imposta sul bestiame (capitale circolante delle imprese agrarie) e quella analoga sugli animali caprini, sarebbero assorbite dall'imposta sul reddito agrario: del proprietario coltivatore, accertato in fondiaria, o del fittabile, anche questo come vedremo soggetto ad imposta locale fra i redditi mobiliari; che colpirebbe d'altra parte l'allevamento del bestiame in quanto industria a sé. Si sopprimerebbe così uno strumento fiscale grezzo, che non permette di risalire dal capitale bestiame al reddito agrario, tanto meno quanto più si passa alla cultura progredita; un'altra causa di sperequazione, a danno della formazione del nostro patrimonio zootecnico e in genere dell'economia agraria, preminente nel nostro paese.

27. B) Mentre nel sistema delle imposte reali le due fondiari sono divenute prevalentemente locali, l'imposta mobiliare è rimasta quasi esclusivamente erariale, mancando la possibilità di sovrimposizione locale; con nuova sperequazione fra categorie di reddito. Agli elaboratori dei progetti Meda e Soleri questa appariva una ragione contro la separazione dei due sistemi tributari, mercè lo abbandono delle due fondiari agli enti locali. Si negava una realtà di fatto, non volendo affrontare la soluzione logica dell'attribuzione agli enti locali anche dell'imponibile mobiliare.

Il successivo accoglimento della vecchia istanza degli enti locali, di potere attingere anche alle ricchezze

mobiliari in misura maggiore e in una forma più razionale, mercè la sostituzione dell'imposta esercizio e rivendita con un'imposta tecnicamente più evoluta, quella sull'industria commercio e professioni, sulla base dello stesso reddito già iscritto al nome dei contribuenti per la mobiliare erariale ove esistente, portava indirettamente anche questo reddito nella zona appartenente al metodo della sovrimposizione; salvo le eccezioni dell'imposta di patente per i redditi mobiliari non sottoposti all'erariale e della piccola imposta di licenza. Ma attenuata la difformità nell'organizzazione, rimaneva la sperequazione nell'intensità dei prelievi locali, che sul reddito mobiliare sono relativamente minimi.

Sono note le ragioni dell'impossibilità della sovrimposizione sulla ricchezza mobile erariale, che hanno portato alla sua soppressione dopo la prima applicazione contemplata dalla legge 1865: generale mancanza di identità fra luogo di produzione e luogo di tassazione del reddito, e alterazione attraverso le addizionali della discriminazione dell'imposta base tra redditi fondati e redditi non fondati. Ma è significativo che la sua riapparizione fra il 1877 e il 1894, in forma di compartecipazione di 1/10 ai proventi erariali dell'imposta di r. m., fosse stata richiesta per interessare i comuni, contro l'evasione, alla scoperta di questi redditi specialmente incerti. Se anche attenuato, lo stesso principio degli interessi locali assiste la partecipazione degli enti amministratori di questi interessi al reddito mobiliare; in mancanza della quale, si ha sperequazione nel concorso dei vari redditi alle spese locali.

Anche il reddito mobiliare è in gran parte facilmente localizzabile: salvo che non si tratti del commercio e dell'artigianato ambulanti, l'azienda industriale commerciale professionale è un insieme oggettivo di relazioni o di affari con produttori e consumatori locali e con servizi pubblici pure locali, che non si può trasferire agevolmente senza gravi perdite; e ciò attenua la differenza fra questa ricchezza e quella immobiliare. Rispetto alle altre due reali strettamente locali, resterebbe certa possibilità di duplicazione di imposta su una fonte di reddito comune a due circoscrizioni più spesso contigue; anche questa però più facilmente identificabile da uffici locali, col vantaggio di accertamenti più esatti e di eventuale giusta ripartizione.

Neppure per il reddito degli impieghi pubblici e privati, ora riservato interamente allo Stato, non sembra esatta la vecchia obiezione, che il reddito mobiliare non abbia alcun rapporto con la vita locale, sicché sia giustificato un suo diverso trattamento più favorevole rispetto ai redditi immobiliari. Ma certamente i redditi individuali di esercizi industriali commerciali e professionali offrono base analoga dei redditi fondiari all'imposizione locale; e acquisire tale base a questa imposizione, con metodi di accertamento anch'essi non diversi, è opera redditi immobiliari. Ma certamente i redditi individuali di esercizi industriali commerciali e professionali offrono base analoga dei redditi fondiari all'imposizione lo-

(1) In questo senso, una relazione della commissione di studio della Democrazia Cristiana, dovuta allo SCOCA (Quaderno n. 3, p. 38-39).

cale; e acquisire tale base a questa imposizione, con metodi di accertamento anch'essi non diversi, è opera di giustizia tributaria e di perequazione fra le varie circoscrizioni, nella diversità delle loro caratteristiche economiche. Una grande semplificazione, d'altra parte, si realizzerebbe; perchè l'imposta mobiliare locale assorbirebbe la mobillare erariale, le locali imposte sull'esercizio dell'industria, commercio e professioni, e di patente, e quella di licenza, la rendita di limitazione da quest'ultima oggi colpita rientrando nel reddito dell'azienda commerciale. E un'imposta di largo gettito come la mobiliare affidata esclusivamente ai comuni ridarebbe elasticità ai bilanci di questi, contro la rigidità delle altre due imposte reali.

Una ragione del trasferimento integrale della mobiliare ai comuni, ai fini della perequazione del totale carico tributario locale, starebbe infine nella sua diversa incidenza. Essa infatti inciderebbe direttamente e per ripercussione sui redditi non fondati, e solo in parte si trasferirebbe su quelli immobiliari, colpiti con scarse possibilità di traslazione dalla loro propria imposta. Sarebbe comunque un mezzo necessario d'integrazione dell'imposizione di questi, se venisse soppressa l'imposta sui consumi. Il cennato sistema di vincoli, o di interdipendenze qualitative e quantitative, dovrebbe positivamente realizzare questa voluta perequazione nella distribuzione degli oneri tributari locali fra diverse forme di reddito.

E non sarà che più necessario per l'imposta mobiliare, stabilire norme generali che assicurino certa uniformità di scelte nell'iniziativa fiscale degli enti locali, per evitare che una troppo diversa pressione crei delle oasi fiscali, non solo sacrificando l'uguaglianza, ma frantumando l'unico già ristretto mercato nazionale in piccoli mercati locali, chiusi alla libera circolazione delle iniziative industriali e del lavoro; con diverse conseguenze sulla ripartizione di fatto dell'imposta. E' questo un problema più generale, già accennato a proposito delle altre imposte reali, e che si propone anche per le imposte personali, malgrado la loro minore trasferibilità; ma che è specialmente importante per la reale mobiliare.

In quest'ordine di idee, *il reddito di capitale puro* e il reddito degli enti collettivi, generalmente prodotti sul mercato nazionale, o comunque su spazio più vasto di una circoscrizione locale, furono sempre esclusi dalla sovrapposizione, quando vigente, e dai progetti di attribuzione agli enti locali della stessa imposta di ricchezza mobile, per restare riservati allo Stato. La tassazione locale degli interessi del capitale turberebbe l'uniformità del carico del saggio di interesse e ostacolerebbe la necessaria mobilità dei capitali, portandoli a concentrarsi nelle aree locali di minore pressione fiscale, in ciò facilitati dal fatto che organi raccoglitori sono le casse di risparmio e gli istituti di credito o gli enti e società emittenti titoli. D'altra parte, la tassazione di

questi per rivalsa sarebbe ingiustamente attribuita agli enti della circoscrizione in cui hanno sede, che si avvantaggerebbero del reddito di creditori residenti in tante altre parti del territorio nazionale.

Analogo effetto sperequatore avrebbe l'*imposizione locale sul reddito delle società anonime*, la cui fonte sta in capitali raccolti su raggio nazionale e in un'organizzazione economica del tutto eccezionalmente limitata a un'area locale. Qui l'esclusione dall'imposizione locale verrebbe incontro alla necessità di risolvere un problema ormai maturo: quello della tassazione unificata del reddito degli enti collettivi accertato in base a bilancio; necessità di carattere tecnico, chechè si pensi dell'opportunità sociale di discriminare contro le imprese più capitalistiche, che non sono sempre le più produttive.

28. C) - a) Disegno che già appariva nei progetti Scialoja e Majorana — alternativo di quello fin qui ricavato da più numerosi motivi storici e dottrinali — sarebbe quello di attribuire ai comuni, invece delle imposte reali, un'*imposta personale*; che andrebbe contro la tendenza accennata, del passaggio da imposte reali a imposte personali nel sistema erariale e da imposte personali a imposte reali nel sistema tributario locale. Le ragioni positive di questa seconda soluzione sono state esposte; restan da ricordare le ragioni della soluzione che attribuisce le imposte personali allo Stato e le sconsiglia per gli enti locali.

Si sa che solo l'imposta personale può adeguarsi alla capacità contributiva di una ricchezza che diviene sempre più diffusa per categorie sociali più che per categorie economiche, facendole sostenere uniformemente su tutto il territorio, con prelievi progressivi su un coacervo dei vari redditi, il costo dei servizi pubblici indivisibili di carattere nazionale, che hanno minor relazione con gli interessi locali dei contribuenti. Ma in questa sua logica, l'imposizione personale generale sul reddito globale non potrebbe non essere unica e statale. Chè, se anche si superassero le difficoltà, tanto più grandi per un singolo ente locale, del coacervo di redditi prodotti in diverse circoscrizioni, per attribuirlo a una sola di esse, se ne avvantaggerebbe quella di domicilio, e si avrebbero gravi sperequazioni: a danno, per es., delle zone rurali, da noi prevalenti, che avrebbero intanto ceduto l'imposta fondiaria allo Stato. Perciò si dice che nessuna imposta personale può essere applicata con sicurezza, facilità e giustizia, se non si estende uniformemente a tutto il territorio nazionale, se non appartiene unicamente allo Stato. Da un punto di vista negativo, si osserva che l'imposta personale è uno strumento troppo delicato nelle mani delle amministrazioni locali; troppo difficile per la sua tecnica e troppo facile a divenire strumento di una finanza di classe, ancor più arbitraria ed oppressiva se lasciata alla partigianeria delle consorzierie locali (1).

(1) Una conseguenza economica importante, già notata a proposito della difformità dell'imposizione mobiliare locale, e che nell'imposizione personale sarebbe poco meno accentuata, si è avuta nell'unica esperienza, sembra del tutto negativa, d'imposta sintetica locale, quella olandese; così pesante per gli abitanti più ricchi, da spingere all'emigrazione dei colpiti in altri comuni, creando sperequazioni e difficoltà per gli stessi enti tassatori.

b) D'altra parte, gli enti locali non potrebbero partecipare con *addizionali alla personale globale erariale*, per la ragione tecnica accennata qui avanti, e già prima a proposito della tassazione dei redditi mobiliari; la necessità cioè che l'imposizione avvenga nel luogo di domicilio o di residenza del contribuente per tutti i redditi da lui conseguiti, anche se provenienti, cosa tanto più facile nell'imposizione personale globale, da circoscrizioni diverse: con evidente ingiustizia per alcune di queste. Nè vale il dire, come nella relazione Meda, a giustificazione della proposta sovrimposizione comunale alla complementare di Stato, poi riproposta, ma mai potuta attuare, che applicandosi questa sull'insieme dei redditi che il contribuente « gode » nel comune di residenza, il cespite imponibile si identifica con quello che il comune ha pure esso il diritto di colpire, per avere un contributo adeguato alle spese richieste dai pubblici servizi di cui il contribuente stesso fruisce. Il metodo si presenterebbe di « agevole applicazione », come si legge nella stessa relazione, perchè appunto merito unico o precipuo dell'addizionale è la semplicità; ma a danno della giustizia, come in questo caso, in cui resta evidente che, benchè si tratti di un'imposta personale giustificabile con benefici ottenuti dalla persona come residente, senza analitica considerazione delle singole fonti di reddito, non cessa di essere, se intesa ed organizzata come imposta diretta, imposta globale sul reddito realizzato o prodotto; e una giusta distribuzione del suo gettito fra gli enti che ne hanno diritto in relazione ad interessi protetti, non potrebbe non tener conto dei luoghi di produzione di quel reddito. Ciò essendo difficile, darebbe luogo a sperequazioni. E questa non si avrebbe solo fra diversi enti tassatori, ma fra vari contribuenti, pel fatto pure accennato, che la discriminazione con aliquote diverse di imposta, attraverso le addizionali lasciate alla diversità di iniziative locali, può alterarsi. Vale infine e soprattutto, contro la sovrimposta sulla personale di Stato, la ragione della tendenza prevalente, verso l'abbandono di vieti metodi di confusione dei cespiti, per una separazione semplificatrice, condizione di autonomia del governo locale.

c) Ma questa non è una ragione per lasciare nel presente assetto la personale autonoma dei comuni, cioè l'*imposta di famiglia*. E non perchè verrebbe a fare duplicazione con la personale di Stato, come si legge nella relazione Meda ed è spesso ripetuto; chè, sebbene abbia per base, come questa, la somma dei redditi soggetti alle imposte reali, l'accertamento è corretto da indici diversi di agiatezza (anche se oggi pure per la complementare è ammesso come sussidiario l'accertamento induttivo), essendo ibridamente organizzata piuttosto come imposta sulla spesa; e oltre ciò, potrebbe avere una giustificazione autonoma, se mai come sdoppiamento di imposta. Ma proprio tale sdoppiamento non sembra giustificato, per le ragioni premesse dell'impossibilità logica e tecnica di un'imposta generale personale applicata da un singolo comune, su un complesso di redditi prodotti che coi servizi di quello hanno relazione soltanto parziale.

L'attuale imposta di famiglia presenta questo difetto, volendo tener conto (cosa del resto assai difficile, quindi occasione di evasioni e altre sperequazioni) dei « redditi « o proventi, qualunque ne sia l'origine, il modo ed il « luogo in cui sono prodotti », ossia del reddito complessivo realizzato o prodotto dal contribuente. Ma, non solo per questo, si tratta di un vecchio arbitrario arnese fiscale; il cui mantenimento si è voluto giustificare con l'opportunità finanziaria, neppure essa valida, dato il gettito assai scarso. Concepita come un'imposta sull'agiatezza, si risolve troppo spesso in un'imposta sulla miseria, la cui progressività formale aggrava la regressività sostanziale, rispetto al reddito delle famiglie meno abbienti, a causa del metodo di accertamento e di applicazione; che per giunta divenuto indiziario, quando nel 1931 si pensava di migliorare tecnicamente il tributo, ha accentuato la pericolosità insita nelle personali locali.

Difetti anche più gravi ha la personale alternativa sul *valore locativo*. Già grossolana come imposta presuntiva e indiziaria sul reddito, nell'ipotesi che questo vari in ragione diretta dell'importanza della casa abitata, — diviene apertamente regressiva, perchè più gravosa per le famiglie più numerose e più povere, se si considera il fatto di prima evidenza, e accertato statisticamente, che la percentuale del reddito pagato per l'abitazione diventa via via minore quanto più il reddito aumenta, e in genere non si adegua alle variazioni delle fortune. Andrebbe compensata da aliquote non solo progressive, ma più ripidamente progressive del coefficiente progressivo con cui deve dedursi il reddito reale dall'ammontare dell'affitto; chè solo a questa condizione resterebbe effettivamente proporzionale alla ricchezza. D'altra parte, trattandosi di una domanda in genere non riducibile senza grave sacrificio delle famiglie meno abbienti (riduzione in appartamenti più piccoli, o nelle città non stazionarie spostamento verso la periferia), non si potrebbe contare, in questa e altre condizioni, se non su una traslazione del tutto incerta e parziale sui proprietari di case; che a sua volta sarebbe ingiusta, data la già grave pressione dell'imposta immobiliare su questa forma di reddito, colpita inoltre da imposta privata per il blocco delle pigioni.

Nè l'imposta di famiglia, nè quella sul valore locativo, dunque, possono trovar posto in un riassetto dei nostri tributi locali, ispirato a principi razionali e moderni. Se ne può salvare un principio essenziale, che le ha via via portate a organizzarsi, pur rimanendo imposte sul reddito globale o sull'entrata, come imposte sulla spesa, indice indiretto di quel reddito o entrata. Ma questo indice non potrebbe essere limitato al solo valore locativo; nè esteso arbitrariamente e vagamente fino a comprendere tutti i possibili segni di agiatezza, come nell'imposta di famiglia. Nell'opera di semplificazione e chiarificazione del sistema tributario locale, bisognerà eliminare il carattere ibrido e incerto di questa forma di imposizione, che non è organizzata dichiaratamente nè come imposta sull'entrata, nè come imposta sulla spesa; e portarla apertamente, secondo logica, sul piano dell'imposizione indiretta sul reddito consumato. L'introduzione di un'imposta effettivamente generale sulla

spesa, toglierebbe insieme due rozzi strumenti fiscali, e permetterebbe inoltre di depurare quel sistema di una tara sempre deplorata, cioè la regressività delle gravose imposte locali di consumo.

29. D) Le *imposte di consumo* costituiscono oggi la base prevalente della finanza comunale, gittando per circa la metà delle entrate tributarie, press'a poco come nel 1902, quando davano il 45 % di tali entrate. Occorre dunque una grande spregiudicatezza per toccare questo punto del sistema tributario locale; su cui tuttavia si sono riversate, proiettandovi un'ombra intollerabile, le conseguenze della permanente rigidità e insufficienza del sistema stesso. Ora una finanza che vuol essere democratica, nel senso di far subire ai più abbienti la maggior parte del carico tributario, come lo permettono, da una parte la generale povertà del paese, dall'altra le spese crescenti degli enti pubblici a sollievo di tale povertà, deve trovare l'impulso per una coraggiosa riforma proprio in questo fra gli strumenti più docili di una politica onde i comuni hanno invece sempre riversato quel carico sui meno abbienti (1). Rozzo arnese fiscale e doppiamente regressivo, se fra l'altro importa pei contribuenti un danno assai maggiore del provento pubblico che rende, e proporzionalmente più alto per le zone più povere del paese, a causa delle spese di riscossione, che per la gravosità stessa dell'imposta sono ancora altissime, malgrado la riforma del 1930 le abbia ridotte dal 15-16 % al 12,35 % (1937), e sono inversamente proporzionali al gettito totale.

Nel 1937 l'84 % di tale gettito derivava in primo luogo dalle bevande vinose, poi dalle carni e a lunga distanza dall'energia elettrica per illuminazione, infine dai materiali da costruzione (malgrado la riduzione dei generi imponibili in seguito alla riforma del 1930, restano ancora una dozzina di voci a riscossione costosa e gettito trascurabile, che per semplicità andrebbero comunque soppresse). Detti consumi più tassati entrano ormai nel tenore di vita consolidato delle classi popolari, sicchè rimangono valide le critiche sempre fatte a tale imposta, come offensiva della giustizia tributaria per la sua progressività a rovescio. Si potrebbe spiegare come compenso alla discriminazione di cui godono i redditi di lavoro in sede d'imposizione diretta; ma la traslazione frustra parzialmente questo scopo; perchè, come le masse lavoratrici non cessano di esser mantenute a un tenore di vita assai leggermente dinamico e relativamente basso, le imposte di consumo si ripercuotono in parte sulle economie già tassate in sede di imposte

dirette. Poichè infine, regolandosi i salari con una contrattazione collettiva diffusa, in base alle variazioni del livello dei prezzi, ogni aumento di quelli influisce su questi e quindi sulla domanda interna ed estera dei prodotti; cosa particolarmente pregiudizievole per la economia italiana, il cui problema essenziale, specie nel lungo periodo della ricostruzione, è una riduzione dei costi di produzione. Specie la viticoltura, che può dar luogo ad esportazioni cospicue, è anche direttamente colpita dall'imposta di consumo sul vino; che è stata sempre discussa inoltre, per la sua sperequazione a danno delle città e dei centri operai, le conseguenti sofisticazioni e manipolazioni e insomma la riduzione della domanda, dannosa alla produzione.

Gravi imposte su poche merci di generale consumo non necessario vanno lasciate allo Stato (2), sebbene, oltre il fortunato incremento del monopolio tabacchi e altri pochi monopoli di vendita o imposte di fabbricazione, non sia da attendersene molto, data la generale povertà del paese, in cui solo l'ingiusta gravezza sui consumi popolari può dare un largo gettito. Alcuni degli attuali proventi comunali a titolo di imposta di consumo potranno essere arrotondati con le eccedenze di gestione dei monopoli di pubblica utilità (gas, elettricità, trasporti ecc.) (3); purchè le municipalizzazioni siano condotte con una opportuna politica fiscale-industriale; che non vieta, anzi consiglia, per l'incremento del consumo e la riduzione dei costi unitari, una discriminazione di prezzi a favore degli utenti meno dotati.

Le imposte sui singoli consumi, di beni o servizi, non cesserebbero di essere sperequate, come tassazione di indici analitici di spesa e quindi di reddito, anche se potessero moltiplicarsi fino a comprendere tutti i capitoli del bilancio familiare e si potessero appropriare le aliquote ad ogni singolo ordine di spesa. Perciò tecnicamente è oggi consigliata una diversa forma di imposizione, quella sintetica sulla spesa, coordinatrice di diverse manifestazioni di capacità contributiva, attraverso varie forme di erogazione del reddito per il consumo; che nel nostro sistema tributario locale potrebbe assorbire, insieme, le grezze forme di tassazione personale sull'agiatezza e di tassazione di consumo e suantuarie, in una imposizione generale sul reddito localmente consumato.

30. Il nostro sistema tributario locale ha parziali *imposte sulla spesa o sul reddito consumato*, le c. d. suntuarie (sui domestici, i bigliardi, i pianoforti, i cani e

(1) Il problema è sentito da tempo: DE VITI DE MARCO. *Per un programma di azione democratica*, giugno 1913, in *Un trentennio di lotta politica*, pp. 324-25.

(2) Le imposte di cui trattasi erano un tempo di gran lunga la principale fonte di entrata dello Stato: i comuni, che riscuotevano anche la parte erariale, erano autorizzati a imposte addizionali e autonome di consumo; dopo il 1895, queste progressivamente perdettero il loro carattere misto, per divenire tributi quasi esclusivamente locali.

(3) In Inghilterra queste eccedenze costituiscono una parte cospicua delle entrate locali (nel 1931-32, 156,9 milioni di sterline, contro 187,7 milioni di proventi dell'unica imposta diretta locale: i *rates*), e sono considerate imposte indirette, non essendovi imposte di consumo locali. Queste non esistono agli Stati Uniti e sono state soppresse in Belgio, in Olanda, in Danimarca, in Svezia e Norvegia, come forma di tassazione primitiva, contraria ai canoni più accettati dell'uguaglianza ed economicità. Nella stessa Francia gli *octrois* sono molto discussi e si giustificano solo con l'importanza del gettito e la facilità della riscossione. Tuttavia costituiscono, al contrario che da noi, solo una piccola parte delle entrate tributarie locali.

le vetture); vecchie forme empiriche, il cui effetto, di rendere ancor più farraginoso il sistema, non è compensato dal gettito assai scarso, quasi assorbito dall'alto costo di accertamento, e il cui carattere progressivo non compensa perciò la regressività delle imposte locali personali e di consumo. Tutti questi elementi eterogenei possono divenire elementi notevoli di rendimento fiscale e di equilibrio reciproco e dell'intero sistema, nel quadro di un'imposta generale, che tutti i parziali ma congrui indici di spesa opportunamente coordini, in un indice generale di agiatezza, con accertamento non congetturale e quindi arbitrario, ma basato appunto sul reddito consumato.

Questo tipo di imposizione si giustifica col dovere contributivo pel beneficio che i residenti ritraggono dai servizi pubblici locali, resi necessari dalla spesa effettiva o potenziale del loro reddito, cioè dal loro tenore di vita; che d'altra parte esprime una capacità contributiva meglio accertabile nell'ambito della località in cui l'individuo ha la sua residenza abituale, per la sicura conoscenza delle condizioni individuali e di gruppo e per la più immediata relazione fra godimento del reddito e servizi pubblici.

Il progetto di sostituire l'imposta personale locale (di famiglia e sul valore locativo) e le altre imposte sull'agiatezza e sulla spesa, (quelle suntuarie) con una imposta generale progressiva sull'insieme della spesa del contribuente, a favore dei comuni, era del Soleri. Il valore locativo dell'abitazione, le vetture non strumenti di lavoro, i domestici, i pianoforti e i bigliardi, i cavalli ed i cani e certi divertimenti sarebbero stati, non più oggetto di imposte distinte, ma indici, insieme con tutti gli altri possibili « di facile constatazione locale », della spesa complessiva del contribuente. Questi indici erano vincolati nell'entità a certi criteri generali stabiliti dalla legge, allo scopo di realizzare una certa uniformità nell'organizzazione del tributo, pur lasciata libera ai comuni; soprattutto per evitare ingiusta pressione differenziale fra varie categorie (non correttamente, secondo l'accennato difetto dell'imposta di famiglia, si stabiliva che si potesse tener conto anche del valore locativo di abitazioni, ville e altri luoghi di delizia non siti nel comune; che avrebbe acquisito ingiustamente a un'imposta sul reddito localmente consumato elementi di un'imposta personale sul globale reddito prodotto).

A un'analoga imposta generale sul reddito consumato si era pensato con le riforme del 1923 (r. d. 20 dicem-

bre 1923, non potuto attuare), come alternativa in facoltà dei grandi comuni che non preferissero un diritto di sovrimposizione sulla complementare di Stato pur allora introdotta, che portava alla soppressione delle personali locali; e contro i vincoli tecnici specifici, opportunamente introdotti dal progetto Soleri per limitare l'arbitrio dei comuni, veniva data a questi piena libertà di organizzare l'imposta, salvo soltanto l'obbligo molto vago di farne approvare i regolamenti dalla G.P.A. e farli omologare dal Ministero delle finanze. Illogicamente sarebbero rimaste in piedi le molteplici imposte suntuarie, perchè si affermava ancor più nettamente che nel progetto Soleri, fin nello stesso titolo, trattarsi di un'imposta sul reddito consumato, con un assetto nettamente distinto da quello della complementare e della soppressa imposta di famiglia, ritenuta un duplicato di quella. Si diceva che non il reddito prodotto del contribuente era assunto a base della nuova imposta, ma la erogazione di esso, desunta dagli indici designati dalla legge; si voleva insomma che i comuni non potessero assumere come base imponibile l'entrata totale, in realtà propria della globale diretta di Stato, ma la spesa totale, supposta secondo alcuni indici. E' però evidente che dal numero di questi indici non potessero escludersi quelli soggetti ad imposte suntuarie, sia pure che fossero già ritenuti indici di agiatezza ai fini delle personali globali locali, anch'esse in fondo organizzate come imposta sulla spesa. Gli è che questa, nella moderna sua accezione tecnica, contrapposta all'imposta sull'entrata totale (1), si riferisce precisamente alla spesa in genere, in beni e servizi, non al consumo di ciascuna specie di questi in particolare.

Quando l'imposta locale sulla spesa fu annunciata dal progetto Soleri, delle critiche furono sollevate (2). Le si riconosceva il pregio di rispondere alla moderna tendenza dottrinale della tassazione del reddito realizzato (anche se non economicamente guadagnato) e consumato, con esenzione del reddito risparmiato; ma contraddittoriamente le si addebitava di colpire il tenore di vita, non l'effettiva capacità contributiva, eventualmente maggiore del parsimonioso, e di non potere evitare la non corrispondenza fra luogo di produzione e luogo di consumo del reddito. Che sono elementi caratteristici propri della logica dell'imposta di cui trattasi, diversa appunto dall'imposta globale sul reddito o sull'entrata, perchè è tassazione di residenti, non di possidenti, non ha riferimento alle fonti del reddito prodotto, ma al reddito localmente consumato, e questo è preso in se

(1) Carattere del tutto diverso ha l'attuale imposta erariale impropriamente detta sull'entrata, che il progetto citato dello Scoa vorrebbe affidare ai comuni come imposta sul reddito consumato. E' noto che trattasi di un imperfettissimo strumento fiscale, che sebbene di gran rendimento per lo Stato, il quale non potrebbe rinunciarvi, va profondamente riformato nella sua struttura d'imposta sul prodotto lordo, colpito varie volte negli scambi successivi di uno stesso ciclo economico; e non ha alcuna relazione con la vita locale, non colpendo consumi finali localizzati; ch'è la condizione tradizionale delle imposte locali di consumo e dovrebbe restare base della nuova imposta sul reddito localmente consumato. E' da escludere la proposta fatta da altri, di concedere ai comuni un'addizionale sull'imposta erariale sull'entrata, anche se limitata agli ultimi atti di scambio fra esercenti e consumatori; vi sarebbe sperequazione, forse maggiore dell'attuale imposta di consumo, fra località e economia prevalentemente rurale e centri a vita economica più intensa (grandi città e località di mercato). Si aggraverebbe poi il carattere regressivo di tale tributo, con il colpire assai maggior numero di oggetti di consumo.

(2) Fra altri dal BARI R.: *La riforma dei tributi locali* in Riv. « Problemi Italiani », giugno 1922.

stesso attraverso indici di spesa, non per risalire indirettamente dalla spesa all'entrata (1).

Infine, l'addebito della difficoltà di applicazione e di certo inevitabile carattere inquisitorio e vessatorio degli accertamenti, non è diverso da quello che si è sempre opposto alle moderne forme d'imposizione personale, e che la tecnica tributaria sa superare. Questa nel caso della nuova imposta locale deve suggerire la limitazione legislativa della facoltà di accertamento indiziario e la fissazione di criteri obiettivi di valutazione di determinati indici di spesa (2). Ciò tanto più, che deve trattarsi di un'imposta progressiva, come è proprio della sua natura sintetica e del suo compito integratore di un sistema tributario locale come quello qui configurato, il cui primo pilastro, di un'imposta generale ma analitica sul reddito prodotto, è a carattere proporzionale.

31. Una delle giustificazioni delle imposte di consumo, piuttosto scolastica e invero marginale, è che esse sarebbero l'unico mezzo per far contribuire la popolazione mobile alle spese sostenute dalla popolazione accentrata nei grandi centri, per servizi pubblici di cui altrimenti i semplici dimoranti, esclusi da imposta, godrebbero gratuitamente. Ma la popolazione mobile avendo interessi ed affari in diversi comuni, è quella più esposta alle « duplicazioni » di imposta per la mobiliare, e nella massa ciò potrebbe compensare esattamente i « salti » in sede di imposta sulla spesa; non solo per i singoli, ma anche per i vari comuni, nell'intrecciarsi delle relazioni fra residenti e forestieri. Del resto, non bisogna correr dietro alle ombre della duplicazione e del salto, in un sistema a imposte molteplici, che offre, nella grande mobilità moderna delle persone e dei capitali, a diversi enti contemporaneamente e successivamente, la possibilità di colpire varie manifestazioni di capacità contributiva.

Contro l'astratto formalismo della generalità dell'imposta, il quale vorrebbe che gli enti locali avessero un loro proprio completo sistema fiscale, legato puntualmente al principio del beneficio ricevuto dai servizi pubblici (mentre in ogni caso i vari istituti tributari non potrebbero mai comporsi in tal senso a sistema nei limiti di una circoscrizione locale, ma solo sul piano nazionale), sta il gioco assai complicato di traslazioni e diffusione di un sistema a imposte molteplici, che rende anche vana la dannosa complicazione della completezza. Così, non può dirsi che il cittadino il quale

abbia semplice dimora o breve soggiorno in un comune sfugga alla ripercussione delle imposte locali almeno parzialmente trasferibili, come quelle sull'industria, commercio e professioni, cioè sul reddito della produzione di beni e servizi resi anche a lui; o sfugga al costo ed eventuale sopracosto fiscale dei servizi municipalizzati.

Del resto, l'imposta di soggiorno, specie per coloro che non viaggiano per relazioni di affari ma per diporto, potrebbe giustificarsi come imposta speciale di scopo, per una relazione più stretta di quella già notata a proposito dell'imposta sulla spesa, tra affluenza di forestieri e necessità di estendere i servizi pubblici locali, per rendere loro possibile o più gradevole e fruttuoso il godimento o consumo del reddito. Ma la sopravvivenza di una imposta odiosa, di scarso rendimento e di malsicura riscossione, proprio quando si tratta di semplificare il sistema tributario, non compenserebbe il danno di intralciare la mobilità degli uomini e degli affari, specie quella dei forestieri in un paese come il nostro, che molto si attende dal turismo, come attività normale della sua economia. Non produrrebbe tali inconvenienti e sarebbe più fondata, l'imposta di cui trattasi, se limitata, come al suo nascere, a imposta di cura; quale contributo alle specifiche spese degli enti comunali o autonomi, per servizi e miglioramenti di luoghi appunto di cura: imposta di scopo che confinerebbe coi contributi di miglioria.

Come già visto, le imposte di scopo e le contribuzioni speciali, cioè assegnate esclusivamente a spese specifiche per la produzione di un determinato servizio pubblico, tornano dappertutto a un'importanza non più marginale, contro l'economicità dell'unificazione, a ragione dell'economicità del controllo più rigoroso, per gruppi sociali o territoriali, dell'utilizzazione dei servizi pubblici; e sono riconosciute da tempo come particolarmente proprie degli enti locali, per la natura di questi, quali associazioni di interessi limitati, originariamente economici. Sono nate come imposte di scopo tutte le imposte autonome locali, e quelle tradizionali inglesi (*rates sui poveri*, ecc.), poi raggruppatesi, per processo tecnico che va dalla diversificazione all'unificazione, in imposte senz'altro e poi generali. Ma nei centri locali moderni nascono, col crescere del tenore di vita, bisogni nuovi, che richiedono l'offerta più economica di servizi in cooperazione pubblica; la cui prima organizzazione, fino al pronunciarsi della maggiore economicità dell'unificazione, dev'essere auto-

(1) Il progetto Majorana prevedeva la ripartizione dell'imposta sull'entrata fra i vari comuni in cui l'entrata fosse stata « prodotta », ma contemplava appunto sotto quel titolo un'imposta personale sul reddito prodotto. Dall'assumere in un comune la spesa totale come indice del reddito consumato, non segue che il comune tassatore deva assoggettare a imposta, oltre il reddito consumato nella sua circoscrizione, il reddito realizzato altrove, che riporterebbe all'idea di un'imposta personale sul reddito globale prodotto, incompatibile con quella erariale. Per ragioni di opportunità, eccezionalmente si può ammettere, come faceva il citato decreto del 1923, che all'imposta sul valore del reddito consumato applicata nel comune di abituale o prevalente residenza partecipino altri comuni interessati (è specialmente il caso di grossi centri in cui di solito risiedono per alcuni mesi dell'anno i proprietari terrieri dei piccoli comuni spendendovi gran parte del loro reddito).

(2) Ai fini di una sistematica imposta sulla spesa, come qui si intende, non servirebbe, coi suoi criteri arbitrari e uniformi, quindi sperequati, di valutazione dell'agiatezza, l'esempio dell'imposta personale progressiva sulle spese di lusso, recentemente proposta, meno per esigenze fiscali che per scopi di politica sociale repressiva, come sovrimposta sulle esistenti imposte sul valore locativo e suntuarie. (Cons. Naz. 23 dicembre 1945, doc. n. 199).



ma e particolarmente controllata: è il caso di servizi non solo divenuti campo di industria municipalizzata, ma ancora condotti in economia, come quelli di fognatura, di ritiro delle immondizie, e via dicendo. E' bene che la pratica, non solo dei veri e propri prezzi pubblici (tasse e tariffe), ma delle contribuzioni speciali, che stanno al confine fra la tassa e l'imposta, si estenda a far corrispondere quanto più è possibile il carico di ciascun cittadino all'utilità di servizi in tutto o in parte divisibili. L'applicazione del principio economico della controprestazione o del prezzo, selettivo dell'offerta e della domanda, avrebbe l'effetto inestimabile di semplificare il vero e proprio sistema fiscale degli enti locali e alleggerirne la pressione più immediata.

I contributi di miglioria hanno nel nostro sistema della finanza locale un assetto soddisfacente, che ha origine da una vera *imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili*, nuovo istituto che risponde a un bisogno di giustizia tributaria. Non si tratterebbe, se mai, che di rafforzare e rendere più evidente questo, che da elemento fondamentale originario è divenuto un aspetto o caso particolare del generale contributo di miglioria.

Il valore del suolo urbano, cioè della terra sita entro le cinte cittadine e non destinata a coltivazione, sembra una base particolarmente promettente per l'imposizione locale, che ha una giustificazione sua propria come imposta su una speciale capacità contributiva, cioè indipendentemente da specifiche spese sostenute dall'ente pubblico. Si vuole che la collettività avochi a sé ciò che ha creato, cioè l'incremento del valore delle aree fabbricabili, non guadagnato economicamente dai singoli, perchè dovuto all'automatico sviluppo della collettività per popolazione e suo tenore di vita, alle spese generali per questo da essa sostenute, alla creazione e al rallentamento dei vincoli pubblici alle costruzioni ecc. (1). La popolarità di tale imposta è perciò cresciuta negli ultimi tempi, e se ne ha esempio in altri paesi, specie nei grandi centri dinamici di quelli nuovi. Ma soddisfa più esigenze sociali di giustizia, che esigenze fiscali di rendimento (2).

Da noi, prima dell'altra guerra, tale imposta colpiva, non il solo incremento realizzato, ma tutto il valore capitale dell'area; che non essendo utilizzata e non formando un reddito propriamente detto sfugge alla normale imposta fondiaria: erroneamente essa quindi appariva ingiusta, mentre in realtà riparava, se mai, a un salto di imposta. Il progetto Soleri voleva soppressa l'imposta, perchè la sua esperienza, limitata ad alcune

grandi città, non aveva raggiunto lo scopo originario di politica economica, ch'era quello di promuovere la costruzione di abitazioni. In cambio il progetto, da una parte dava facoltà ai comuni e alle provincie di una speciale « sovrinposta di concorso dei proprietari di beni stabili per spese pubbliche » (piani regolatori, acquedotti, ponti, strade, ecc.), indipendentemente dal beneficio particolare per queste ritratto; dall'altra, contemplava un *contributo di miglioria*, quale mezzo di avocazione a favore degli enti locali di parte dell'accrescimento di valore verificatosi nei beni rustici e urbani compresi nel territorio del comune o della provincia, come risultato delle spese per l'esecuzione delle opere compiute dall'ente, ma che fosse effettivamente realizzato, avesse relazione o non con un'attività di lucro dei possessori (3).

Nella riforma del 1923 si abbandonò il disegno della sovrinposta per concorso dei proprietari alle spese di opere pubbliche, ma si attuarono i concetti della seconda proposta Soleri, sopprimendosi l'imposta sulle aree fabbricabili e dandosi la facoltà di applicare un contributo di miglioria secondo due sistemi diversi: in modo, cioè, ch'esso fosse, o partecipazione dell'ente locale a un incremento di valore, o essendo questa valutazione assai incerta, fosse invece concorso del proprietario alle spese sostenute dall'ente stesso. La seconda ipotesi, di concorso a una specifica spesa, è chiara; ma può distinguersi dall'altra solo per linee piuttosto astratte, non potendosi escludere un'influenza della spesa pubblica negli stessi incrementi di valore che si sogliono riportare a fattori sociali e demografici diversi: si tratta di una miglioria dovuta direttamente o indirettamente, sia pure in parte, al fatto dell'ente pubblico, e vale il principio del beneficio, come del resto sostenevano gli economisti classici (4).

Essendo le differenze pratiche anche minori di quelle logiche, giustamente le norme del Testo unico del 1931 contemplano insieme, ma distintamente: 1° una vera e propria imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, da attribuirsi all'espansione dell'abitato e al complesso delle opere eseguite dal comune (*contributo di miglioria generica*, nei soli comuni, con l'aliquota non superiore al 15 % del maggior valore, accertato in caso di trasferimento o a periodi fissi di tempo: aliquota troppo mite, se si ha riguardo al significato sociale ed economico di tale prelievo); 2° un vero e proprio contributo dell'incremento di valore dei beni rustici e urbani (escluse le aree fabbricabili) alle spese per opere pubbliche (*contributo di miglioria specifica*),

(1) Esplicitamente, ma astrattamente, la Costituzione di Weimar dichiarava: « L'aumento del valore del suolo che non sia dovuto al lavoro deve andare a profitto della collettività »: concretamente, però, l'imposta sulle aree fabbricabili era nella tradizione germanica.

(2) In Inghilterra, la *Land value duty* diede luogo nel 1909, con alcune altre imposte su plusvalori immobiliari, a una memorabile battaglia costituzionale, dei liberali dei Comuni contro i conservatori della Camera dei Lords; ma già nel 1920 doveva essere soppressa, perchè, contro l'ostinata resistenza dei contribuenti, le spese di accertamento superavano i gettiti insignificanti.

(3) Nel progetto Soleri di riforma delle imposte erariali si consideravano altre due fattispecie: il plus-valore realizzato con fine preordinato di lucro, sottoposto alla reale mobiliare; e il plus-valore realizzato rispetto al costo, nella vendita di uno stabile a semplice scopo di trasformazione patrimoniale e senza fine di lucro, tassato in sede di personale complementare, opportunamente ripartito nel numero delle annualità durante le quali si fosse prodotto.

(4) CANNAN: *The history of local rates in England*, 1906, n. 21.

pei comuni e per le provincie, naturalmente limitato per queste alle proprietà extraurbane.

I motivi dell'evoluzione dell'istituto in questa soddisfacente fusione appaiono ancor validi, e non sembra il caso di tornare alla vecchia imposta sulle aree fabbricabili; almeno nel campo dei tributi locali. Qui sarebbe causa di inutile complicazione del sistema, dato che lo scarso rendimento fiscale, in presenza del dinamismo non alto delle nostre città e delle difficoltà di accertamento, può ottenersi dall'istituto come oggi configurato; con opportuni ritocchi che raggiungano meglio lo scopo di giustizia tributaria, di avocare plus-valori o incrementi non guadagnati (1). D'altra parte, la finalità sociale, di porre remora alla speculazione accaparratrice, per l'utilizzazione delle aree e la compressione degli affitti, risulta dall'esperienza non conseguibile con questo mezzo; nè sembra rilevante; quando non si tratti invece di porre remora a un urbanesimo incompatibile con la struttura economica sociale ottima del nostro paese. Intanto i redditi dei fabbricati sono sperequatamente troppo colpiti da imposta, specie dove il costo del suolo è grande rispetto a quello dell'edificio; un'alta imposta sulle aree fabbricabili, sebbene astrattamente non trasferibile perchè gravante su rendita, concretamente in certe condizioni, non mancherebbe di influire sul valore di trasferimento delle aree, e distogliere dalle costruzioni, invece che stimolarle, infine ripercuotendosi in parte sugli inquilini.

32. I contributi, non solo di miglioria e non solo dei privati, ma di altri enti pubblici come lo Stato e i comuni, devono trovare posto prevalente nel sistema delle entrate provinciali o regionali. Un sistema tributario intermedio fra quello statale e quello comunale sarebbe superfluo e dannoso elemento di complicazione e di rigidità; nè avrebbe, del resto, una sua propria materia imponibile. Come già notato, la provincia, o la regione, ha funzioni seminazionali, almeno oggi risultanti da un'attività marginale, che i comuni non possono adempiere se non in consorzio, o che lo Stato delega come ad organo del suo decentramento.

Ora le entrate provinciali sono costituite in massima parte di sovrimposte sulle fondiari erariali e sulla mobiliare comunale (854 milioni su un miliardo, nel 1935) e per il rimanente di tasse e contributi individuali. Non muterebbe la realtà delle cose, e sarebbe assai utile agli effetti della semplificazione perseguita, il fatto che

questa compartecipazione degli enti intermedi alle risorse statali e comunali avvenisse, invece che col metodo tanto discusso dalle addizionali, con un nuovo bene organizzato metodo di sovvenzioni, a titolo di *rimborsi*, o eccezionalmente *concorsi*, dello Stato e dei comuni alle spese fatte da quegli enti per funzioni non proprie, ma rispettivamente delegate o consorziate (2).

Del resto, i *contributi statali* avranno una funzione importante nel risolvere il problema della cronica insufficienza delle entrate tributarie, degli stessi comuni; ch'è problema più generale di quello che possa derivare dalle conseguenze semplificatrici della discussione fin qui fatta dell'esistente sistema dei tributi comunali.

Da tale discussione risulta che il sistema tributario degli enti locali, nella razionale sua unificazione e successiva separazione da quello statale, risulterebbe fondato sui pilastri di due grandi *imposte comunali*:

1° un'imposta reale proporzionale, generale a *schede*, sul reddito prodotto, dei terreni, dei fabbricati, dell'industria, commercio, professioni e lavoro; basata sul principio del corrispettivo della protezione, conservazione e incremento degli interessi dei *possidenti* di specifiche locali fonti di reddito (che assorbirebbe le attuali sovrimposte terreni e fabbricati, le imposte sulle industrie, commercio, professioni e di patente e quelle sul bestiame, di licenza e sulle insegne);

2° un'imposta personale progressiva, generale, sul reddito consumato, basata sul principio del corrispettivo dell'utilità che la persona dei *residenti* ricava dallo spendere il reddito nelle condizioni di ambiente apprestato dai comuni (che assorbirebbe le attuali imposte di famiglia e sul valore locativo, le imposte di soggiorno e di consumo e le diverse imposte suntuarie).

Inoltre: a) i *comuni* avrebbero risorse derivanti: 1° da movimento di capitali (prestiti) e da proventi patrimoniali o di servizi in tutto o in parte divisibili resi ai singoli (entrate demaniali, prezzi di servizi di pubblica utilità, tasse, contributi speciali); 2° da integrazioni statali, per rimborsi della spesa di servizi nazionali ad essi delegati dallo Stato e concorsi nella spesa di servizi pur locali, cui non bastino le risorse comunali;

b) le *provincie* o *regioni* avrebbero risorse derivanti: 1° da movimento di capitali (prestiti) e da proventi patrimoniali e di servizi in tutto o in parte divisibili ai singoli (entrate demaniali, prezzi di servizi di pubblica utilità, tasse, contributi speciali); 2° da integrazioni statali per rimborsi e concorsi nella spesa di servizi di

(1) Alternativamente, in sede diversa, si potrebbe utilizzare l'esperienza favorevole di un'imposta sulle aree fabbricabili vigente nel comune di Trieste per il periodo 1913-23, sull'esempio di una tedesca analoga, concepita come complementare dell'imposta sui trasferimenti. (SCOCA: *L'imposta sul plusvalore degli immobili in Trieste*, Riv. «Economia», ott. 1927).

Meno facilmente si potrebbe il fine fiscale raggiungere in sede di imposta personale globale, erariale, per la difficoltà di accertamenti adeguati alle varie situazioni locali.

(2) Il sistema dei «ratizzi» è tradizionale nella finanza italiana; sotto forma di quote di concorso dei comuni alle finanze provinciali per servizi d'interesse comunale, esistevano in alcuni stati prima dell'unità; proposti in seguito più volte, sebbene fra ostilità, erano contemplati nei progetti Scialoja e Majorana, per evitare la concorrenza complicata e costosa di vari enti sull'unica materia imponibile, in forma di addizionali o di prelievi indipendenti. Il Matteotti nella sua proposta citata, distingueva anche lui le funzioni degli enti intermedi (provincie e regioni) e quindi i loro caratteri — di consorzi di Comuni o di organi di decentramento statale —, ma per assegnare loro un diritto di sovrimposizione o di compartecipazione, rispettivamente, alle imposte comunali o statali.

carattere nazionale e seminazionale; 3° da integrazioni comunali, per rimborsi e concorsi nella spesa di servizi di carattere strettamente locale.

Può darsi che l'attribuzione ai comuni di un'imposta di largo dinamico gettito come la ricchezza mobile oggi erariale, non compensi l'attuale gettito delle imposte di consumo, malgrado l'istituzione di un'imposta generale sulla spesa, più efficiente di quella esistente sul valore locativo. Non lo compenserà certamente nei comuni minori, dove l'imposta sulla spesa non avrà maggior efficienza dell'attuale imposta di famiglia. Ma è giusto che tali comuni gravino di più sulle imposte reali, e per la differenza tuttavia necessaria a raggiungere un minimo di efficienza dei servizi pubblici locali,entino su concorsi dello Stato. Tali concorsi saranno necessari per gli stessi comuni più grandi; insieme con rimborsi per spese di servizi che sarebbero statali, o semplici compensi per l'avocazione allo Stato di materia imponibile soggetta a imposte di consumo, pari alla differenza dell'imposta di ricchezza mobile ceduta.

33. Ma questo problema dei compensi, che è stato sempre l'ossessione dei riformatori del sistema tributario locale e la causa del suo complicarsi sotto il continuo assillo di un contingente equilibrio finanziario, ci sembra meno importante oggi, di fronte a un problema di riforma fondamentale, nel quadro di una nuova concezione dei rapporti tra funzioni statali e funzioni locali, nella quale l'esigenza dell'*elasticità* sarà preminente rispetto a quella della *sufficienza* del sistema. I problemi marginali della sufficienza dovranno essere risolti in senso egualmente lontano dal metodo dei continui ritocchi del sistema fiscale e dal metodo delle riparazioni statali al continuo dissesto: riconoscendo che sono problemi permanenti dell'inevitabile interferenza tra finanza statale e finanza locale, quindi della mai perfettamente realizzabile tendenza all'unificazione e separazione delle funzioni e dei cespiti.

Abbiamo notato le forze che portano a un accentramento delle risorse, con ritmo più frequente dell'accentramento delle funzioni; che non sono arbitrarie perché dappertutto sprigionate dalla nuova economia dei costi costanti e delle dimensioni più grandi delle unità di offerta di beni e servizi; o da nuove esigenze sociali di coordinamento, in funzione di una politica nazionale; o solo da nuove concezioni di giustizia tributaria, come nel caso di attribuzione allo Stato di certa materia imponibile ad esclusione degli enti locali (es. le imposte di consumo e quelle personali sull'entrata).

Nel margine lasciato scoperto dal diverso ritmo di queste forze, al metodo della redistribuzione agli enti locali di risorse fiscali accentrate resta il compito di risolvere il problema della sufficienza del sistema finan-

ziario locale. Ciò significa che al vieto metodo dei *ritocchi fiscali* bisognerà sostituire il metodo degli *adeguamenti finanziari*, che solo può conciliare la voluta separazione dei cespiti e certa inevitabile confusione delle funzioni fra Stato ed enti locali. Né vi è difficoltà, se ciò avvenga secondo principi chiaramente e stabilmente fissati, purché restino sempre salve la coerenza e l'elasticità del sistema fiscale locale e della sua inserzione nel sistema fiscale erariale.

L'organismo fiscale non è qualcosa di arbitrario, non può essere il risultato caotico di giustapposizioni e sovrapposizioni empiriche; è la risultante storica di forze vive e di inerzia, che bisogna solo guidare nel loro adattamento reciproco. Se, infine, la bontà di un sistema tributario sta nella corrispondenza maggiore possibile fra distribuzione tecnico-giuridica e distribuzione economica o di fatto del carico tributario, non sarà mai ripetuto abbastanza che il sistema dev'essere predisposto tenendo conto della attuabilità di quella e delle probabili direzioni di questa.

Nella partecipazione di vari enti a un sistema d'imposte molteplici, il problema dell'effettiva incidenza è specialmente importante. Un sistema tributario locale sarà ritenuto naturale, cioè tipicamente proprio della finanza locale, se presenti la maggiore facilità di accertamento, in aderenza alle situazioni locali e individuali, e il campo più ristretto al gioco di traslazione e diffusione, fra singoli e quindi fra mercati: se appunto la sua incidenza riesca a localizzarsi, realizzando « pro tanto » l'effettiva separazione dei carichi e delle responsabilità. Le due grandi imposte che emergono dalla formazione storica del nostro sistema tributario locale, oltre le incrostazioni antidemocratiche troppo a lungo durate, mostrano uno spiccato carattere locale anche per questo, che in massima parte sono intrasferibili (così quelle sul reddito fondiario nelle sue varie forme e sul reddito consumato); e sia il coefficiente probabile di traslazione, sia quello di erronei accertamenti, sono assai piccoli.

Ciò, d'altra parte, richiede ferma moderazione. Procedere a delle aggiunzioni o sovrapposizioni empiriche, anche di portata apparentemente piccola, significa snaturare tutto il sistema, nella sua logica economica: qualunque essa sia, perché la scelta di un certo indirizzo deve avere la sua logica. Quello di una finanza democratica, che pone oggi la sua istanza irrecusabile ereditando sulle linee qui tracciate, è coerente con tutte le forze attuali di sviluppo economico e sociale. Ecco perché la semplicità è necessaria, e l'opera di semplificazione cui la legislazione dovrà accingersi è indispensabile. Ma ubbidire, governandole, alle forze intime del sistema, è già un impegno permanente di semplicità e di coerenza.



# RECENTI TENDENZE DOTTRINALI PER IL REGOLAMENTO DEI RAPPORTI D'IMPOSIZIONE FRA STATO ED ENTI MINORI

A CURA DEL

dott. GUIDO GUIDI

## La dottrina in Italia

1) PRIMA DEL TESTO UNICO 14 SETTEMBRE 1931, N. 1175.

In Italia nel campo della finanza locale la dottrina è ben lungi dall'offrire quella fioritura di studi, critiche, proposte e pubblicazioni in genere, che si può invece osservare negli altri rami della scienza finanziaria.

Posta questa premessa, passando all'esame degli indirizzi dottrinali più recenti, in un approssimativo ordine cronologico, si può subito notare come la dottrina italiana su questa materia sia stata in genere intimamente collegata con il sorgere e lo svolgersi del problema del decentramento amministrativo.

La questione del decentramento amministrativo fu all'inizio variamente interpretata. Vi furono scrittori, come il ROMANO (1) che nel decentramento amministrativo comprendevano anche la distribuzione delle competenze tra le autorità centrali e locali; altri che limitavano la questione agli uffici di tutela, altri che volevano affidare al comune più larghe attribuzioni e funzioni, specie in materia di pubblica istruzione e di amministrazione della giustizia. Secondo l'ORLANDO (2) la base del decentramento amministrativo doveva consistere nella naturale divisione di uffici, funzioni ed attribuzioni tra governo centrale ed amministrazioni locali. Ciò che per il CARONNA (3) non risolveva affatto invece il problema del decentramento che anzi proprio a questo punto la soluzione di esso diventava più difficile: come si poteva difatti sceverare e qual'era il criterio di distinzione tra le pubbliche funzioni ed attribuzioni che dovevano es-

sere esercitate direttamente dal potere centrale e quelle che spettavano alle circoscrizioni locali?

E' di questi tempi la teoria del FERRARIS (4), criticata dal PRESUTTI (5) e dal VITTA (6) nei loro scritti. Sostengono e spiegano l'autarchia comunale il MAIORANA (7), il RAGGI (8) ed il MARCHI (9).

Nell'ultimo trentennio del secolo XIX vengono frattempo pubblicati i primi studi in materia di finanza locale: sono quelli dell'ELLENA (10), del SORO-DELITALA (11), del MAGLIANI (12) e del SERRA GROPELLI (13) tutti favorevoli al sistema delle sovrimposte, del LACAVALA (14) e dell'ALESSIO, questi ultimi invece sostenitori delle imposte autonome.

Le prime pubblicazioni di una certa importanza, sia per la maggior omogeneità che per la loro completezza, furono quelle del RICCA SALERNO (15) e del BONOMI (16).

Il primo riconosceva nelle finanze dei comuni e delle provincie all'incirca gli stessi elementi di cui constano le finanze dello Stato dalle quali però differiscono sia per le proporzioni diverse che tali elementi hanno assunto nell'ordinamento amministrativo dei corpi locali, che per le norme giuridiche e formali a cui vanno soggetti. Infatti, pur essendo la medesima la base e la ragione naturale degli enti collettivi, diversa è però la loro sfera di azione, diversa la natura dei servizi prestati e delle istituzioni corrispondenti, e quindi differenti le norme giuridiche ed amministrative da cui sono regolati. Anzitutto, considerati rispetto ai loro fini e nel loro assetto interno, i corpi locali differiscono dallo Stato in quanto l'opera loro è semplicemente sussidiaria nelle materie d'ordine pubblico, di sicurezza e di giustizia.

(1) ROMANO: *Decentramento amministrativo*, Milano 1897.

(2) V. E. ORLANDO: *Principii di diritto amministrativo*, Firenze 1892, pag. 145.

(3) F. CARONNA: *I tributi locali in Italia*, Palermo 1900, pag. 33.

(4) FERRARIS: *Teoria del decentramento amministrativo*, Palermo 1899.

(5) PRESUTTI: *Sulla teoria del decentramento*, Torino 1899.

(6) VITTA: *Giunta Provinciale Amministrativa*, Milano 1907.

(7) MAIORANA: *L'autarchia Comunale*, Roma 1900.

(8) RAGGI: *L'autarchia Comunale*, Torino 1902.

(9) MARCHI: *L'Istituto giuridico dell'autarchia comunale*, Modena 1904.

(10) V. ELLENA: *Le finanze comunali*, in « Archivio di Statistica », Roma 1888 II, pagg. 20-24.

(11) SORO DELICATA: *Il sistema tributario dei Comuni e delle Provincie*.

(12) A. MAGLIANI: *La questione finanziaria dei Comuni*, in « Nuova Antologia », 1878, fasc. 2.

(13) SERRA GROPELLI: *Le finanze dei Comuni e delle Provincie*.

(14) LA CAVA: *La finanza locale*.

(15) RICCA SALERNO: *Finanze locali*, in Orlando, « Trattato di diritto amministrativo », Vol. IX, Milano 1902, pagg. 687 e segg.

(16) I. BONOMI: *La finanza locale e i suoi problemi*, Sandron 1903.

mentre versa principalmente in quegli oggetti che riguardano scopi d'interesse materiale e morale, di prosperità, di beneficenza e di cultura. Il che si riflette tanto nella ripartizione delle spese, quanto nell'ordinamento delle entrate, specialmente nel regime tributario, che trae impulso e norma dalla natura dei servizi corrispondenti. E però l'applicazione dei principi generali delle tasse e delle imposte nei corpi locali dev'essere conforme a quelle speciali condizioni in cui si svolge la loro attività. In secondo luogo, poichè le provincie ed i comuni sono compresi nello Stato e con esso debbono cooperare armonicamente al benessere dei consociati, così è mestieri che la loro attività sia sottoposta a limiti definiti ed opportunamente regolata e sindacata dalla potestà sovrana. Infine i servizi amministrativi delle provincie e dei comuni hanno carattere locale, vale a dire si riferiscono a bisogni ed interessi d'una parte, più o meno numerosa, della popolazione, ad istituti ed opere riguardanti una determinata circoscrizione territoriale. Indi la necessità ch'essi siano coordinati a quella più vasta sfera d'attività pubblica che costituisce l'insieme delle funzioni amministrative dello Stato e che riguarda gli interessi ed i bisogni dell'intera società.

Il BONOMI fu forse il primo a voler dimostrare la necessità di una decisa riforma nella materia dei tributi locali. Egli osservava come tutte le leggi che dal 1865 avevano inteso di riformare il sistema tributario dei comuni, non avevano ottenuto che un deplorabile spostamento della base della finanza locale dalle imposte dirette a quelle indirette poichè, non essendo mai riuscita la laboriosa e frequente creazione d'imposte di natura esclusivamente locale ad assicurare un'entrata sufficiente, si erano allargati i confini del dazio consumo per trattenere l'aumento delle sovrimposte mobiliari. Così in definitiva, la finanza locale, per l'azione legislativa dello Stato, aveva cessato di trarre le sue principali risorse dalle classi più ricche, per trarle invece dalle classi più numerose, ossia da quelle più povere.

Quanto al problema delle spese e delle entrate il Bonomi osservava che esso andava risolto diversamente a seconda che si trattasse di grandi o di piccoli comuni. Nei grandi comuni una riduzione brusca delle spese ed un maggior incremento dato al dazio consumo aveva potuto togliere quasi del tutto il disavanzo comunale, mentre invece nei piccoli comuni nè la spesa si era potuta contrarre rapidamente e notevolmente, nè la produttività dei tributi si era potuta spingere ad un grado più alto, onde il disavanzo costante era quasi, nella sua misura, immutabile.

Relativamente ai punti di contatto della finanza locale con quella di Stato, rilevava infine il Bonomi che il bilancio di quest'ultimo era dominato in primo luogo dalle imposte indirette, cioè da quelle che in genere colpiscono le classi sociali non in proporzione della loro ricchezza ma in proporzione del loro numero. Egualmente avveniva per le finanze comunali: il primo posto spettava al dazio consumo, il secondo alle sovrimposte immobiliari, il terzo alle imposte di natura locale. E questa prevalenza della imposizione indiretta sulle altre

categorie si faceva anche maggiore e veramente schiacciante quando si fossero considerati separatamente i comuni chiusi, ossia quelli in cui era possibile il massimo abuso del dazio consumo.

La questione del decentramento amministrativo non aveva ricevuto, agli inizi del secolo, concordi soluzioni, come s'è già visto, e si presentava effettivamente complessa, perchè dalla sua soluzione dipendeva quella di due altri gravi problemi: quello dell'indole e degli scopi dei servizi pubblici e l'altro della natura e dei fini degli enti chiamati a disimpegnarli. Sorgevano e venivano dibattute opinioni diverse sulla convenienza o meno dell'autonomia del diritto alla tassazione, sulla determinazione e precisazione delle funzioni spettanti allo Stato e di quelle spettanti ai comuni. Veniva in concreto riconosciuta una differenza fra Stato e comune, ma insita non nella natura degli enti collettivi o nel rapporto economico tra servizio e imposta, bensì nella indole dei servizi e funzioni esercitati dalle stesse autorità.

Questi principi in un primo tempo giustificarono la necessità di costruire un sistema autonomo per gli enti locali. Imperava allora la dottrina economica collettivista dei fenomeni finanziari, capeggiata dal MAZZOLA e dall'EINAUDI.

Successivamente nacque un altro indirizzo nella giustificazione dei fenomeni finanziari e si formò una nuova dottrina che riscontrava nel campo finanziario dei fattori politici accanto a quelli economici: questa corrente, destinata a svilupparsi profondamente, non disconosceva l'elemento economico, ma tendeva a dimostrare che il fenomeno finanziario era esclusivamente politico, risultando dall'azione di forze politiche la cui essenza non doveva essere la libertà, ma l'urto indipendente delle tendenze individuali.

Nel campo degli enti locali tale tendenza portava a non giustificare divergenze notevoli fra l'attività finanziaria dello Stato e quella delle provincie e dei comuni: i principi che informano la prima sono considerati gli stessi che informano la seconda, i criteri che si seguono nella imposizione da parte dello Stato sono gli stessi che si seguono da parte degli enti minori. E' così che una corrente di studiosi non giustificava addirittura nell'ambito comunale e provinciale una propria sfera di attività tributaria separata e distinta da quella dello Stato che doveva comprenderle tutte.

A questa moderna tendenza si doveva ispirare la riforma apportata dal testo unico 14 settembre 1931, n. 1175.

La situazione finanziaria degli enti territoriali minori, già grave prima della guerra 1915-1918, dopo la fine del conflitto era ancora peggiorata. Si era cercato di porre un rimedio al dissesto creando nuove imposte, inasprendo le aliquote di quelle già esistenti, rendendo obbligatori alcuni tributi che prima erano facoltativi, ma l'aumento delle entrate non aveva seguito un ritmo eguale a quello delle spese ed il dissesto era continuato sempre più risentito.

Fu cominciata allora dal Governo una serie di studi e di progetti per arrivare ad un riordinamento dei tributi locali basato su di un sistema tributario locale più

produttivo, più elastico e con un carico tributario poggiato su più larghe fondamenta.

Nel 1919 l'allora ministro delle finanze MEDA presentò un completo disegno di riforma generale delle imposte dirette sui redditi nel quale era anche una parte che riguardava la finanza locale, limitata naturalmente alla sola imposizione collegata con quella diretta dello Stato. Tale progetto, accolto sostanzialmente dal successivo ministro TEDESCO avrebbe dovuto andare in vigore dal 1921, ma per vicende politiche non ebbe più applicazione ed in sua vece fu elaborato da una commissione nominata dal Governo e presieduta dal presidente del Consiglio di Stato PERLA, un altro progetto in cui veniva applicato per la prima volta il principio che il sistema tributario degli enti locali non poteva essere autonomo, però veniva anche determinata l'autonomia di varie tasse comunali, operanti come una vera integrazione tributaria, e si arrivava al completo passaggio, invocato da tempo, dei dazi di consumo ai comuni.

Il successivo progetto SOLERI rappresentò un notevole tentativo di un vasto ed organico riordinamento della finanza locale. Peraltro esso non incontrò il favore degli enti locali, dai quali fu criticato in molti suoi punti.

Tra gli scritti che precedettero la definitiva riforma del 1931, giova qui ricordare quelli, più che altro giornalistici, del BORGATTA (1), quelli del BOTTARO (2), del CAROLLO D'ANNA (3), del CONTI (4), del FERRERO (5), del LUPIDI (6), del MARIANI (7), dello SPEZZOTTI (8), del TOMBESI (9), del VERRATTI e del GIUSTI (10).

Nel 1928 il Governo riprendeva in esame il tentativo di dare il desiderato assetto all'ordinamento tributario dei comuni e delle provincie, e nominava a tal fine una commissione di esperti presieduta dal senatore PIRONTI con l'incarico di studiare la situazione finanziaria degli enti locali e di proporre tutti quei provvedimenti atti ad assicurare il sospirato miglior ordinamento. Nel 1930 la commissione, ai termini degli studi, presentava una relazione ed un progetto di riforma (11)

che non doveva però incontrare il parere della stampa né del Parlamento a cui veniva sottoposto.

Il progetto veniva perciò assoggettato al nuovo esame di una commissione parlamentare la quale formulò, dopo l'approfondito studio del problema, uno schema di proposte (12) che furono approvate dal consiglio dei ministri e contemporaneamente sottoposte all'esame delle confederazioni, dei presidi delle provincie e di alcune autorità comunali prescelte. Da una tale elaborazione nacque lo schema definitivo della riforma apportata con il testo unico approvato col R. decreto 14 settembre 1931, n. 1175. Tale riforma si basò sui seguenti criteri:

1) Esonero delle provincie e dei comuni da spese e contributi inerenti a servizi di carattere statale, compensando l'onere che ne deriva alla finanza statale con la rinuncia alla compartecipazione degli enti locali a determinati proventi tributari statali.

2) Razionale revisione delle spese che gli enti locali debbono e possono sostenere.

3) Revisione delle entrate degli enti locali, sia per ottenere un maggiore rendimento, che per evitare al di fuori di determinati limiti le sperequazioni prima lamentate.

4) Unificazione e nuova disciplina delle norme per l'accertamento delle entrate e della procedura per il relativo contenzioso.

5) Migliore ordinamento dei bilanci e conti comunali e provinciali e delle relative responsabilità.

## 2) DOPO IL TESTO UNICO 14 SETTEMBRE 1931, N. 1175.

Successivamente alla entrata in vigore del testo unico per la finanza locale, la produzione di pubblicazioni su questa materia s'intensificò leggermente. Varie furono le trattazioni complete ed uniformi delle nuove disposizioni legislative come quella più recente delle altre del BERNARDINO (13), e le altre del COLARUSSO (14), del MILONE (15), del PICCIONI (16), del REPACI (17), e dello SCALFATI (18).

(1) G. BORGATTA: *Statistiche municipali*, in « La Riforma Sociale », 1913, Vol. XXIV, pag. 891. *Il problema della finanza locale*, in l'« Azione », Roma, 24 luglio e 5 agosto 1922. *La riorganizzazione della finanza locale* in « La Nazione », Firenze 10 novembre 1923. *La fine del protezionismo municipale*, in « La Sera », Milano 1° dicembre 1923.

(2) G. A. BOTTARO: *I tributi locali*, Milano 1929.

(3) CAROLLO D'ANNA: *La riforma dei tributi locali*, estratto dalla « Rivista degli enti locali », Como 1925.

(4) CONTI: *Il riordinamento dei tributi locali*, Torino 1925.

(5) G. FERRERO: *Il problema della finanza locale*, Roma 1924.

(6) A. LUPIDI: *Le Provincie*, Torino 1922.

(7) G. MARIANI: *I Comuni*, Torino 1924.

(8) L. SPEZZOTTI: *Un'indagine di finanza locale*, Udine 1925.

(9) U. TOMBESI: *La finanza comunale*, Pesaro 1926.

(10) VERRATTI e GIUSTI: *La riforma delle finanze locali*, Associazione dei Comuni italiani, 1924.

(11) *Commissione di studio per la riforma della finanza locale*: Relazione e schema di disegno di legge, Ist. Pol. dello Stato, Roma 1930.

(12) *Commissione Parlamentare per la riforma della finanza locale*: Relazione di schema di proposta, Tip. del Senato, Roma 1931.

(13) A. BERNARDINO: *Testo Unico per la Finanza locale*, Milano 1940.

(14) A. COLARUSSO: *I tributi locali in Italia*, Padova 1937.

(15) L. MILONE: *Manuale di contabilità e finanza comunale*, Ravenna 1935. *Ragioneria e finanza comunale*, Milano 1938.

(16) P. PICCIONI: *La finanza locale*, Torino 1939.

(17) F. A. REPACI: *Le finanze delle provincie, comuni ed enti corporativi*, Torino 1936.

(18) S. G. SCALFATI: *La finanza degli enti locali*, Roma 1936.

Ma sempre rare furono le pubblicazioni su particolari rami e problemi della materia: Tra queste due studi del COSCIANI sulle imposte personali\* e sulle imposte immobiliari (1), uno del DI PAOLO (2) sulle prestazioni d'opera obbligatorie, uno veramente più di carattere amministrativo che finanziario dell'ORTOLANI (3) sui controlli nelle amministrazioni locali, uno del PANTANI (4) sulla delegabilità dei tributi comunali, altri del BERTOLINO, del BORZONI, del DOMINO, del PAOLONI. Sulle imposte di consumo, data la loro preminente importanza tra i tributi locali, si è sviluppata particolarmente una maggiore dovizia di pubblicazioni, tra le quali quelle del MAFFUCCINI (5), del MAZZUCCHELLI (6), del REPACI (7), del LISDERO (8), del LIVI (9).

Qualche nota di commento di carattere generale sulla riforma apportata dal testo unico del 1931 fu infine dovuta al CIANETTI (10), al MODIGLIANI (11), allo SCICCHITANO (12), al VIRGILI (13).

Ma in genere, come si è già in precedenza osservato, la dottrina è stata poco produttiva nel settore della finanza locale, e questa aridità si nota anche nel periodo più recente — successivo alla riforma legislativa — in cui se pur qualcosa è stato scritto, non è quasi mai andato più in là della critica, assumendo di rado lo aspetto di una proposta definitiva.

Comunque, generalmente, la dottrina degli ultimi anni, ha disapprovato alcuni lati della riforma.

«Perequare» e «semplificare» è il motivo costante di ogni critica e di ogni proposta.

Così, ad esempio, il PICCIONI, segretario generale della provincia di Bolzano, nella prefazione al suo testo «La finanza locale», afferma che «in questa, che è materia gravissima, lo studio più accurato deve consistere nel perequare e nel semplificare:

*perequare*, per ragioni di giustizia verso le varie categorie dei contribuenti;

*semplificare*, per ragioni di rispetto verso l'universalità dei contribuenti medesimi».

Più preciso è lo SCALFATI (14) il quale, criticando la riforma apportata dal testo unico del 1931, osserva che «un sistema tributario locale che, fra imposte, tasse e contributi raggiunge le due dozzine di imposizioni, è pletorico». Pur non potendosi pretendere un sistema

tributario ideale, cioè materialmente uniformato tutto ad un principio, il sistema stesso si dovrebbe proporre tre essenziali direttive:

a) fornire all'ente i mezzi di cui esso ha bisogno per adempiere alle sue proprie funzioni;

b) non ostacolare l'incremento produttivo;

c) non contrastare i bisogni e le abitudini di chi deve pagare il tributo o, per lo meno, ridurre le «superfici d'attrito».

Osserva inoltre lo Scalfati come il sistema tributario locale stabilito dal testo unico sia fondato essenzialmente sulla spesa: ora le imposte sulla spesa, pur rispondendo indubbiamente a certe particolari esigenze delle finanze locali, per le quali esse hanno un'importanza fondamentale, non possono da sole o in misura prevalente costituire l'ossatura del sistema tributario locale; se così fosse, verrebbe trascurato un principio fondamentale sul quale si basa l'imposta da chiunque dovuta, cioè quello che essa, se vuole far fronte alle esigenze dell'organismo che la stabilisce, deve nello stesso tempo coprire il fabbisogno pubblico ed essere ripartita col criterio della capacità contributiva dei cittadini.

Le sovrimposte fondiarie non sembrano più sufficienti a raggiungere il principio della perequazione tributaria, dovendo esse per l'A. poggiare sulla equa perequazione dei carichi tributari, e l'imposizione locale non può inoltre prescindere dalla proprietà mobiliare.

Prima ancora di risolvere la questione di un'esatta perequazione tributaria, s'impone quella di assicurare ai comuni maggiori entrate: questo non deve però significare maggiori tributi che sarebbero in contrasto con l'economia di spese, invocata per giungere ad una miglior funzione tributaria. Lo Scalfati critica il sistema di trasferire i servizi dagli enti allo Stato — in quanto questo per sostenere i conseguenti maggiori oneri deve far appello a maggiori contribuzioni da parte dei cittadini — ma d'altra parte riconosce che le spese non sembrano riducibili poichè lo Stato può aver bisogno, da un momento all'altro e per esigenze straordinarie, di mobilitare la propria finanza e di fare assegnamento sull'elasticità tributaria della Nazione e non può pretendere che il potere contributivo dei cittadini sia esaurito ad opera della pressione tributaria locale.

(1) C. COSCIANI: *Le imposte personali nella finanza locale* in «Italia», Trieste 1933. *Le imposte immobiliari nella finanza locale in Italia*, Trieste 1934.

(2) G. DI PAOLO: *Le prestazioni d'opera obbligatorie nella finanza locale*.

(3) G. ORTOLANI: *I controlli sulle amministrazioni locali*, Roma 1936.

(4) E. PANTANI: *La delegabilità dei tributi comunali*, Empoli 1942.

(5) M. MAFFUCCINI: *La novità del nuovo regolamento per le imposte di consumo. Delitti e contravvenzioni nella legge sulle imposte di consumo. I bilanci comunali e le imposte di consumo*, in «Foro Tributario», 1942, 1, 2.

(6) M. MAZZUCCHELLI: *Consumi ed imposte di consumo*, in «Rivista Bancaria» 1937, pagg. 453-464.

(7) F. A. REPACI: *La riforma dei dazi di consumo ed i suoi primi effetti*, in «La Riforma Sociale», 1933, 1-2.

(8) A. LISDERO: *Sull'abolizione dell'imposta di consumo sui vini*, in «Rivista Italiana di Scienze Economiche», 1939, pagg. 389 e segg.

(9) L. LIVI: *Sintomi economici regionali e provinciali tratti dalle risultanze delle imposte di consumo*, in «Economia», 1939, pagg. 389-398.

(10) G. CIANETTI: *La riforma della finanza locale*, in «Rivista di politica economica», 1931, pag. 1161.

(11) F. MODIGLIANI: *La riforma dei tributi locali*, in «Commercio», agosto-settembre 1937.

(12) A. SCICCHITANO: *La riforma tributaria dei Comuni*, Como 1932.

(13) F. VIRGILI: *La riforma della finanza locale*, in «Rivista di politica economica», 1931, pagg. 405.

(14) S. G. SCALFATI: op. cit., parte IV.



Quindi vanno ricercate altrove le maggiori fonti di entrate. E dove?

Secondo lo Scalfati unica possibilità di ricerca può risiedere nelle *entrate acquisizionali*, dette dai tedeschi « *Erwerbseinkünfte* », in quelle entrate cioè che lo Stato o altri enti pubblici ritraggono da intraprese esercite mediante impieghi di capitali fatti a scopo di guadagno, ma a cui è estranea la considerazione della imposizione dei cittadini. In altri termini si tratta dell'esercizio di industrie in regime di monopolio o di concorrenza o, secondo la nomenclatura ufficiale, della « municipalizzazione di servizi pubblici ».

Originale è senz'altro la proposta che fa lo Scalfati, di municipalizzare l'industria cinematografica, o meglio quella delle sale di proiezione, in quanto questa possiederebbe, tra le altre industrie, i maggiori requisiti. Questa forma di municipalizzazione non toccherebbe però la produzione dei films e tutto quanto concerne l'indirizzo artistico ed estetico, che gli enti pubblici possono sì migliorare e perfezionare, ma non sostituire nella direzione.

Anche il FLORA, in un suo breve commento ad una pubblicazione del Ministero delle Finanze (1), appare propenso ad una limitazione delle spese degli enti locali. Inoltre, per lo stesso autore, tutte le iniziative, che, per quanto socialmente utili, sono estranee ai compiti propri degli enti minori, dovrebbero essere di massima escluse, non consentendo l'esile reddito nazionale — e specialmente quello dei comuni rurali, già falciato dai numerosi enti che assieme allo Stato partecipano al « banchetto fiscale » — ulteriori gravami tributari.

Il CORBINO (2), a conclusione di una sua interessante disamina delle finanze locali meridionali, deplora la tendenza a spendere degli amministratori locali, mentre sarebbero interessanti delle economie. Ma queste economie sarebbero possibili qualora si conservasse l'autonomia della finanza locale?

Il Corbino manifesta dei dubbi a riguardo, non riuscendo sempre gli appositi organi di controllo a contenere le manifestazioni della tendenza a spendere degli amministratori locali: un solo mezzo invece esisterebbe oggi per ottenere che le spese comunali fossero contenute entro i limiti della più stretta necessità, e cioè quello di sostituire lo Stato agli enti pubblici nella erogazione del pubblico denaro.

Lo Stato sarebbe indubbiamente un amministratore molto meno costoso di quelli attuali, data la sua maggiore parsimonia ed il suo più alto rendimento, nè sarebbero trascurabili le economie di spese generali realizzabili con la soppressione della finanza locale e con la statizzazione dei relativi servizi. Verrebbero certamente posti dei notevoli problemi di organizzazione tecnica che richiederebbero molta ponderazione, ma la cui soluzione risulterebbe sempre più economica dell'ordinamento attuale. Potrebbero essere utilmente adoperati

adattandoli opportunamente alle particolari esigenze di ogni servizio, i modelli di organizzazione offerti dal sistema della concessione a società nazionali o ad imprese regionali civili, attualmente adottato in pratica dalle grandi amministrazioni industriali dello Stato (ferrovie, poste e telegrafi, telefoni, monopoli industriali).

D'altra parte, aggiunge il Corbino, una riforma di questa vastità e importanza non si potrebbe compiere tutta in un giorno. Si potrebbe, ad esempio, cominciare con l'abolire le amministrazioni provinciali, che hanno ormai funzioni modeste e molto facilmente delegabili ad altri organi statali o parastatali, e poi gradatamente sottrarre ai comuni i loro servizi, affidandone l'esercizio ad organi dello Stato o ad altri enti che sarebbero all'uopo creati. Si otterrebbe così anche una più uguale distribuzione dei mezzi disponibili fra le varie regioni italiane. Questo è uno degli assetti più interessanti della riforma, perchè lo Stato moderno non può tollerare che esistano delle gravi difficoltà locali nella maniera con cui sono gestiti alcuni servizi pubblici dipendenti dagli enti locali, ed è perciò obbligato ad imporre un minimo di organizzazione tecnica che spesso supera la disponibilità dei mezzi ottenibili dalle risorse locali.

Il MAGNI, intendente di finanza, in una sua nota pubblicata nel 1940 (3), lamenta che nella pratica applicazione delle leggi tributarie la pressione non sia ovunque e costantemente esercitata con equilibrata uniformità, ed osserva che è perciò sempre necessario escogitare provvedimenti idonei a rendere obiettivamente sempre meglio perequata la imposizione effettiva degli enti ausiliari dello Stato. Egli dà alcuni suggerimenti che gli sembrano i più opportuni, tra i quali: a) quanto ai comuni provvisti di notevoli entrate patrimoniali, disporre che di essi non si tenga conto rispetto alle spese obbligatorie e facoltative, da coprire tutte con tributi, ma che, considerate extra-bilancio, abbiano una specifica destinazione per scopi igienico-sanitari e demografici; b) quanto ai comuni che preferiscano indebitarsi anzichè aumentare la pressione tributaria, si che questa risulta tuttora minore di quella di altri comuni della stessa classe, disporre l'aumento dei tributi per affrontare prima la dismissione dei debiti per poi incrementare i più essenziali servizi pubblici; c) quanto agli altri comuni, disporre che essi raggiungano, con mutui e contributi, un limite di pressione tributaria nel complesso uniforme secondo le varie classi, e nei singoli tributi un testatico non troppo diverso tra comune e comune della stessa classe, ancorchè, con ciò, si venga ad ottenere un'entrata eccedente la spesa. E poichè il comune, quale ente pubblico minore, ha scopi determinati dallo Stato ed è sempre tenuto a raggiungere gli scopi stessi, ond'è stato costituito e per cui gli è attribuita potestà d'impero ed è soggetto al controllo dello Stato, bisogna disporre che tutte le eccedenze di bilancio derivanti dall'applicazione dei detti provvedimenti siano acquisite dall'erario dello

(1) F. FLORA: *La recente indagine sulle finanze degli enti locali*, in « *Giornale degli Economisti* » 1937, Vol. 77, pagg. 86 e segg.

(2) E. CORBINO: *La finanza locale nelle regioni meridionali*, Napoli 1940.

(3) E. MAGNI: *Finanza locale e perequazione tributaria*, in « *Diritto e Pratica Tributaria* », 1940, 1.

Stato per provvedere con esse alle spese d'interesse locale, ma con fine nazionale.

Delle proposte sull'organizzazione generale di un piano di riforma del testo unico del 1931, partono dallo ZERBIGNATI (1) il quale, per avere un quadro completo di tutte le deficienze emerse negli infiniti casi raffrontati, reputa necessario e sufficiente conoscere il parere di tutti quei diretti applicatori di tributi locali o studiosi locali che abbiano da far rilevare le incongruenze, le lacune, le imperfezioni, ecc. del testo unico, e ne sappiano suggerire le correzioni. Questo scopo si potrebbe raggiungere per due vie diverse che si completano a vicenda: con l'istituzione cioè di appositi ispettori regionali e provinciali, e con la compilazione, da parte dell'ufficio centrale di coordinamento, di una Rivista delle Riviste che permetterebbe di esaminare e di vagliare tutto ciò che i competenti, gli appassionati e gli studiosi della materia scrivono su cento riviste, trattando l'argomento dei comuni da speciali e spesso acuti punti di vista.

Infine lo Zerbignati accenna ad una particolare modificazione nel sistema di applicazione dei tributi, anche non locali, che dovrebbe portare un vantaggio tanto agli enti impositori che ai contribuenti: egli auspica cioè che si dia luogo all'esperimento di raggruppare, almeno nei comuni capoluoghi di provincia, tutti i servizi tributari in un solo grande palazzo o gruppo di fabbricati, costituente così una vera e propria città dei tributi: questa verrebbe a contenere gli uffici finanziari dello Stato e del comune, gli uffici d'informazione, oltre agli altri uffici comunali, sindacali, ecc.

Nel 1941, sulla rivista « Tributi » il PASQUALE (2) pubblicava uno studio sui presupposti di una eventuale riforma della legislazione finanziaria degli enti minori. Confutando un'asserzione dell'allora Ministro De Stefani, l'autore avvertiva che, se pur nel campo della finanza locale molto potrà essere ancor fatto in tema di semplificazione, è però un'utopia aspettarsi miracolose riforme e tanto meno l'imposta unica auspicata dal De Stefani.

Per il Pasquale i provvedimenti legislativi interessanti la finanza locale dovrebbero essere quasi generalmente concertati dal Ministero delle Finanze con gli altri ministeri interessati e più specialmente con quello degli Interni, se essi riflettono le amministrazioni comunali e provinciali sulle quali questo dicastero esercita il governo politico e amministrativo, in conformità delle leggi, anche ai fini del buon andamento dei servizi economici e finanziari locali. La disciplina anzi di tali servizi rientra nella più diretta competenza dell'amministrazione dell'interno, ma spetta pur sempre al Ministero delle Finanze di valutarne l'onere per stabilire con quali mezzi tributari sia da fronteggiare. Ciò tanto più in quanto, in caso di insufficienza dei mezzi di natura patrimoniale e tributaria, i bilanci degli enti ausiliari dello Stato ven-

gono integrati o con speciali assegnazioni a carico del bilancio statale, o mediante rinuncia a crediti preesistenti, o infine con interventi finanziari di altra natura.

Secondo l'esperienza acquisita dagli uffici, meriterebbero di essere riesaminate e portate ad una buona soluzione le proposte di molti studiosi della materia tributaria, le quali proposte per il Pasquale, sarebbero dirette a rimaneggiare l'ordinamento degli enti locali ai seguenti fini:

a) riduzione nel numero dei tributi attuali, più chiara e precisa classificazione e definizione di quelli che debbono rimanere nel sistema, ulteriore snellimento e perfezionamento nelle procedure di accertamento e di riscossione;

b) migliore disciplina delle addizionali ai tributi statali di natura mobiliare e immobiliare, costituendo il preciso obbligo nei comuni e nelle provincie che si giovano di tali addizionali, di dare il loro apporto per il reclutamento dei nuovi contribuenti non ancora accertati all'imposta erariale, e per una valutazione più congrua dei redditi già tassati dagli uffici erariali. Conseguentemente l'imposta di famiglia dovrebbe essere applicata in tutti i casi (si potrebbe stabilire definitivamente l'imposta nel valore locativo) fino al limite non tassabile della complementare, applicando, per i redditi superiori, un'addizionale su quest'imposta erariale; la imposta di patente dovrebbe venir applicata fino al limite non tassabile della imposta di ricchezza mobile, ed anche qui, sui redditi superiori, dovrebbe essere applicata un'addizionale, sulle categorie A, B e C; l'imposta sulle industrie andrebbe di conseguenza abolita;

c) migliore disciplinamento dei tributi autonomi e riesame completo della legislazione sulla quale si basano, onde, con semplificazioni nelle procedure, con l'eliminazione dei difetti rilevati nel sistema, con tariffe semplici e ben congegnate, i tributi stessi possano dare il massimo rendimento in rapporto alla minore possibile spesa del servizio.

Sempre nel 1941 il senatore GENOVESI presentava alle commissioni legislative riunite di finanza, degli affari interni e della giustizia del Senato una relazione sullo stato di revisione della spesa del Ministero dell'Interno (3), nella quale emergevano delle interessanti considerazioni sul problema della finanza locale. La risoluzione di questo problema, a conclusione della indagine sulle risultanze dei bilanci degli ultimi anni, poteva rappresentarsi circoscritta a pochi punti fondamentali:

1° sgravio degli oneri sopportati dai comuni per i servizi spettanti ad altri enti, anche statali;

2° perequazione dei tributi in vigore e disciplina delle entrate;

3° provvidenze straordinarie per il funzionamento di opere.

E' accertato che permane la tendenza ad addossare ai comuni ed alle provincie oneri sempre maggiori. L'o-

(1) C. ZERBIGNATI: *In margine ai problemi di finanza locale*, in *Tributi*, 1940, I, 173.

(2) P. PASQUALE: *I presupposti generali per la riforma della legislazione finanziaria riguardante gli enti ausiliari dello Stato*, in *Tributi*, 1941, e, 129.

(3) GENOVESI: *Relazione, ect.*, in « *Finanza locale* », 1941, pagg. 104-106.

pera pubblica, specie se caratterizzata da necessità di natura igienica e sociale, non sempre risponde ad un programma di politica megalomane e però non può essere in ogni caso ritardata ma neppure interrotta.

Termina la relazione con l'osservare, che non sembra che l'estensione di un controllo, o meglio ancora l'attuazione di una assistenza lavorativa, possa praticamente attuarsi ripetendo alla periferia ciò che avviene al centro, cioè mediante una collaborazione nelle provincie tra Prefettura e Intendenza di finanza, e questo per ragioni intuitive da un angolo prospettico del tutto amministrativo, mentre, come nella stessa sede è stato in passato auspicato, si può senz'altro condividere l'idea giustissima che venga affidato ad uno speciale organo il coordinamento di tutti i finanziamenti di pubblico interesse con le disponibilità degli enti.

Il problema dei bilanci comunali è stato più recentemente toccato dal MAFFUCCINI (1) il quale ha soprattutto rilevato come per cercarvi un rimedio, non si debba far questione di sistemi o criteri di gestione ma, non trascurando tale elemento, guardare principalmente al rapporto tra le entrate e le spese degli enti locali. Una eccessiva economia nella gestione di essi non può però costituire l'auspicato rimedio, in quanto differire una spesa urgente e necessaria equivale a contrarre un debito reale, che, se anche consente un miglioramento fittizio della situazione, aumenta però il debito già esistente.

Il miglior mezzo per ottenere qualche risultato, in attesa di provvedimenti più radicali e definitivi, sarebbe quindi, secondo l'autore, quello di ritoccare in parte l'imposta di consumo istituita nel 1930, aggiungendo altre voci alla tariffa, riducendo le esenzioni ed istituendo infine un severo controllo sulle gestioni.

## Le più recenti dottrine straniere

### 1) INGHILTERRA

Tra gli studiosi inglesi che nel periodo più recente hanno contribuito allo sviluppo delle dottrine finanziarie, nel campo della finanza locale, e le cui opere offrono una utile consultazione sono l'ADARKAR BHALCHANDRA (2), il GIBBON (3), il GRIFFITH (4), il SELIGMAN (5), lo SHIRRAS (6), il BASTABLE e il SILVERMAN (7).

G. Findley Shirras, professore di economia alla Gujarat University di Bombay e membro onorario della Royal Statistic Society, nel suo « Science of Public Fi-

nance », dopo aver passato in rapida rassegna i tributi locali dei principali stati del mondo, rilevandone le caratteristiche con concreti dati statistici, giunge a delle interessanti conclusioni sui punti che maggiormente ci interessano. I tributi locali, osserva lo studioso inglese, variano considerevolmente da luogo a luogo e questa disuguaglianza deriva da diversi fattori. Il principio che regge i tributi locali è stato talvolta distinto da quello che regge i tributi nazionali sul rilievo della maggiore importanza nei primi della utilità base delle tassazioni. Perciò è stato giudicato un buon sistema per proporzionare il beneficio derivato dall'amministrazione locale, quello di tassare la proprietà effettiva. Questo però non è esatto, perchè molte delle spese delle autorità locali sono di natura nazionale o quasi nazionale. Ma frattanto la proprietà non è sempre nei tributi locali un giusto indice della tassabilità dei proprietari. Un'altra obiezione al principio di stima nasce dalla considerazione che esso è particolarmente pesante nei distretti poveri e che in tal modo impone un correlativamente maggior sacrificio a chi investa un capitale e proprietà fondiaria in questa località. Inoltre le tasse a lunga scadenza avranno tendenza a capitalizzarsi. Queste disuguaglianze sono, però, in certo qual modo rimosse col sistema inglese dei *grants-in-aid* (8).

Una obiezione poi che è stata già riconosciuta dal « Local Government Act » del 1929 (9) che si adoperò in fatti per evitarne gl'inconvenienti, è quella che se le tassazioni locali in un certo posto sono piuttosto alte, molti lavoratori locali tenderanno ad emigrare in località tassate con minor pesantezza.

In un capitolo intitolato « L'Esecutivo nella finanza locale » lo Shirras si dedica poi ad un esame critico della organizzazione amministrativa degli enti tributari locali, dei controlli nei bilanci locali, ed infine della giurisdizione in materia di tributi locali.

Altra necessità caratteristica che emerge dall'osservare il sistema delle tassazioni locali, è la necessità al momento attuale — dice lo Shirras — di separare dai consigli municipali ed istituzioni similari, le funzioni esecutive: questo è un imperativo categorico in vista della crescente importanza della finanza locale, ed è necessario concentrare, per quanto è possibile, l'autorità locale, e definire se non restringere i poteri delle autorità locali, come è stato fatto negli Stati Uniti dando i poteri esecutivi al sindaco, come è in Germania nella costituzione municipale di Berlino in cui esiste un organo che è l'esecutivo per le semplici pratiche cittadine ed anche

(1) C. MAFFUCCINI: *I bilanci comunali e le imposte di consumo*, in *Foro Tributario*, 1942, nn. 11-12.

(2) ADARKAR BHALCHANDRA P.: *The principles and problems of federal finance*, King, London, 1933.

(3) G. GIBBON: *The expenditure and Revenue of local authorities*, in « *Jl*, of Royal Stat. Society » 1936.

(4) F. GRIFFITH: *The modern development of City Governement in the United Kingdom, and the United States*, Oxford University Press, 1927.

(5) E. A. SELIGMAN: *Separation of State and local revenue*, in « *Essays in Taxation* », Macmillan, London, 1925. *The regulation of state and federal finance*, in « *Essays* », etc.

(6) G. FINDLEY SHIRRAS: *Science of Public Finance*, Macmillan, London, 2° vol., pagg. 732-767.

(7) SILVERMAN: *Taxation, its incidence and effects*, Macmillan, London 1931.

(8) LETTERAL: *contribuzioni in aiuto*. E' il moderno sistema inglese di assegnazioni per fini particolari (*blockgrant*) agli enti locali da parte dello Stato.

(9) E' la legge dell'amministrazione locale del 1929, che ha sognato una decisiva riforma del sistema finanziario locale inglese.

l'organo rappresentativo dello Stato, per quanto riguarda le funzioni di Stato.

E' poi opportuno che questo potere esecutivo sia forte e decisivo in materia finanziaria, sia in mano a persone autorevoli e particolarmente competenti che possano negare con avvedutezza le richieste e godere di un sicuro rispetto. Occorre un'accurato scrutinio dei bilanci prima della loro approvazione e prima che cominci l'anno finanziario, un esame delle voci e dei conteggi dopo la chiusura di questo, ed una disamina dei mezzi proposti, che dovrebbero essere generali. E' necessario che con competenza si osservino i risultati ottenuti, e si scopra quanto essi rappresentino un poco soddisfacente ritorno della moneta che è stata spesa.

Sarebbe inoltre particolarmente vantaggioso un dettagliato esame ed uno studio sulla tassazione tenendo di vista l'economia: esso dovrebbe essere intrapreso una volta ogni cinque anni da un'autorità imparziale. Altrimenti potrebbero venir effettuate delle spese inutili di riserve locali, potrebbe nascere un'alta tassazione dovuta a dispendii non necessari, ed un indebitamento locale in aumento con ritmo più veloce di quello delle entrate derivanti dalle tassazioni della proprietà. Anche i profitti che sono dovuti al locale movimento di affari dovrebbero essere osservati da un punto di vista commerciale e contabile, dato che nascono dei debiti d'imposta per deprezzamento, diminuzione di riserve, ecc. Dovrebbero venir poi effettuate delle inchieste.

L'evidenza di un simile freno sull'entusiasmo municipale è di notevole vantaggio: esso previene il dispendio illegale e costringe a spese adeguate per l'educazione e per tutte le altre materie di pubblica competenza. Soprattutto esso trattiene in confini ragionevoli i tributi locali.

Più completo e profondo è lo studio dedicato alla finanza locale dal BASTABLE, professore di economia politica all'Università di Dublino, il quale, in un lungo capitolo del suo trattato sulla finanza pubblica, descrive i principi che dovrebbero reggere il sistema delle imposte locali.

Il primo passo da fare è quello di determinare il confine che divide la finanza locale da quella dello Stato. Non si può ricorrere ai principi della distribuzione dei doveri in quanto la divisione dei tributi nelle due classi deve dipendere o almeno essere guidata da considerazioni di indole finanziaria ed economica.

Il Bastable si oppone al ripristino dei tributi provinciali di confine, in quanto ogni passo in questo senso sarebbe altrettanto retrogrado che impopolare, oltre che costoso e improduttivo. Solo sono ammissibili — in quanto applicati alle città e quindi aventi qualche carattere in comune con i diritti di mercato una volta tanto usuali nelle cittadine britanniche — i diritti di *octroi* (1): questi si avvicinano immaginariamente alle imposte dirette sui consumi locali, con qualche aggiuntiva incidenza sulla regione circostante per il loro effetto sulla richiesta, ed inoltre sono senza dubbio un

sistema in decadenza, considerati come un male necessario anche in Francia e in Italia, soli paesi ove essi hanno pieno vigore.

Anche dazi di consumo sono da considerare ormai superati, in quanto non avrebbero una giusta ragione di esistenza quando ad essi non corrispondesse un equivalente dazio di entrata: rimarrebbero infatti sacrificati i produttori locali.

Così le grandi forme di tassazione indiretta vanno poste fuori dalla lista delle entrate locali. Potrebbero forse venir adottate imposte dirette sui consumi, ma queste sono difficili ad usarsi e solo moderatamente produttive. Onde le imposte sul reddito e sul patrimonio non sono applicabili come tributi locali, le prime in quanto andrebbero soggette alla doppia obiezione che tassare una persona sul suo reddito per il servizio che le rende la località ove risiede, permetterebbe una facile evasione del tributo ed inoltre sarebbe grandemente ingiusto, le seconde in quanto presentano ancora più accentuati i difetti della ingiustizia e dell'assoggettabilità ad evasioni, al punto da far mettere anche in dubbio se possano andare considerate tra le buone imposte statali.

Più appropriati invece alla finanza degli enti locali appaiono al Bastable i tributi applicati localmente sulla proprietà fondiaria e sulle occupazioni permanenti condotte nella località.

Prima nell'ordine naturale è l'imposta fondiaria: sia il ragionamento teorico che quello pratico tendono a dimostrare che una larga parte della finanza locale può essere sostenuta da questo tributo, che è tanto indicato nelle località rurali (in cui c'è poco altro da tassare) quanto in quelle cittadine (in cui il valore della proprietà fondiaria è così incrementato dall'azione delle condizioni sociali da creare un bersaglio evidentissimo alla più forte tassazione che i bisogni delle società urbane rendono necessaria), e tende inoltre molto spesso ad essere trasferito sull'affittuario delle proprietà tassate, nel qual caso si raggiunge il vantaggio della definitività dell'incidenza; inoltre la dottrina della tassazione proporzionata al servizio reso sebbene non sostenibile in generale, ha qui qualche valore, poichè i vantaggi principali delle spese degli enti locali vanno ai proprietari della zona.

Altra forma conveniente di imposta è quella sulle case: essa è talvolta più complicata nelle sue operazioni ed ha una incidenza non sempre definita, oltre al difetto di colpire una delle più importanti spese necessarie, ma d'altra parte può venire facilmente raccolta, è tollerabilmente proporzionata al reddito e non tocca quei redditi non connessi al luogo. Dato il deterioramento delle case con il loro uso, dovrebbe essere mantenuta in limiti ristretti la porzione di tributo che ricade sul proprietario, aggiunge il Bastable.

Altri tributi che si adattano meglio al sistema locale, sono — per l'autore — le tasse sull'esercizio di occupazioni, conosciute come tasse di « licenza », ed anche

(1) Speciale dazio di entrata.

quelle relative alle licenze sui godimenti diretti. Così anche alcune tasse sugli atti come quelle sui trasferimenti di proprietà, sulla registrazione delle Società ed altri oneri fiscali sulle pratiche legali, come pure quelle tasse che richiamano da vicino gli onorari.

La distribuzione dei tributi così suggerita può essere poi necessariamente modificata per adattarsi alle particolari esigenze di alcuni sistemi finanziari. La linea di divisione può essere cambiata, ma comunque è bene conoscere i principi generali che debbono essere tenuti presenti nel determinarla.

Il principio della tassazione in proporzione del reddito offre una divisione dei carichi fiscali sostanzialmente giusta, ma, nel caso dei territori piccoli, non essendoci un carico fiscale generale, data la distribuzione dei servizi e delle loro spese secondo il beneficio ricevuto, deve necessariamente aver maggior valore il principio dalla proporzionalità dell'imposta al vantaggio ricevuto. Anche nel tentativo di applicare questo principio sorgono però delle difficoltà in quanto, oltre al servizio diretto reso, c'è un margine di utilità apportata all'intera società ed inoltre non è facile compito dividere equamente gli aggravii fiscali tra i proprietari dei fondi, possessori di capitale fisso (comprese le case) ed utenti immediati di questi servizi pubblici. Perciò, in conclusione, neanche il criterio di tassare riferendosi all'interesse servito appare un principio completo ed assoluto per la distribuzione della finanza locale.

Quest'ultima norma può servire per distribuire alcune forme di servizi pubblici diretti, mentre un'altra parte di servizi può essere messa a carico dei possessori di una duratura proprietà, essendo essi quelli che beneficiano di più di un'attiva e giudiziosa amministrazione locale.

Infine una terza e non poco considerevole aliquota di tali servizi può essere sostenuta in generale dalla comunità, attraverso l'azione delle licenze locali e delle tasse sui trasferimenti, ed ancor più per mezzo di una tassa proporzionale sull'affitto delle case, il quale è un buon coefficiente di misurazione della capacità contributiva.

Quanto ai contributi speciali, il Bastable li ritiene spettare, per la loro particolare localizzazione, all'amministrazione locale. Sostiene però che sia necessario di farne un uso piuttosto moderato.

Dopo che tutti questi espedienti siano stati utilizzati fin dove lo abbiano permesso le circostanze, può essere necessario riaggiustare l'equilibrio tra l'amministrazione centrale e quelle locali, sia con un trasferimento di fondi dalla prima sotto forma di contributi per alcuni servizi o di assegnazione di rendite, sia con il creare sulla base delle imposte statali, dei tributi locali addizionali. Dopo aver tracciato il profilo storico dell'adozione del primo sistema in Inghilterra, il Bastable osserva che esso non ha certamente incoraggiato l'economia o l'efficienza amministrativa, ma anche il secondo non è stato di grande vantaggio, rendendo più complicati i bilanci statali ed

oscurando l'effettivo aumento di importanti sorgenti di reddito. Comunque, nel confronto tra i due sistemi è leggermente favorito il secondo, purchè siano scelte tasse appropriate e le vere relazioni tra la finanza locale e quella centrale siano spiegate opportunamente.

Il Bastable non approva però del tutto che la finanza locale diventi completamente un'appendice di quella statale: c'è sempre un vantaggio nel mantenere un sistema separato di tributi locali, data la differenza negli scopi dei due sistemi e nel criterio distributivo. Inoltre il successo dell'amministrazione locale si fonda sull'energia e sul vigore con cui essa è retta, non nel contenere la sua azione nei limiti più ristretti.

Ma certamente, pur avendo presente questo, bisogna riconoscere la convenienza di una supplementare entrata locale derivante dalla tassazione statale, con il doppio fine di assicurare adeguati fondi ed una distribuzione più equitativa dei pesi fiscali.

Quanto al regolamento dei poteri fiscali degli enti minori, il Bastable ritiene che la limitazione del diritto di questi ultimi ad una tassazione completamente indipendente (sia nella scelta dei tributi che nel loro importo) è considerata, negli Stati federali, un segno di progresso verso l'unità, ciò che rappresenta una conferma del concetto del potere di tassazione come potere attribuito della sovranità, e permette di concludere che in uno Stato durevole il supremo potere in materia finanziaria dev'essere primo e poi affidato all'amministrazione centrale. Perciò dev'essere limitata con cura la libertà, concessa agli enti minori, di fare esperimenti in materia tributaria.

L'ADARKAR, professore di economia all'Università indiana di Benares, ed indiano anch'egli, dopo i lavori tenutisi nel 1930-1932 alla Conferenza cosiddetta della Tavola Rotonda, intesi a dare un assetto alla complicata finanza della futura Federazione Indiana, ha cercato di trarre da uno studio comparativo dei sistemi finanziari delle principali federazioni del mondo, delle conclusioni che fossero utili per il costituendo sistema finanziario del suo paese (1).

Una prima interessante osservazione che fa l'Adarkar è quella che, mentre non sarebbe di giovamento ai governi degli stati federali il ridurre — dopo la necessaria investigazione — le diseguaglianze sociali, dei pesi fiscali, economiche, ecc., esistenti tra i diversi territori locali, è invece possibile ed utile all'amministrazione federale porvi un rimedio con l'uso liberale di sovvenzioni in favore degli stati confederati che da tali difformità sono maggiormente colpiti, sull'esempio offerto in proposito dagli Stati Uniti.

E' inoltre da respingere il principio — ritenuto assiomatico nelle riforme prussiane del 1895 — che, mentre i tributi dello Stato debbano basarsi sulla capacità contributiva del cittadino, quelli locali debbano essere fondati esclusivamente sul beneficio che da essi deriva: mentre infatti non c'è alcuna ragione teorica per cui quanto è buono nella finanza nazionale non lo deve

(1) B. P. ADARKAR: *The principles and problems of Federal Finance*, King, London, 1933.

essere altrettanto per quella locale, c'è invece solo una ragione pratica che traspare: quella che la più conveniente forma di tributo locale è la tassazione reale e immobiliare. Ma è inesatto conseguirne che tutti i tributi locali debbano necessariamente conformarsi al principio del beneficio reso: si potrebbe infatti dimostrare come la stessa tassazione reale a volte, finché il tributo sia sufficientemente progressivo, può essere creata in base al principio della capacità contributiva. Questo principio viene del resto progressivamente adottato come criterio informatore della finanza locale in tutte le comunità moderne.

Passando in rassegna le varie specie di tributi locali, l'Adarkar osserva come in molte federazioni la principale fonte di un reddito tributario sia la tassazione della proprietà immobiliare, forma più o meno comune a tutte le amministrazioni locali, e che negli Stati Uniti è curata anche dallo Stato. Segue la tassa sugli affari, appropriata agli scopi locali, purchè sia scelta una base che non spinga la tassazione in urto con quelle federali o statali negli affari privati e delle Società, onde evitare doppie tassazioni. In alcuni paesi si è poi creata, a scopi municipali, una tassa sul reddito, oppure una addizionale alla tassa federale sul reddito: però il problema di collocare esattamente il reddito del contribuente è necessariamente di un'estrema difficoltà per gli ostacoli creati dalle doppie imposizioni e dai conflitti di giurisdizione.

Altra forma interessante di tributo locale, basato sul principio del « beneficio » è il contributo speciale: questo può essere assai conveniente, specie nelle regioni ricche, ma la sua adozione come tributo locale dev'essere esasperante nel suo legalismo — osserva l'autore — e creare un falso senso di *quid pro quo* nei contribuenti; inoltre, nei paesi poveri sarebbe troppo pesante. Altre fonti di reddito offerte agli enti territoriali sono quelle costituite dai dazi, diritti di confine, tasse di franchigia, oltre ai profitti delle imprese municipali.

Quanto al problema della separazione delle entrate dello Stato da quelle locali, il primo punto da stabilire è quello di definire quali sono i nostri « desiderata » quando invociamo una tale distinzione. Essi dovrebbero essere: a) un certo grado di responsabilità e di indipendenza per le due classi di amministrazione, statale e locale, nel raccogliere e nello spendere le proprie entrate; b) una certa elasticità ed abbondanza nella capacità delle parti di provocare una entrata; c) una certa misura di coordinamento e di controllo nell'inter-

sistema da parte delle superiori autorità. Una completa distinzione e separazione è comunque impossibile.

Dopo aver criticato il principio dovuto al prof. Plehn della « pura separazione », che dovrebbe valere quando le tassazioni adottate dallo Stato e dagli enti locali sono differenti ma fanno capo alla stessa fonte, in quanto la separazione così ottenuta ostacolerebbe l'aumento del reddito tributario e bisognerebbe ricorrere al metodo del « bilanciamento dei fattori », l'Adarkar conclude che è in ogni modo evidente che il miglior sistema da seguire sarebbe quello « automatico » di adattamento.

Per lo studioso indiano il problema della separazione delle fonti di reddito è un risultato distinto dall'accentramento o decentramento amministrativo; l'accentramento amministrativo è infatti possibile anche quando i poteri legislativi relativi a particolari tributi sono in differenti mani, e questo è dimostrato dalle riforme amministrative relative alla tassa sul reddito in Australia e a quella sulla proprietà negli Stati Uniti.

Sono infine questioni vitali quelle dell'ispezione e della sorveglianza dello Stato sugli affari finanziari degli enti locali: così con enti appositi o commissioni tributarie possono essere ridotte le disuguaglianze derivanti da differenti sistemi di tassazione.

## 2) STATI UNITI

Interessanti pubblicazioni che, direttamente o meno toccano il campo della finanza locale sono dovute agli statunitensi: BITTERMANN (1), BUCK (2), EDGEWORTH (3), LONG (4), MALONE (5), NEWCOMER (6), RANDOLPH-ZIMET-MURIEL (7), UPSON (8), KING (9).

La NEWCOMER, nota studiosa americana di problemi economici e finanziari — spesso citata anche da scrittori di altre nazionalità — ha particolarmente esaminato come sia stato risolto nel dopo guerra (1ª guerra mondiale) il problema della finanza locale in Germania ed in Inghilterra e ne ha tratto delle conclusioni molto interessanti. La divisione delle pubbliche entrate tra le differenti autorità dell'amministrazione governativa, le quali hanno competenza sullo stesso territorio, osserva in primo luogo la Newcomer, offre un problema di difficoltà sempre maggiore col crescere del carico fiscale sulle spalle del contribuente. Generalmente si sostiene, in merito alla distribuzione delle funzioni amministrative e delle entrate tra le competenti giurisdizioni, che le funzioni stesse dovrebbero essere ripartite tra le differenti autorità senza riguardo alla loro capacità di

(1) N. J. BITTERMANN: *State and Federal Grants-in-aid*, Mentzer, Buch e C., New York, 1938, 550.

(2) A. E. BUCK: *Municipal Finance*, New York, Macmillan, 1928.

(3) EDGEWORTH: *Papers relating to political economy*, Vol. II, cap. I U. U.

(4) N. F. LONG: *State and local government tax in the crisis*, in *Annals of the American Acad of Political and Social Science*, march 1941, pag. 126-132.

(5) P. E. MALONE: *The fiscal aspects of State and Local Relations hips in New York*, Lugon Company, Albany 1937, pag. XIV, 433.

(6) M. NEWCOMER: *Central and local finance in Germany and England*, Columbia University Press, New York 1937.

(7) E. P. RANDOLPH - P. ZIMET - S. MURIEL: *Selected Studies in Federal Taxation*, Callaghan Cichago 1938, pag. 447.

(8) W. D. UPSON: *Practice of Municipal Administration*, New York, Century Company 1926.

(9) KING: *Public Finance*, Macmillan, New York, 1936.

mantenerle, e che perciò le entrate dovrebbero essere adattate ai bisogni. Tuttavia non può essere ignorata la maggiore o minore possibilità di adattare le funzioni alle entrate.

Esistono tre sistemi per adattare le entrate alle necessità tra le differenti amministrazioni competenti sulla medesima area geografica: quello della separazione delle fonti di reddito, quello della ripartizione delle fonti specifiche e quello dei *grants-in-aid*. Il primo è stato in origine adottato dai governi federali ma è ormai da tempo abbandonato anche da questi perchè quasi completamente infruttuoso: esso quindi giuoca una parte di decrescente importanza, pur trovandosi ancora in applicazione in una certa misura anche nei sistemi amministrativi più centralizzati. Il secondo — quello della ripartizione specifica — può essere attuato sia con delle tasse indipendenti (tassa sul reddito negli Stati Uniti) che con una tassa uniforme applicata dal centro e ripartita in proporzioni fisse con le sottostanti amministrazioni (tassa sul reddito in Germania); tra i due estremi ci possono essere poi altre gradazioni (ad es. addizionali locali in Francia e in Italia). Questo sistema prevale nella maggior parte dei paesi. Il terzo, caratteristicamente inglese, viene applicato con delle concessioni dell'amministrazione superiore a quella inferiore, o con dei prelevamenti se il processo è inverso e quanto riscosso va dall'amministrazione inferiore a quella superiore. Questo sistema differisce dal precedente in quanto l'importo corrisposto non deriva da una specifica sorgente tributaria e non è comunque in una definita relazione con il gettito di tributi specifici. Il *grant* è destinato comunemente al mantenimento di una funzione specifica, ma può anche essere per un uso generale, come il *block grant*.

Ciò premesso, la Newcomer nota che negli Stati Uniti un accentramento del sistema di tassazione è inevitabile e che quindi, essendo solo questione di come praticare questo accentramento, ed avendo la Germania e l'Inghilterra progredito molto nella centralizzazione del sistema tributario seguendo vie nettamente differenti ed opposte, è suo proposito ricercare attraverso l'esperienza tedesca ed inglese una risoluzione del problema della distribuzione del gettito tributario.

Il sistema tedesco delle « tassazioni ripartite » e quello inglese dei *grants in aid* sono del pari favorevoli ai sistemi tributari unificati e nessuno dei due metodi è incompatibile con una misura sostanziale di indipendenza locale, sebbene quello dei *grants-in-aid* si presti meglio dell'altro al controllo centrale.

E' da notare che il permanere del controllo dell'amministrazione locale su di un vasto campo di attività anche quando la maggior parte del mantenimento di esse ricade sull'amministrazione centrale, ispira una generale fiducia nell'efficienza del controllo stesso e questo, se locale, si adatta meglio alle mutevoli necessità della località, di un controllo effettuato dalla più remota amministrazione del centro. Fintantochè l'amministrazione rimane sotto il controllo locale c'è inoltre ogni vantaggio nel fare responsabili, per le entrate che passano per le loro mani, le autorità locali che spen-

dono il denaro, e questo va tenuto presente nello sviluppare i tributi locali compatibilmente con la necessaria uniformità delle tassazioni.

A questo punto la Newcomer osserva come una tassazione locale variabile sul reddito vada soprattutto a vantaggio dei distretti ricchi mentre i redditi derivano solo in parte da questi (in quanto vi risiedono i proprietari delle industrie), ma nella maggior parte da quelli poveri (ove risiedono le attrezzature industriali ed i lavoratori). Sono invece sorgenti più appropriate di reddito tributario locale le imposte sulla proprietà immobiliare, poichè c'è meno pericolo di evasione e di doppia tassazione per questa fonte che per i redditi personali, e d'altro canto i proprietari ed i possessori della proprietà immobiliare beneficiano delle spese locali più direttamente e proficuamente che i possessori di un reddito. Altre fonti locali di reddito tributario appaiono le tasse sugli affari locali — specialmente nelle vendite al minuto — sui divertimenti e sugli alberghi, e su di un certo numero di licenze extracomunali, come la tassa sui cani. Una potente parte di reddito fiscale è costituita poi dai guadagni delle industrie locali, usati a tal fine in Germania.

Non è più il tempo di una possibile completa separazione delle sorgenti di tributo e di una completa indipendenza delle finanze locali da quelle nazionali. Una soluzione del problema può essere il trasferimento di funzioni locali all'amministrazione centrale su di una maggiore scala che in passato: del resto i servizi locali toccano una superficie che si estende continuamente ed inoltre diventano sempre più d'importanza nazionale. Ma questo non è sufficiente per giustificare il loro trasferimento. Inoltre, anche con qualche trasferimento di responsabilità amministrative, c'è stato e senza dubbio ci continuerà ad essere qualche caso in cui le entrate locali non siano sufficienti a coprire le spese e questo debba di conseguenza ricadere sull'erario dell'amministrazione centrale.

Premesso che una completa equalizzazione o livellamento dei mezzi finanziari degli enti locali richiede da parte dell'amministrazione centrale un contributo grandemente variabile da località a località, e che esso può a volte raggiungere il 90 % delle spese dell'amministrazione locale — tanto grandi sono le disuguaglianze di ricchezza — non si potrebbe conseguentemente pensare che un'amministrazione che viene ricompensata per il 90 % delle sue spese sia poi libera di spendere secondo il suo volere. In simili casi il grado di controllo necessario per assicurare una spesa fatta con senso di responsabilità è tale che l'iniziativa o l'indipendenza locale è al più nominale; è probabile anzi che anche l'apparenza di amministrazione locale debba essere abbandonata e che, almeno temporaneamente, le più importanti funzioni amministrative debbano essere esercitate direttamente dalle autorità che pagano le spese. Non ne deve però conseguire che l'amministrazione locale deve essere generalmnte abbandonata, in quanto la comunità media è capace di automantenimento in larga misura, e fintantochè l'indipendenza locale è al tempo stesso desiderabile e possibile in una data località non

sembra esservi alcuna ragione per cui essa non debba continuare, anche se delle altre comunità subiscono delle restrizioni alla loro libertà.

Il sistema delle tasse ripartite specificamente ha certamente il vantaggio di far ripartire in egual misura alle amministrazioni centrali e locali i mutevoli eventi della prosperità e dell'avversità. Il che è ragionevole finché entrambe le due classi di amministrazioni hanno eguali poteri di assestamento. Ma quando questi poteri, per mezzo di nuove tasse, più alte tassazioni o aumento di debiti, sono più largamente nelle mani dell'amministrazione centrale, non si può richiedere più alle autorità locali di ripartire le perdite che comporta un periodo di crisi, in egual misura con quelle centrali. Queste sono propense a trovare le loro necessità più urgenti di quelle delle amministrazioni locali le quali vengono probabilmente chiamate a sopportare di più della loro parte di perdita. Invece, se pur non ci si può aspettare che l'amministrazione centrale provveda alle autorità locali con concessioni altrettanto generose nei periodi di crisi che in quelli di prosperità, tuttavia quando l'assestamento si basi su di un *grant* unitario, oppure fisso, esso può prendere pienamente in considerazione le necessità locali.

Pertanto il sistema dei *grants-in-aid* è da preferire a quello della distribuzione di specifiche tassazioni. Relativamente poi alla scelta del *grant*, è da preferire quello specifico quando il suo proposito deve essere quello di stimolare ad es. ad una migliore educazione pubblica le amministrazioni oppure a migliorare i servizi igienici, mentre è più opportuno il *grant* generale (*block-grant*) ove il fine sia quello di aumentare le inadeguate entrate locali: in questo caso il *block-grant* è forse un po' più flessibile e più semplice, benché attualmente — osserva la Newcomer — queste virtù siano più apparenti che reali, specie per la semplicità, e un solo *grant* distribuito sulla base di una formula complessa — com'è il *block grant* — è poco più vantaggioso che diversi *grants* distribuiti sulla base di formule più semplici.

Di contro alla complessità della formula — in cui entrano necessariamente diversi fattori — il *block-grant* ha i seguenti vantaggi: è con maggior evidenza destinato a sollevare i carichi fiscali, di quello che lo possa essere il *grant* specifico, inoltre il suo effetto sulle finanze fiscali è un po' più facile a definirsi, e probabilmente è un po' più semplice ad amministrare di quello che potrebbe essere un dato numero di *grants* specifici. Quanto al *grant* discrezionale (non basato su di una formula) esso è, o può essere, più economico e permette un minor sacrificio di quello dovuto ad una rigida formula, la quale quando non è perfetta permette a qualche comunità di ricevere più del necessario; ma contro ciò il *grant* discrezionale presenta il rischio di favoritismi e di maggior incertezza. Ogni paese moderatamente benestante preferirà probabilmente il *grant* basato su di una formula, mentre quello discrezionale

— unito a speciali controlli — si presenta più favorevole per le località eccezionalmente povere.

Infine — conclude la Newcomer — è evidente che non c'è una soluzione ideale del problema di conciliare un sistema tributario uniforme con l'auto-amministrazione locale: il primo dev'essere necessariamente un sistema centralizzato, e d'altra parte ove esistendo un tale sistema, le entrate venissero trasferite dall'amministrazione centrale a quelle locali, ciò presenterebbe gli svantaggi derivanti dal non essere responsabile chi effettua le spese per la maggior parte delle entrate a sua disposizione. D'altra parte, ove si cercasse di rimediare con un'opportuna estensione del sistema di controllo, questo riuscirebbe molto più goffo della diretta amministrazione centrale. La sola soluzione possibile è un compromesso in cui un certo grado dell'autonomia amministrativa locale dev'essere sacrificato per la necessità di un miglior sistema di tassazione, ed a sua volta la uniformità del sistema dev'essere sacrificata per permettere una variabilità nella misura delle tasse locali ed una maggior responsabilità e potere di adattamento dell'amministrazione locale.

CLYDE L. KING, professore di scienze politiche all'Università in Pensilvania, in un suo trattato di finanza pubblica (1), nella parte dedicata alla finanza locale, mette le spese che competerebbero alle amministrazioni locali (per la pubblica educazione, il benessere sociale e la viabilità) rispettivamente al terzo, quarto e quinto posto tra le spese pubbliche degli Stati Uniti.

Quanto all'educazione il King invoca una « super-centralizzazione » della sua amministrazione, sia per favorire gli eventuali spostamenti agli studenti, da una scuola all'altra, che per facilitarli agli insegnanti. Per raggiungere poi una distribuzione più equitativa dei pesi fiscali, egli ritiene che le fonti principali, rispettivamente dei tributi statali e di quelli locali, debbano essere tra loro distinte, e che inoltre sia necessario un continuo controllo esercitato dall'amministrazione che offre l'aiuto di proprie contribuzioni.

Tra i principi necessari in un sistema di giusta tassazione, il King considera i seguenti:

— I tributi debbono essere equamente distribuiti sia tra le città ed i paesi, che tra le industrie e gli individui. Una tassa, come quella generale sulla proprietà, può infatti essere applicata e raccolta in modo tale da essere in sé e per sé equitativa, e ciò nonostante non portare ad equi risultati.

— Bisogna evitare una onerosa duplicazione dei tributi, quale potrebbe avvenire tra le amministrazioni degli Stati, delle città, degli enti locali, e quella nazionale.

— I tributi sulla proprietà immobiliare spettano agli enti locali. Gran parte delle funzioni locali possono essere infatti sostenute da queste tassazioni ed è perciò bene che esse vadano a vantaggio delle località, le cui amministrazioni possono del resto amministrarli come, e in qualcosa anche meglio, degli Stati.

(1) CLYDE L. KING: *Public Finance*, Macmillan, New York 1936.



— Tra gli incassi esclusivamente degli Stati federali hanno il primo posto quelli relativi alle tasse sui motoveicoli e sulla benzina. Molti servizi propri degli Stati potrebbero inoltre auto-mantenersi per mezzo di tassazioni di competenza degli Stati stessi, così le prigioni e le istituzioni per il benessere pubblico. Con questo sistema il carico fiscale del contribuente verrebbe ad essere alleggerito. Lo stesso vale per i parchi e per le strade delle città. Spettano poi agli Stati le tassazioni sulle professioni.

— Tra i redditi esclusivamente nazionali, primi sono quelli derivanti dalle tasse di confine, seguono poi quelli provenienti dai diritti e dalle licenze di competenza dell'amministrazione nazionale in quanto relativi al mantenimento degli svariati servizi suoi propri.

— Vi sono poi delle tassazioni la cui riscossione richiede la cooperazione ed il coordinamento del lavoro degli Stati e del governo nazionale: tali sono i tributi necessari per il reddito di entrambi e quelli la cui riscossione richiede il lavoro di tutti e due. Così le tasse ereditarie, quelle parziali sul reddito e quelle sulle società.

— Relativamente alle contribuzioni a titolo di sussidio: quelle sulle strade — senza che debbano essere esagerate, per produrre dei risultati — dovrebbero comunque continuare ad assicurare i servizi stradali nazionali. Quanto ai soccorsi per la disoccupazione, è essenziale una più razionale divisione delle funzioni degli Stati e della nazione. Sono poi sempre necessari i sussidi per l'educazione, come quelli sulle scuole, al fine di assicurare una ragionevole uniformità.

Un'interessante pubblicazione americana è quella edita nel 1937 dal Comitato speciale della tassazione, formato in seno al « Twentieth Century Fund » istituzione questa avente lo scopo di studiare vasti problemi importanti per gli Stati Uniti, tra cui appunto quello tributario (1). La compilazione dello studio, avente il titolo « Facing the tax problem » (affrontando il problema tributario) e consistente in una « rassegna della tassazione degli Stati Uniti ed un programma per l'avvenire », fu diretta da C. SHAMP dell'Università di Columbia, da R. BLOUGH dell'Università di Cincinnati e dalla già da noi conosciuta M. NEWCOMER del Vassar College. Riasumiamo qui alcune importanti osservazioni di queste insigni personalità della scienza finanziaria nordamericana.

#### 1) COORDINAMENTO TRA LE AMMINISTRAZIONI.

a) Molti dei problemi relativi alla finanza locale possono essere risolti meglio con un sistema tributario centralizzato. Le tasse la cui generale ammissibilità è dovuta al fatto che si adattano meglio alla condizione personale del contribuente — soprattutto la tassa personale sul reddito — possono nuovamente venir amministrate con delle minori evasioni dall'amministrazione

che ha la giurisdizione più vasta. Eccetto dov'è insito un particolare beneficio, i tributi che sono uniformi nella loro misura e base per l'intera economia nazionale, in genere spiegano una non desiderata influenza sullo sviluppo industriale, meno di quelli che variano da una giurisdizione all'altra.

Tuttavia un'amministrazione decentrata richiede dei fattori di tassazione indipendenti, e questi non possono andare d'accordo con un sistema tributario uniforme ed accentrato. In pratica, se si vuol raggiungere la giustizia e l'efficienza nel sistema tributario, questo deve andare a scapito dell'autonomia amministrativa.

In effetti il tentativo di congiungere i vantaggi dell'accentramento tributario con quelli del decentramento amministrativo ha portato ad un accentramento delle tassazioni più rapido di quello delle altre funzioni. Questa non è tuttavia una completa soluzione del problema: occorre considerare quanto il sistema tributario possa venire centralizzato senza sacrificare la responsabilità locale. Nell'assenza di questa i meriti dell'autogoverno locale sono grandemente illusori.

b) I conflitti di giurisdizione sono sorti con l'aumento delle tassazioni e questo perchè, se aumenta la misura del tributo applicato da una certa amministrazione, non è facile per un'altra amministrazione aumentare a sua volta un suo tributo imposto allo stesso titolo.

c) Il vero ostacolo per il coordinamento non consiste neanche nelle restrizioni costituzionali, dato che — se pur lentamente e con un non facile processo — le costituzioni possono essere emendate, ma nella natura della stessa amministrazione centralizzata. Un sistema tributario richiede un accentramento del potere di tassazione e possibilmente anche della stessa amministrazione tributaria, ma entrambi gli accertamenti si addicono di più ad uno stato unitario che ad uno federale.

Un completo accentramento del sistema tributario nelle mani dell'amministrazione nazionale lascerebbe le amministrazioni degli stati e delle comunità alla mercé di quella centrale. Anche se l'amministrazione centrale garantisse a quelle sottostanti una sostanziale libertà, insieme con i mezzi per finanziare la loro attività, una tale libertà sarebbe sempre difettosa.

Se debbono essere mantenute tanto una forma federale di governo quanto l'autonomia locale, è impossibile un completo accentramento del sistema di tassazione.

d) Possibili metodi di coordinamento. Sono cinque, in definitiva:

Quello di adottare una completa separazione delle fonti di reddito tra le amministrazioni federali, statali, locali.

Quello di dividere le stesse fonti con il dovuto riguardo per gli interessi di ciascuna nonchè dei contribuenti.

Quello di stabilire una base uniforme per ogni tassazione ed una singola amministrazione, ogni giurisdizione rimanendo libera di fissare le proprie imposte.

(1) 20-th CENTURY FUND: *Facing the tax problem*, 1937

Quello del *crediting device* (congegno di accredi-  
tamento) adottato dal governo federale nella tassa su-  
gli immobili e nei contributi per l'assicurazione contro  
la disoccupazione.

Quello dell'amministrazione centrale di tutte le tas-  
sazioni, con distribuzione di parte del gettito agli enti  
sottostanti.

Nel giudicare questi sistemi occorre soprattutto valu-  
tare se essi permettano di mantenere il desiderato grado  
di responsabilità locale e se inoltre possano adattare  
le entrate alle necessità; il risultato di una tale inda-  
gine è che nessuno dei cinque sistemi ottiene tutti e due  
gli scopi insieme, e qualcuno (quello dell'accREDITamento  
e quello della distribuzione del gettito tributario se que-  
sta viene fatta in base all'origine del reddito della tas-  
sa) ottiene addirittura nessuno dei due. Il problema del  
coordinamento tributario non può essere risolto fintan-  
toché una gran parte degli affari si svolge tra Stato e  
Stato confinante e molti di essi nell'ambito nazionale,  
finché esiste l'attuale inconciliabile conflitto tra la no-  
stra unità nazionale e la distinzione politica: questo  
può essere solamente alleviato, ma non eliminato, da  
semplici misure finanziarie.

Sul terreno economico può approvarsi la ridistribu-  
zione dei mezzi finanziari tra le aree geografiche per  
mezzo della tassazione e dei *grants*. Se si volessero  
pertanto, con i *grants-in-aid* e con altri mezzi, abilitare  
le amministrazioni locali a sostenere i tipi di spesa fis-  
sati dallo stesso Stato, alcune comunità riceverebbero  
più dei nove decimi del loro reddito dall'amministra-  
zione centrale, ed al fine di stabilire le necessarie cau-  
tele per assicurare prudenti spese, sotto queste condi-  
zioni, sarebbe necessario il pratico abbandono dell'au-  
tonomia amministrativa locale.

Il problema non è semplicemente di natura finanziaria  
ma altre potenti forze stimolano l'accentramento ammi-  
nistrativo. Lo sviluppo delle strade statali aumenta di  
giorno in giorno. Il benessere pubblico è considerato  
sempre di più come un obbligo nazionale. Il movimento  
è lento, tuttavia, e non sarebbe una mossa facile solle-  
citarlo per ragioni puramente di ordine fiscale, poiché  
molte delle cose migliori ottenute dall'Amministrazione  
sono, negli Stati Uniti, dovute agli organi locali e l'am-  
ministrazione locale si adatta meglio alle esigenze lo-  
cali. Perciò giova considerare quali misure finanziarie  
siano le più accettabili nell'attuale stadio di accentra-  
mento o decentramento: il più alto grado di indipen-  
denza locale potrebbe venir raggiunto se le amministra-  
zioni locali fossero lasciate nel pieno godimento del-  
l'imposta sulla proprietà immobiliare, usando di meno  
le tasse sul reddito personale ed aggiungendovi l'assi-  
stenza dello Stato per mezzo dei *grants*, specie nelle  
comunità più povere, che verrebbero però a sacrificare  
buona parte dell'amministrazione locale.

Concludendo: un completo coordinamento del sistema  
tributario non si può raggiungere sotto un governo fe-  
derale. Il meglio che si può ottenere è una serie di  
compromessi: questi non elimineranno il conflitto fon-  
damentale, ma ne toglieranno qualcuna delle conse-  
guenze.

##### 5) CONCLUSIONI GENERALI E RACCOMANDAZIONI SPECIFICHE SULLE RELAZIONI TRA GLI STATI E LE LOCALITÀ.

Indipendenza e responsabilità locale — come già si è  
osservato — possono venire ottimamente promosse dal-  
l'adattamento dell'imposta sulla proprietà immobiliare  
alle comunità, attraverso la riduzione o l'abolizione  
delle tassazioni statali aventi lo stesso titolo, l'aboli-  
zione della maggior parte delle limitazioni tributarie,  
e la diminuzione delle esenzioni. Lo Stato può aiutare  
le località più con l'assistere che con l'assoggettarle a  
limitazioni tributarie incorporate in statuti o costitu-  
zioni statali. Inoltre — in una certa misura — un so-  
stanziale grado di aiuto da parte degli Stati è da desi-  
derare: esso potrebbe prendere meglio la forma dei  
*grants* (sovvenzioni) piuttosto che quella di distribuzione  
di tributi, in quanto i primi sono più adatti alle neces-  
sità locali ed al controllo centrale, e di *grants* equaliz-  
zatori anziché di *grants* stimolativi, perchè questi ultimi  
tendono a beneficiare di più le comunità che ne hanno  
meno bisogno. Ove i *grants-in-aid* assumono un certo  
sviluppo, ad essi debbono essere accoppiati degli oppor-  
tuni controlli centrali.

Sarebbero inoltre da desiderare: 1) una nuova distri-  
buzione territoriale tale che le unità locali possano più  
prontamente finanziarsi da sé e conservare la loro in-  
dipendenza; 2) il trasferimento della completa ammi-  
nistratozione di alcuni servizi governativi allo Stato in  
modo che questo ne sia reso direttamente responsa-  
bile dell'espletamento delle funzioni.

##### 6) RAPPORTO DEL COMITATO (CONSIDERAZIONI).

L'attuale assenza di un preciso coordinamento (negli  
Stati Uniti) tra i differenti ordini di tassazione — spesso  
riferita alla doppia imposizione — consiste sia in con-  
flitti « verticali » che in conflitti « orizzontali », i primi  
dovuti alla rivalità tra i diversi ordini di amministra-  
zione, i secondi a quella tra amministrazioni dello stesso  
ordine, per i redditi derivanti dallo stesso tributo. Seb-  
bene la situazione non sia bella, a volte essa è però  
apparsa peggiore della realtà: infatti neanche adesso  
le differenti unità amministrative agiscono indipenden-  
tamente l'una dall'altra, ma esiste una certa coordina-  
zione che può essere di tre generi: unilaterale, con-  
giunta, costituzionale (la costituzione federale ha infatti  
evitato dei conflitti verticali, mentre dei conflitti oriz-  
zontali sono stati a loro volta evitati dall'interpreta-  
zione che la Corte Suprema ha dato di alcune clausole  
della costituzione stessa).

Comunque, i conflitti di giurisdizione e di competen-  
za in materia tributaria costituiscono il prezzo che si  
è dovuto necessariamente pagare per un decentramento  
amministrativo. A volte questo prezzo è stato eccessi-  
vamente alto e probabilmente lo è ancora: in partico-  
lare, alcuni dei conflitti orizzontali potrebbero venir  
risolti senza alcuna gran perdita d'indipendenza locale  
e di responsabilità. D'altro canto quelli verticali non  
potrebbero essere considerevolmente ridotti senza una  
corrispondente perdita di decentramento.

### Raccomandazioni finali.

I. Il Comitato invita gli Stati a continuare i loro sforzi per evitare i conflitti orizzontali. Non si suggerisce a tal fine un rimedio diverso dal meccanismo adottato negli ultimi anni, ma si sollecita che il lavoro fatto in tal senso proceda ora celermente.

II. Si raccomanda inoltre che il coordinamento tributario costituisca parte di uno studio concernente il coordinamento finanziario federale-statale-locale, studio che potrebbe essere portato innanzi nel periodo di uno o due anni da un'apposita imparziale commissione composta di cinque o sei membri nominati dal presidente i quali, pur essendo ben noti nell'ambito nazionale, non rappresentino gli interessi di particolari amministrazioni o superfici geografiche. La commissione dovrebbe formulare per i tre ordini amministrativi un programma di spese, debiti e tassazioni, tale da eliminare al massimo i conflitti ed ogni altro genere di compressioni, ed anche da essere compatibile con un desiderabile grado di indipendenza e di autonomia amministrativa locale.

#### 3) FRANCIA

Gli studiosi francesi del periodo più recente, che hanno prodotto delle pubblicazioni in materia di finanza locale sono: l'ALBRESPY (1), il BOISSONET (2), il BONNARD (3), il BRASSAUD (4), l'ASSEMAT (5), GIROLAMI e DELAPORTE (6).

In generale, nella dottrina francese, se l'accordo è stato sempre unanime nel proclamare l'urgente necessità di una completa riforma del sistema finanziario dei dipartimenti e dei comuni, e soprattutto della soppressione di *centimes additionels*, percentuali addizionali locali sulle antiche imposte dirette abolite nel 1917, non sono tuttavia mancate delle profonde divergenze tra le soluzioni proposte.

I suggerimenti dati nel periodo a noi più vicino sono stati molti ma, ove si lasci da un canto la questione della ripartizione dei carichi tra lo Stato, i dipartimenti e i comuni, e supponendo che i bilanci non debbano essere oggetto di serie modificazioni — ciò che non corrisponde in effetti a quella che è l'opinione generale francese — si possono distinguere due dottrine fondamentali.

La prima, dottrina classica, ridotta a sistema per la prima volta dal De Miquel in Prussia nel 1891, è ancor oggi sostenuta da un gran numero di illustri studiosi dei fenomeni finanziari, tra cui l'Allix. Essa ritiene che le collettività non possano essere dotate che d'imposte reali su semplici basi e di facile riscossione. La seconda, più moderna e che ha fatto la sua prima importante apparizione in Francia nel 1909 con il progetto dell'al-

lora Ministro delle finanze Caillaux, vuol collegare il sistema delle imposte locali con le imposte dirette percepite per conto dello Stato, e non indietreggia davanti al carattere strettamente personale che presentano alcune di esse.

Pertanto — ben inteso in generale — si possono definire le due dottrine come quella dell'imposta reale e quella dell'imposta personale, anche se una tale distinzione non si può considerare come radicale in quanto nè i sostenitori dell'una rigettano tutte le considerazioni fondate sulla situazione personale dei contribuenti, nè quelli dell'altra pensano che la scelta dell'imposta personale debba comportare l'esclusione delle imposte reali, chè anzi a quest'ultime dev'essere lasciata sempre la maggiore partecipazione nel sistema locale.

*La dottrina dell'imposta reale.* — Questa nacque in un periodo in cui il carattere delle spese delle comunità locali ne rendeva quasi naturale la formulazione, e fu infatti nel 1891 che il DE MIQUEL la ridusse per la prima volta a sistema.

Secondo il pensiero di questo studioso l'imposta personale e progressiva dev'essere riservata allo Stato, quella reale e proporzionale al comune, per la fondamentale considerazione che i profitti resi dallo Stato danno un profitto a tutti gli individui presi insieme, senza che sia possibile determinare la parte relativa a ciascuno di essi. Perciò lo Stato deve tassare i cittadini secondo le loro facoltà contributive generali, determinate sia dalla cifra dei loro redditi che dalla loro situazione familiare. Al contrario gli abitanti di un centro qualsiasi non ricevono tutti gli stessi vantaggi da parte dell'organizzazione comunale. I servizi resi dalle municipalità hanno un carattere locale, generalmente preciso se non misurabile, che esclude il principio dell'eguaglianza personale davanti all'imposta, ammesso per lo Stato. Le imposte locali debbono essere dirette proporzionalmente su delle cose possedute nell'ambito del comune o sui consumi che in tale ambito vengono effettuati, senza che le particolari situazioni individuali debbono essere prese in considerazione. Grazie ad una scelta giudiziosa degli elementi costituenti l'imponibile ed aventi una precisa relazione con il raggruppamento locale, le spese della collettività saranno ripartite secondo l'utilità che offrono per ciascuno dei suoi membri.

A questi argomenti il DE MIQUEL aggiungeva una ragione pratica. L'applicazione di imposte reali, generalmente indiziarie cozza, per lo Stato, contro una difficoltà che rischia di tradursi in ingiustizie nella ripartizione dei carichi. La valutazione dei segni esteriori scelti come indice delle imposizioni non sarà effettivamente mai fatta in un modo uniforme nel quadro nazionale, mentre questo inconveniente sparisce in un quadro più ristretto come quello del comune.

(1) ALBRESPY: *Finance et comptabilité des communes et des établissements de bienfaisance*, Paris 1938.

(2) J. B. BOISSONET: *Reforme des finances locales*, A. Rousseau, Paris, 1926.

(3) R. BONNARD: *La réforme des impôts locaux*, in « *Revue de Science et de Legislation Financières* », Paris, 1924.

(4) BRASSAUD: *La réforme des finances locales*, Paris, Berger et Lecreault, 1924.

(5) M. ASSEMAT: *La crise des finances communales et départementales*, Paris, Berger et Lecreault.

(6) G. GIROLAMI et subventions DELAPORTE: *Les subventions de l'Etat*.

La dottrina fu ripresa e notevolmente precisata dal « Comitato consultivo di amministrazione generale, dipartimentale, e comunale » presieduta dal DAUSSET, che di essa fece la base di un progetto di riforma presentato al governo francese nel 1928. A conclusione dei suoi lavori il Comitato promulgò alcuni principi che costituiscono lo stadio più recente della dottrina dell'imposta reale: il principio del *minimo costo di produzione*, il principio della *specialità* (tutti i contribuenti debbono conoscere la parte d'imposte locali che essi pagano e le basi sulle quali viene stabilito il loro ammontare), quello dell'*indipendenza* dei tributi locali da quelli dello Stato, quello della *stabilità e prevedibilità* del rendimento dell'imposta locale, quello dell'*universalità e della realtà*, (tutti i membri della comunità locale debbono concorrere alle sue spese nella stessa misura in cui ne beneficiano), quello dell'*avverabilità tecnica* del sistema delle imposte locali.

La dottrina fu in seguito difesa ed appoggiata dall'ALLIX e dal LECERCLÉ i quali, specie nella pubblicazione l'« Impôt sur le revenu », vollero esporre i principi e le modalità di un progetto di facile adozione e che avrebbe potuto eliminare le difficoltà degli enti locali e le ingiustizie nella ripartizione dei carichi locali: in particolare un buon sistema di imposte locali, per essere tale, dovrebbe, secondo essi, essere semplice e riposare su elementi facili a cogliersi: beni, industrie, spese evidenti, prestarsi il meno possibile all'arbitrio delle assemblee locali, essere fondato solo eccezionalmente sul metodo degli scalari, e regolare rigidamente i dazi.

Questo progetto venne accolto più favorevolmente anche dai suoi avversari, di quello del comitato Dausset. Esso comprendeva, oltre all'imposta fondiaria, quella sul valore locativo, una tassa sulle imprese comunali, industriali, minerarie e sugli incarichi e uffici, ed infine una tassa sulle imprese agricole. Per sopprimere l'inutile intermediario dei « principaux » (imposte principali, ormai fittizie, a cui si riferivano le addizionali locali), le basi delle quattro tassazioni locali dovevano essere ricondotte ad una comune misura (detta « reddito matricolare ») alla quale erano da applicare le percentuali locali. Quanto ai crediti dei capitali mobiliari, questi non avrebbero potuto servire di base per una imposizione locale, data la loro mancanza di un legame territoriale. Pertanto, per realizzare una perequazione dei carichi tra la ricchezza mobiliare e quella immobiliare, veniva suggerito di aggiungere all'imposta cedolare delle percentuali statali che sarebbero servite per costituire un fondo di soccorso per le località bisognose.

*La dottrina dell'imposta personale.* — Questa dottrina, che ha la sua origine sul progetto CALLAUX del 1909, venne poi sviluppata dal BRASSAUD e dal BOISSONNET, e più recentemente dal MARCHANDAU e dall'ASSÉMAT (1).

I sostenitori dell'imposta personale riprendono in sostanza, pur non facendone derivare le medesime deduzioni, i principi stabiliti dal Comitato Dausset, ad ec-

cezione di quello dell'indipendenza e di quello dell'universalità e realtà. Per essi non può essere sostenuta l'indipendenza assoluta delle imposte locali da quelle di Stato, ma a fianco delle tassazioni speciali, autonome, il sistema locale dovrebbe comprendere delle entrate in stretto rapporto con quelle statali.

E' infatti esagerato l'argomento principale adottato a favore dell'indipendenza, quello cioè della difficoltà che, con la mancanza di essa, presenterebbero le pretese riforme delle imposte di Stato, e la sua portata, che è effettivamente seria riguardo alle addizionali alle vecchie imposte dirette, non lo è invece altrettanto rispetto all'imposta sul reddito, dato l'aggiornamento ed il perfezionamento da questa raggiunti. L'imposta sul reddito è oggi una necessità massimamente sentita e potrà in avvenire avere tutt'al più bisogno di qualche ritocco di dettaglio. Inoltre, in ogni modo, il principio dell'indipendenza sarà sempre in parte rispettato, non richiedendosi la soppressione delle fonti di reddito di cui alle leggi del 1897, e del 1926, dei dazi, delle imposte dirette locali, ecc. Oggi l'indipendenza locale non potrebbe poi costituire che una misura formale non corrispondente alle realtà dei fatti, dato che, ad eccezione del capitale e del plusvalore non esistono materie imponibili che lo Stato non si sia già accaparrato. Ancora: la confusione tra imposte statali e locali, che l'indipendenza certamente diminuirebbe, non è in effetti dovuta che al sistema dei fondi comuni e non è una necessaria conseguenza della interdipendenza delle due categorie di entrate.

Infine — considerazione fondamentale — l'adozione del principio dell'indipendenza assoluta delle imposizioni locali da quelle statali richiederebbe un duro lavoro supplementare per le amministrazioni, a detrimento degli interessi generali del Paese. Al contrario il collegamento delle imposte locali o, più esattamente, di una parte di esse, con le imposte dello Stato, si traduce in un procedimento semplice, razionale, economico.

In seguito questi ragionamenti furono per la maggior parte ritenuti fondati anche dai sostenitori della dottrina dell'imposta reale; i quali però si trascinaron dietro l'osservazione che l'imposta reale non potrebbe venir stabilita diversamente che in funzione dei servizi resi. Fecero allora presente i fautori dell'imposta reale (Brassaud, Boissonnet, Marchandau) come non sembrava loro che vi fossero ragioni perchè il principio dell'eguaglianza nei pesi fiscali non dovesse valere per le comunità locali nello stesso modo che per lo Stato. Una volta, quando le imposte locali non riflettevano che dei bisogni locali, era cosa naturale che esse fossero reali e indipendenti da quelle dello Stato. Ma da molti anni sotto l'influenza di tendenze decentralizzanti, la fisiologia dei bilanci locali si era modificata.

I sostenitori dell'imposta personale fanno poi delle considerazioni di ordine pratico. E' tecnicamente possibile un sistema di imposte locali collegato alle impo-

(1) V. le op. cit.

ste nazionali sul reddito? Secondo i difensori della dottrina opposta, un tale sistema sarebbe irrealizzabile per tre ragioni: l'instabilità del rendimento, il difetto di localizzazione, il giuoco degli scalari.

Quanto alla stabilità del rendimento, questo è senza dubbio un principio universalmente riconosciuto ed adottato. Ma c'è solamente un modo per arrivare ad una perfetta stabilità del rendimento dell'imposta, ed inoltre, se si pensa che le imposte dirette abbiano un rendimento troppo instabile per poter servire di base per le imposizioni locali, un tale inconveniente può trovare un rimedio in alcune opportune misure, come l'inserimento nei bilanci locali di un « fondo per le spese imprevedute », come delle opportune rettifiche nelle previsioni di entrata in sede di discussione del bilancio supplementare, ed altre.

Relativamente poi alla questione della localizzazione delle imposizioni, essa non ha una eccessiva importanza e non dà luogo ad una troppo vivace controversia. In effetti una tale questione non può esistere che per l'imposta sui benefici industriali e commerciali e per quella sul reddito globale: per tali tributi la collocazione potrebbe venire effettuata molto semplicemente; ripartendo il reddito imponibile secondo la quota parte dei valori locativi degli immobili in cui viene esercitata l'industria o il commercio nel primo caso, degli immobili posseduti dai contribuenti, nel secondo.

Certamente la questione più grave è quella dovuta al giuoco degli scalari: se dal punto di vista teorico, non c'è infatti alcuna ragione, una volta ammesso in materia d'imposizioni locali il principio dell'eguaglianza dei sacrifici, per respingere il sistema scalare che ne è una conseguenza, dal punto di vista pratico invece sembra a prima vista insormontabile l'argomentazione addotta dai fautori dell'imposta reale, che nei piccoli comuni rurali o industriali il numero dei contribuenti iscritti nei ruoli dell'imposta sul reddito (escluso quello fondiario) sarebbe limitatissimo.

In questo punto i sostenitori della dottrina dell'imposta reale osservano: a parte la considerazione che l'attuale situazione dei comuni rurali, col sistema dell'imposta indiziaria, è particolarmente precaria, comunque l'obiezione addotta in merito agli scalari non può valere che in quanto concerne la sostituzione con nuove imposizioni, basate sulle imposte sul reddito, dell'imposta immobiliare e delle prestazioni, le quali nell'anno 1929 (preso ad esempio) hanno rappresentato meno di un quarto del totale delle entrate provenienti dalle addizionali percentuali, dalle prestazioni stesse e dalla tassa vicinale.

L'argomento degli scalari ha più forza, naturalmente, nell'ipotesi che la riforma delle imposte locali debba modificare la ripartizione dei carichi tra i contribuenti e soprattutto sgravare la proprietà immobiliare ed il commercio. Ma i sostenitori della dottrina dell'imposta personale, contro una tale eccezione degli oppositori a loro volta obiettano che questa difficoltà può

essere superata con tre espedienti: 1° istituzione di una tassa generale locativa sovrappoventesi alle imposizioni locali stabilite in collegamento con l'imposta nazionale sul reddito; 2° calcolo delle imposizioni locali su di un sistema di imposta sul reddito comprensivo solamente degli scalari inferiori a quelli previsti dalle imposte di Stato; 3° creazione di un fondo comune dell'imposta sul reddito dei capitali mobiliari. Quest'ultimo mezzo si fonda sulla considerazione che è giusto che i capitalisti, che ricavano un profitto dai vantaggi procurati dall'amministrazione locale, sopportino una parte delle spese di questa amministrazione.

La dottrina dell'imposta personale si riporta infine agli esempi offerti nei campi della finanza locale dalla Germania, dal Belgio e dall'Inghilterra.

Nel 1925 il senatore SART depositò al Senato un suo progetto di riforma delle finanze degli enti locali basato essenzialmente sui principi di questa dottrina e consistente: nella sostituzione delle addizionali con delle imposte locali calcolate sulle imposte sul reddito riscosso dallo Stato, nell'enumerazione di quali tassazioni indipendenti le collettività locali potrebbero creare in caso di necessità e, infine, nell'istituzione di una Cassa delle anticipazioni.

Un interessante primo studio sui rapporti di sovvenzionamento tra lo Stato francese, i dipartimenti ed i comuni, è dovuto a J. GEROLAMI e J. DELAPORTE (1). Ne riportiamo i punti più salienti.

L'economia delle pubbliche collettività non è una economia chiusa; il bilancio di un dipartimento, di un comune non potrebbe essere considerato come un sistema chiuso, bastevole a sé stesso; esso partecipa a degli scambi con degli altri bilanci locali e soprattutto con il bilancio dello Stato, nella stessa misura in cui la vita locale s'inserisce nella corrente più larga della vita nazionale.

Ripartizione delle funzioni da esercitare e dei servizi da assicurare, correlativa ripartizione delle risorse; decentralizzazione dei bilanci e sovvenzioni questi sono gli scambi finanziari che segnano l'interdipendenza delle pubbliche collettività e a volte anche la dipendenza delle collettività locali rispetto allo Stato. D'altra parte dei raggruppamenti privati particolari perseguiti un fine in armonia con l'interesse generale, hanno cercato ed ottenuto dallo Stato un'estensione delle sue primitive attribuzioni e lo Stato è intervenuto per incoraggiare, regolamentare, controllare la loro attività e sottrarla a certi rischi che minacciavano il suo sviluppo. A lato delle sovvenzioni ai ripartimenti, ai comuni, ai pubblici istituti, si è formato un vasto sistema di sovvenzioni alle iniziative private.

La politica delle sovvenzioni, antica nel suo principio, ma relativamente recente nel suo massiccio sviluppo — accusato dopo l'inizio del secolo e specialmente dalla guerra in poi — si spiega per molte ragioni. La complessità delle attribuzioni assunte dalle collettività locali, e per conseguenza l'aumento delle loro spese, si

(1) JEROME GIROLAMI-JEAN DELAPORTE: *Les Subventions de l'Etat aux Collectivités Locales*, Paris.

collega in primo luogo al fatto che il comune è sempre stato e rimarrà il centro delle necessità della popolazione; le necessità degli individui, che sempre maggiormente si credono in diritto di ottenere dai pubblici poteri un progredimento nello « standard » e nella sicurezza delle loro condizioni materiali d'esistenza, hanno incitato le municipalità a sorpassare la concezione puramente patriarcale e politica della loro amministrazione per considerare delle realizzazioni di ordine economico e sociale. Il comune appare spesso come un sindacato d'interessi privati e l'autorità municipale come la tutrice di tali interessi. Questo sforzo di assestamento della vita regionale e locale, legittimo all'inizio, esige dei capitali che i patrimoni locali non possono apportare: primo motivo per ricorrere allo Stato.

D'altra parte la decentralizzazione, più apparente che reale, di certe funzioni d'interesse generale e la parziale messa a carico dei dipartimenti e dei comuni di servizi quali l'istruzione pubblica, l'assistenza, la salute pubblica, le strade vicinali, costituiscono per queste collettività delle spese occasionali o permanenti imposte dalla legge stessa; questa divisione delle spese d'interesse generale tra i bilanci locali ed il bilancio dello Stato ha per necessaria contropartita la partecipazione finanziaria dello Stato, il quale perviene così, con il giro delle sovvenzioni, a sopportare nella quasi totalità le spese di cui pretendeva di scaricarsi: secondo motivo delle sovvenzioni.

Infine l'impossibilità per i comuni e per i dipartimenti di stendere parallelamente alle spese le loro proprie risorse (Nota degli autori: il volume delle spese delle collettività locali nel dopoguerra si era elevato di tredici volte rispetto all'anteguerra), stabilite su di un sistema d'imposte senza flessibilità, senza armonia con il sistema fiscale dello Stato, ha condotto quest'ultimo a far beneficiare sempre più largamente le collettività locali di attribuzioni direttamente prelevate sulle risorse generali del bilancio, palliativo più facile a realizzare dell'esatto equilibrio dei loro diritti e doveri.

Il concorso finanziario apportato dallo Stato ai carichi che esso ha imposti alle collettività locali o che queste hanno liberamente assunto, appare dunque come una conseguenza della concezione moderna dello Stato. Da questo punto in poi non sorprende di vedere la politica delle sovvenzioni svilupparsi seguendo il ritmo precipitoso della vita contemporanea.

Gli autori poi osservano che il sistema legislativo e regolamentare che stabilisce le condizioni della partecipazione finanziaria dello Stato alle spese delle collettività locali risulta meno da un piano razionale che da adattamenti successivi a delle necessità attuali; le circostanze di ogni natura che hanno attorniato la votazione delle leggi hanno spesso influito nella determinazione dell'equilibrio da stabilire tra i carichi incombenti allo Stato ed ai bilanci locali. Una regolamentazione folta, sparsa in testi estremamente vari — disposizioni legislative, spesso dissimulate nelle leggi delle finanze, decreti, semplici provvedimenti e circolari ministeriali — che si contano a migliaia e non sono stati oggetto di alcuna codificazione, organizza il concorso

dello Stato ai patrimoni locali secondo la diversità dei loro bisogni e con le modalità più complesse.

I principi che reggono l'attribuzione delle sovvenzioni presentano una certa unità. Alla base della procedura appare sempre una decisione della collettività sollecitante la sovvenzione che essa può pretendere in virtù della legislazione; questa domanda dev'essere accompagnata da progetti e pezze d'appoggio che permettano di apprezzarne il buon fondamento. La libertà per lo Stato di accordare o di rifiutare il suo concorso non è assoluta; tanto che, in effetti, il legislatore ha iscritto nella legge stessa le regole di attribuzione e di ripartizione; tanto che egli ha lasciato al Governo la cura di determinare queste regole, sia per decreto, sia per provvedimento ministeriale.

Il diritto alle sovvenzioni è subordinato al raggiungimento di determinate condizioni richieste da disposizioni di carattere generale. La cifra è poi anch'essa determinata da regole, cioè da tabelle in cui entrano in gioco il maggior numero possibile di elementi di apprezzamento: ammontare delle spese, numero della popolazione, numero delle percentuali locali di ogni natura, valore della percentuale demografica, della percentuale di superficie, carico per abitante, entrano in gioco secondo le combinazioni di una matematica ardua, insufficiente quindi a tradurre la diversità delle situazioni reali.

In certi casi il rigido sistema delle tabelle è stato scartato e completa iniziativa è stata lasciata all'autorità qualificata per apprezzare le domande; quest'incarico è più spesso affidato a delle commissioni speciali che, in difetto di strette norme, seguono i principi della loro propria giurisprudenza.

La procedura deve infine mirare ad una decisione attributiva della sovvenzione; il potere di decisione spetta al ministro, spesso assistito dal Consiglio delle commissioni competenti; eccezionalmente la commissione di ripartizione (della sovvenzione) dispone essa stessa di questo potere di decisione.

Le sovvenzioni non possono, per principio, essere alloggiate che per lavori da fare e non per dei lavori già fatti; ma, alle volte, in materia di costruzioni scolastiche, i lavori possono essere cominciati dopo l'approvazione del progetto senza attendere la decisione attributiva.

I fondi infine sono messi a disposizione dei beneficiari in condizioni che variano con la natura delle sovvenzioni, ma che hanno per carattere comune di seguire la realizzazione dell'oggetto perseguito e di assicurare un controllo tecnico e finanziario degli agenti dello Stato sull'esecuzione dei lavori.

A questo punto gli autori fanno delle osservazioni sulle conseguenze della politica delle sovvenzioni al riguardo delle collettività locali.

La politica delle sovvenzioni, anche se sembra adatta a dar forza alle collettività locali, non manca di presentare per esse delle conseguenze deplorabili. Da una parte, infatti, la decentralizzazione dei bilanci dei grandi servizi d'interesse generale non porta ad un effettivo decentramento, ma piuttosto ad un rafforzamento

mento della « tutela »; se le sovvenzioni corrispondenti alle spese obbligatorie costituiscono un diritto per i comuni, la rigidità delle tabelle introduce nelle ripartizioni una eguaglianza fittizia che incita le autorità locali a disinteressarsi delle ricerche delle soluzioni meno onerose e più adatte. D'altra parte, le sovvenzioni puramente facoltative, che lo Stato è libero di subordinare alle condizioni della sua scelta, costituiscono un mezzo di pressione sulle autorità dipartimentali e municipali; di contro allo stimolo dato alle iniziative locali, bisogna ammettere una diminuzione di libertà nella loro esecuzione. Durante tutta la durata del suo funzionamento, un servizio creato dalla volontà di un consiglio generale o di un consiglio municipale ed incoraggiato da una sovvenzione iniziale dello Stato resterà sottomesso ad una regolamentazione uniforme, ad un controllo uniforme, ad un controllo che, non limitandosi all'impiego di sovvenzioni, influirà sulla sua gestione tecnica e finanziaria.

Finchè l'importanza delle spese obbligatorie si accresce, alcune spese facoltative di diritto tendono a diventare obbligatorie di fatto; doppio movimento che comporta una spoliatura parziale dell'autorità locale.

Una tutela finanziaria più insidiosa, ed anche più opprimente della tutela amministrativa — e che non sia stata come questa saggiamente equilibrata dalle leggi di organizzazione generale — realizza il miglioramento delle condizioni della vita locale, ma rompe la diversità che ne faceva la ricchezza. Malgrado l'apparenza, le sovvenzioni sono « contrarie all'idea del decentramento, perchè esse nuocciono alla varietà, all'adattamento, che ne è la base stessa ».

D'altronde, il sistema medesimo delle finanze locali se ne trova falsato; all'autonomia delle collettività si sostituisce la dipendenza riguardo allo Stato; la ricerca dell'equilibrio di bilancio non è un problema di adattamento del sistema fiscale alle spese, ma si riduce allo spezzamento del bilancio generale.

Se sussiste il principio che esige che una parte della spesa resta a carico dei beneficiari, la tendenza continua all'elevamento del tasso delle sovvenzioni, accresciute anch'esse da bonificazioni d'interessi, riduce questa partecipazione in una proporzione tale da non evitare più la prodigalità.

Conoscendo male le circostanze particolari della vita locale, lo Stato è incline a non rifiutarsi alle sollecitazioni più pressanti; troppo spesso esso arriverà a coprire lo sciupio delle municipalità, che saranno così sottratte a questa sanzione che è la sconfessione degli elettori colpiti in quanto contribuenti; le conseguenze delle gestioni locali si perdono nella massa delle spese pubbliche assicurando una deplorabile irresponsabilità di fatto agli amministratori manchevoli. La concezione stessa dell'autorità se ne trova colpita, ed accresce

questa crisi di moralità che riscaturisce sotto il complesso della vita pubblica.

La pratica delle sovvenzioni può apportare un palliativo momentaneo allo squilibrio di bilancio delle collettività, ma non potrebbe essere considerata di tale natura da supplire ad una riforma razionale dell'amministrazione e delle finanze locali.

Se questa politica di appoggio presenta rispetto alle collettività secondarie delle conseguenze meno felici di quello che non sembri di primo acchito, essa costituisce per lo Stato un danno di cui la sola valutazione del volume delle sovvenzioni può far apparire la portata.

#### 4) GERMANIA.

Fu in Germania che — nella seconda metà del secolo XIX — fu compiuta per la prima volta con intenti razionali la ricerca dei principi che avrebbero potuto giustificare la tassazione locale.

I primi scrittori ad occuparsi di questo argomento furono il FRIEDBERG (1) ed il MEYER (2), i quali sostennero che la tassazione locale aveva per base una funzione economica, nascente dalla necessità della cooperazione dei singoli associati. Nacque da questa teoria la così detta scuola liberale tedesca alla quale aderirono più tardi insigni economisti, quali il BRAUN (3) e il SAMTER (4), ed il cui concetto informatore era il seguente: il comune è un'associazione a scopo economico senza intenti morali; e quindi la prestazione da parte dei cittadini dovuta all'ente dev'essere in funzione dell'interesse particolare dei singoli e della quantità dei servizi richiesti. Questo era, in altre parole, il concetto della prestazione e della controprestazione.

Il FAUCHER volle estendere questa concezione anche allo Stato giungendo alle stesse conclusioni, con la sola differenza che egli per lo Stato auspicava un'imposta sui redditi fondiari, mentre a favore dei comuni proponeva un'imposta sui fitti di casa.

Questa formulazione della teoria non poteva però essere accettata in quanto se le esigenze di un comune non erano solo esigenze di utilità materiale e perciò di natura economica, ma erano anche di ordine civile e morale, e quindi di natura politica, tanto più questo principio si verificava nei confronti dello Stato per il quale non poteva sorgere alcun dubbio. Infatti il BRAUN ed il MEYER, pur essendo d'accordo con il Faucher nei riguardi dei comuni, non condivisero la sua idea nei riguardi dello Stato.

Le conclusioni prese sull'argomento nei congressi di Hannover del 1864, di Norimberga del 1865 e di Amburgo del 1867 furono perciò le seguenti: 1° non essere giustificata la uniformità di un sistema tributario tra lo Stato e comuni, essendo diversi gli scopi dell'uno e

(1) FRIEDBERG: *Die Besteuerung der Gemeinden*, Berlino 1887.

(2) MEYER: *Ueber das Steuern es en der Gemeinden und Bezirke*, Tubingen 1848.

(3) BRAUN: *Die Staats und local Besteuerung*.

(4) SAMTER: *Die Kommunalsteuerfrage Gnerst Preussische Kreisordnung*.

degli altri; 2° doversi dedurre il collocamento dei tributi locali specialmente dallo scopo per cui ogni singola imposta veniva applicata; 3° doversi preferire, contrariamente all'idea sostenuta dal Faucher, l'imposta sulla proprietà urbana nelle città, e quella sulla proprietà rurale nelle campagne, lasciando tuttavia facoltà ai comuni di regolarsi diversamente ove le condizioni e i bisogni locali lo avessero richiesto.

Veniva in sostanza confermato il principio della imposizione in base all'interesse di parte: non veniva però stabilito quale fosse il contenuto economico e politico dell'attività svolta dai comuni e quale fosse tale attività.

Più tardi si ebbe un secondo indirizzo, in opposizione al primo. Fu negata cioè la diversità d'indole e di funzioni fra Stato ed enti locali. Si affermò che i comuni erano organismi collettivi pubblici, aventi un insieme di incarichi dello Stato, i quali, per loro natura, non differivano da quelli propri dello Stato che era la limitazione dello spazio su cui agivano e funzionavano. Il SAMTER stesso (1) ebbe ad affermare: « Lo Stato elevasi sui Comuni ed è un istituto più alto di essi, ma è essenzialmente carne della loro carne; esso compenetra in sé più estesi ma non difforni elementi ». Tale concetto fu appoggiato anche dal WAGNER (2), dall'HOFFMANN (3), dallo STEIN (4) e dal BRASCH (5), i quali affermarono che il problema si limitava ad una questione di estensione, riducendosi tutto a determinare l'influenza e la sfera di applicazione nei riguardi dei tributi: il comune non è solo un consorzio di interessati, ma anche un ente pubblico coi propri fini e con propria attività; solo che, essendo tale attività più vicina ai cittadini, essa è più direttamente sentita e più facilmente misurabile. Questo concetto fu affermato e svolto pure dal UASSE (6).

La relazione tra l'interesse degli associati ed i servizi prestati dal comune è, in un dato ordine di attività, dimostrabile nel comune, costituendone un importante carattere differenziale dallo Stato ove invece tale rapporto sparisce o diventa irricognoscibile.

Il REITZENSTEIN (7) infatti ebbe ad affermare che « per la maggior quantità e varietà delle attività amministrative e degli interessi individuali tra loro controposti, questo rapporto sparisce o diventa impossibile a riconoscersi ».

Nel dopoguerra (1<sup>a</sup> guerra mondiale) la legislazione tedesca fu caratterizzata da un progressivo accentramento di poteri finanziari dagli enti periferici al Reich. Il primo passo in tal senso fu fatto con la Costituzione

di Weimar del 1919 e l'ultimo con il « *Gleichaltung* » del 1933-1934 che segnò il passaggio degli antichi stati confederati a mere unità amministrative.

La dottrina del periodo più recente si è più o meno uniformata su questa concezione, illustrandone i lati particolari in rapporto alle singole esigenze finanziarie e tributarie. Hanno studiato i problemi locali: il BLEICHER (8), l'EHEBERG, l'HAENSEL (9), il von BLUME.

Tuttavia anche in questo periodo di centralizzazione, il concetto dell'autogoverno locale ha resistito a lungo ed i comuni hanno mantenuti larghi poteri ed importanti incombenze, in Germania, nel provvedere al benessere dei loro abitanti. Il sistema dei *grants-in-aid* non ha ottenuto alcun favore e qui l'aiuto dello Stato alle comunità ha ricoperto altre forme, come il mantenimento diretto, da parte dello Stato stesso, di funzioni specifiche, come contributi di equalizzazione (o di equilibrio) e, più recentemente, la distribuzione di tributi amministrati dal centro senza limiti al loro uso, corrispondente al cosiddetto sistema delle « tassazioni ripartite » o « ridistribuite ».

Le leggi più recenti sulla finanza comunale sono razionalmente riunite in una pubblicazione del KÖHLER (10), la quale non reca però alcun cenno sulla dottrina.

L'EHEBERG (11), nel trattare delle finanze locali tedesche, si è particolarmente interessato, in un apposito capitolo, del contributo dato dallo Stato agli enti locali, che ha inteso di classificare distinguendo « dotazioni » e « sovvenzioni ».

Oltre alle normali entrate a disposizione dei comuni e delle Associazioni di comuni, ci sono infatti queste altre fonti di entrata la cui natura è fondata nella posizione dei comuni verso lo Stato o verso le associazioni comunali medesime, assegnazioni dello Stato ai corpi comunali o dei corpi comunali maggiori a quelli minori. I motivi di tali assegnazioni stanno nell'aumentare e nel moltiplicarsi delle esigenze dei comuni, le quali esigenze in parte sono conseguenza dell'assetto interno dello stesso comune, in parte e soprattutto conseguenza della tendenza decentralizzante della moderna legislazione; tali motivi consistono inoltre nel fatto che lo Stato, nell'interesse della sua particolare politica finanziaria, o per motivi di politica generale, limita le risorse dei comuni, e deve assegnare per questo, parte delle sue proprie entrate. In particolare di queste assegnazioni avranno bisogno le casse meno fornite degli enti comunali, alle quali pur lo Stato impone di continuare prestazioni pari a quelle più ricche. Ma anche

(1) SAMTER: *op. cit.*

(2) WAGNER: *Finanzwissenschaft*, libro III, cap. 2, pag. 425.

(3) HOFFMANN: *Die Kommunalsteuerfrage*.

(4) STEIN: *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, I, pag. 554.

(5) BRASCH: *Die Gemeinde und ihr Finanzwesen in Frankreich*, Lipsia 1871.

(6) NASSE: *Einkommen und Ertragbesteuerung in Haushalt preussischen Gemeinden*.

(7) REITZENSTEIN: *Finanze locali*, nel « *Manuale dello Schonberg* », tradotto nella « *Biblioteca dell'Economista* » 3<sup>a</sup> serie, vol. XIV, parte III.

(8) N. BLEICHER: *Kommunale Finanzwirtschaftslehre*, in « *Gerloff und Meigel* », *Handbuch II Band*, 370-475.

(9) P. HAENSEL: *Zur Theorie der Kommunalbesteuerung*, in « *Festgabe für G. Von Shanz zum 75 Geburtstag* », Band II.

(10) J. KÖHLER: *Das Gemeindefinanzen*, Leipzig 1939, e successivi aggiornamenti al 1940.

(11) EHEBERG: *Gemeindefinanzen*, in « *Handwörterbuch der Staatswissenschaften* », vol. IV, Jena 1927, pagg. 833 e segg.



le leghe comunali si comportano così verso i comuni, sia perchè lo Stato fa loro tali assegnazioni con questo scopo determinato, sia perchè esse vogliono così favorire i fini più generali per i comuni, sia infine perchè vogliono rendere possibile ai comuni stessi la realizzazione dei loro compiti.

Ora queste assegnazioni si possono distinguere in *dotazioni* e *sovvenzioni*, continua l'Eheberg.

Le sovvenzioni sono quelle contribuzioni fatte dallo Stato agli enti locali, ed eventualmente dagli enti locali superiori a quelli inferiori, che hanno un rapporto con le esigenze che si pongono nei comuni o con le cause della loro indigenza; sono in specie le spese per l'educazione pubblica, per i soccorsi agli indigenti e per la viabilità, per la salute pubblica e per l'igiene, quelle per la cui copertura vengono accordate delle sovvenzioni, le quali sono perciò dei sussidi conformi ad un effettivo rapporto e giustamente sono state denominate « assegnazioni basate sul principio della partecipazione ». A loro volta le sovvenzioni possono consistere così in sussidi generali, a completa *disposizione* dei comuni sovvenzionati, che in sussidi speciali per singole definite destinazioni. E questi ultimi infine si possono distinguere a seconda che siano destinati a tutti gli enti comunali i quali abbiano quel particolare scopo, o che invece la loro elargizione dipenda dall'indigenza dei comuni sovvenzionati. Saranno particolarmente adatte ad essere sovvenzionate quelle destinazioni che gravano le casse dei comuni in modo sproporzionato alle loro possibilità, o in misura ineguale, o per ingenti somme da spendere tutte in una volta ed all'altezza delle quali non è sempre la capacità finanziaria del piccolo comune.

Le dotazioni sono formali o materiali. Le prime consistono nell'assegnazione di oggetti patrimoniali — soprattutto immobili — ai comuni senza che con questo la loro potenza finanziaria venga aumentata: ad esempio quando sopravvengono per i comuni nuove incombenze di amministrazione e con esse anche gli edifici per i servizi, ecc. Tali destinazioni non hanno alcun significato finanziario immediato. E' altrimenti con le dotazioni materiali, consistenti nell'assegnazione determinata, o *una tantum*, oppure periodica o fissa, di somme, oppure di determinati tributi, o infine di deter-

minate porzioni di questi. Le dotazioni sono commisurate non all'effettivo bisogno, ma piuttosto a quei segni che permettono in generale di determinare la maggiore o minore potenzialità delle associazioni comunali in questione: popolazione, superficie, debito d'imposta, ecc.

Questi due generi di prestazioni contributive non possono essere sempre tenuti nettamente separati. Non di rado lo Stato accorda delle dotazioni ai maggiori corpi locali e lascia a questi l'incombenza di trarne delle sovvenzioni per gli enti sottostanti.

Tra gli Stati tedeschi specialmente la Prussia ha adottato largamente il sistema delle dotazioni. Le dotazioni provinciali e circondariali sono in gran parte trasferimenti di fondi statali, che erano adoperati prima per compiti propri degli Stati, a quelle casse degli enti comunali ai quali, in seguito al nuovo assetto delle associazioni provinciali e circondariali come corpi autonomi, gli stessi compiti erano toccati.

In Baviera, diversamente che in Prussia, non v'è alcuna speciale legislazione sulle dotazioni. I sussidi dello Stato ai circondari hanno luogo sotto forma di sovvenzione e vanno, in quanto essi vengono dati ai singoli istituti ed imprese, direttamente a questi. Essi non passano per le casse circondariali, nè la rappresentanza (il Consiglio) del circondario ha influenza sulla loro distribuzione. Le assegnazioni vengono effettuate per il mantenimento ed il compimento di strade distrettuali (non riguardano quelle dei circondari), di correzioni fluviali, di costruzioni di torrenti, di imprese culturali, per le esigenze dei ginnasi e delle scuole latine, degli istituti tecnici superiori e delle scuole tecniche, ecc.

Nel periodo più recente, conclude l'Eheberg, il sistema delle dotazioni ha trovato più larga applicazione anche nel Reich, sia relativamente agli Stati, che ai comuni ed alle associazioni di comuni. A stretto rigore le assegnazioni di tributi del Reich, al reddito dei quali gli Stati ed i comuni non dovrebbero partecipare, non sono altro che dotazioni, attribuzioni di fondi o mezzi propri del Reich come indennità per i tributi che sono stati tolti (agli Stati ed enti minori) e senza dei quali nè gli Stati nè i comuni stessi possono adempiere i loro compiti. Anche altre volte, specie al tempo dell'inflazione, vi sono stati dei sussidi concessi da parte del Reich, i quali hanno avuto però il carattere di sovvenzioni.

I

0000

00

01

02

03

04

05

06

07

08

09

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

010

01

# LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

A CURA DEL

prof. avv. **ACHILLE DONATO GIANNINI**

*Ordinario di scienza delle finanze e diritto finanziario nell'Università cattolica di Milano*

## § 1. Preliminari e cenni storici.

1. Nel moderno Stato di diritto l'imposizione e la riscossione dei tributi devono essere disciplinate con legge. Questa esigenza non solo risponde ai principi direttivi del nostro ordinamento costituzionale, arreando il tributo una limitazione alla libertà e alla proprietà individuale, che solo il potere legislativo è autorizzato a stabilire, ma trovasi espressamente sancita, per la sua tradizionale importanza politica, nell'art. 30 dello statuto, per il quale « nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle camere e sanzionato dal Re ».

La determinazione, perciò, dei casi nei quali il tributo è dovuto, delle persone obbligate a pagarlo, del suo ammontare, dei modi e delle forme in cui il tributo stesso dev'essere accertato e riscosso, tutto ciò è regolato dall'ordinamento giuridico con disposizioni imperative, alla cui osservanza sono tenuti gli organi dello Stato non meno che le persone soggette alla sua potestà, e dalle quali sorgono, fra lo Stato e i contribuenti, reciproci diritti e doveri.

E poichè nel nostro sistema delle garanzie dei cittadini contro gli atti della pubblica amministrazione, che ha le sue basi nella legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E sul contenzioso amministrativo, sono devolute al giudice ordinario tutte le controversie nelle quali si faccia questione di un diritto civile o politico, comunque vi sia interessata la pubblica amministrazione e ancorchè siano emanati provvedimenti del potere esecutivo o dell'autorità amministrativa, la tutela dei diritti soggettivi, che scaturiscono dal rapporto giuridico tributario tanto per l'amministrazione quanto per il contribuente, rientra, fondamentalmente, nelle attribuzioni della giurisdizione ordinaria.

2. Questo principio vige anche per le controversie aventi ad oggetto la determinazione della base imponibile (il reddito, il valore d'un trasferimento, ecc.), non potendosi accogliere l'opinione, secondo la quale, in mancanza di norme precise circa la valutazione del presupposto del tributo, il soggetto passivo d'imposta non avrebbe un diritto soggettivo, ma soltanto un interesse legittimo alla giusta determinazione del suo debito. L'inaccettabilità di questa tesi appare evidente non appena si consideri che la legge determina l'intero contenuto del rapporto d'imposta, non lasciando alcun margine, di regola, al potere discrezionale dell'ente pubblico, e che il diritto soggettivo del privato ad essere tassato nella misura rispondente all'esatta valutazione

della base imponibile non assume i caratteri dell'interesse legittimo sol perchè debba all'uopo istituirsi una indagine di fatto, il cui risultato può anche non raggiungere un grado di assoluta certezza.

La nozione, infatti, del diritto soggettivo, quale interesse individuale direttamente tutelato dalla legge, è indipendente dalla natura delle questioni (di fatto o di diritto, empiriche o tecniche), che occorra risolvere per accertarne l'esistenza e la misura. La contraria opinione è fondata sopra una concezione inesatta della discrezionalità amministrativa, la quale ricorre, non tutte le volte che l'amministrazione, nell'esercizio della sua attività, debba compiere accertamenti e valutazioni empiriche o tecniche, ma solo quando, in mancanza di norme precise, essa abbia il potere di apprezzare una situazione di fatto in relazione ad un suo specifico interesse; solo quando, cioè, l'accertamento di fatto o tecnico si compenetra con la valutazione d'un interesse generale, che la legge rimette al potere discrezionale dell'autorità amministrativa. L'autorità finanziaria, invece, nella valutazione della base imponibile, non ha altro potere e non deve tendere ad altro fine che non sia quello di adeguare il suo giudizio ai criteri stabiliti dalla legge ed alla obiettiva situazione di fatto. Le relative controversie, perciò, ove non fossero espressamente sottratte, come si dirà, all'autorità giudiziaria, rientrerebbero nella sua competenza ai sensi dell'art. 2 della citata legge sul contenzioso amministrativo.

3. Le prime leggi tributarie emanate in Italia dopo la unificazione sono appunto informate al criterio della più ampia competenza giudiziaria a risolvere pressochè tutte le controversie inerenti all'applicazione dei tributi, quale che ne fosse il contenuto, come appare dal seguente rapido accenno alle più importanti norme dettate per le due categorie delle imposte dirette e di quelle indirette.

Per le prime conviene ricordare:

a) la Legge 14 luglio 1864, n. 1830 sull'imposta di ricchezza mobile, che istituiva in ogni comune o consorzio di comuni una commissione incaricata di tutte le operazioni occorrenti per determinare in prima istanza i redditi imponibili, e contro la cui valutazione era dato l'appello ad una commissione provinciale;

b) la Legge 26 gennaio 1865, n. 2136, che disciplinava in modo autonomo l'imposta sui fabbricati, fino a quel momento congiunta con quella sui terreni, e che preordinava anch'essa una commissione comunale, ed una giunta provinciale, affidando, però, alla prima un compito meramente preparatorio e rimettendo alla seconda

la decisione in via amministrativa dei ricorsi e la fissazione del reddito netto da assoggettare all'imposta; indi aggiungeva (art. 16) che contro il risultato delle matrici era ammesso il ricorso in via giudiziaria.

Sopravvenne poco dopo la legge sul contenzioso amministrativo, il cui art. 6 così stabiliva: « Sono escluse dalla competenza delle autorità giudiziarie le questioni relative all'estimo catastale ed al riparto di quota e tutte le altre sulle imposte dirette sino a che non abbia avuto luogo la pubblicazione dei ruoli ».

Questa disposizione sembra che avesse allora un significato diverso da quello che le è stato attribuito in seguito per l'interferenza di altre norme che ricorderò fra breve: il significato, cioè, che la competenza giudiziaria si estendesse a tutte le controversie in materia di imposte dirette — comprese quelle relative all'estimo catastale e al riparto di quota — con la sola limitazione che, per tutte, l'azione giudiziaria non potesse promuoversi prima della pubblicazione dei ruoli.

Ma non tardò a manifestarsi nella legislazione un indirizzo che doveva portare ad una notevole restrizione della competenza giudiziaria.

Riguardo all'imposta di ricchezza mobile, dapprima il R. decreto 28 giugno 1866, n. 3023, ammise, contro le decisioni della commissione provinciale, il ricorso alla Commissione centrale — che era stata da poco istituita con un ristretto compito — per le questioni riguardanti l'applicazione della legge; indi l'art. 12 della legge 28 giugno 1869, n. 3719, stabilì: « Contro le decisioni della Commissione centrale non è ammesso ulteriore richiamo in via amministrativa, salvo il ricorso alla autorità giudiziaria a tenore delle vigenti leggi; però non si potrà deferire all'autorità giudiziaria nessuna decisione delle commissioni concernente la semplice estimazione dei redditi ».

Questa norma limitatrice della competenza giudiziaria fu poi riprodotta nell'art. 53 del testo unico 24 agosto 1877, n. 4021, tuttora vigente, ed è rimasta sostanzialmente inalterata pur dopo il decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari.

Per l'imposta sui fabbricati, invece, l'art. 10 della legge 11 agosto 1870, n. 5734, dava mandato al governo di coordinare la procedura di accertamento con quella vigente per l'imposta di ricchezza mobile « salvo sempre il ricorso all'autorità giudiziaria a termini dell'articolo 16 della legge 26 gennaio 1865 », cosicchè continuò ad essere affermata, nella dottrina e nella giurisprudenza, la competenza piena dell'autorità giudiziaria anche per le questioni di semplice estimazione.

E' stato solo con l'art. 92 del decreto-legge 7 agosto 1936, che, per tutte le imposte dirette, e quindi anche per quella sui fabbricati, si è esclusa la competenza giudiziaria per le controversie che si riferiscono a semplice estimazione dei redditi.

4. Circa le imposte indirette possiamo per semplicità limitare il discorso a quella di registro, che ha sempre costituito il paradigma per quasi tutte le altre. La prima legge sul registro, che è dell'11 aprile 1862, n. 585, era imperniata su questi due concetti: che, per la de-

terminazione del valore soggetto al tributo, si sarebbe dovuto far ricorso all'opera di periti (due designati dalle parti, che, nel caso di disaccordo, ne avrebbero nominato un terzo); che tutte le altre questioni sarebbero state decise, in via di ricorso gerarchico, dall'amministrazione del registro; e cioè, a termini dell'art. 47 del successivo decreto 4 giugno 1862, n. 595, o dalla direzione provinciale (ora Intendenza di finanza), salvo reclamo al ministro, o direttamente da questo, secondo l'ammontare del tributo controverso, salva, in ogni caso, l'azione giudiziaria.

Questo schema non ha subito sostanziali modificazioni nel corso degli anni fino al 1936, pur essendo numerosissime le leggi intervenute, specialmente, per disciplinare il procedimento di accertamento del valore tassabile (il cosiddetto giudizio di stima, che costituiva, in verità, un complicato e costoso meccanismo, assolutamente inadeguato, soprattutto per le controversie di non rilevante entità. Le successive riforme riguardarono i limiti in cui era ammessa la stima, il numero e la nomina dei periti, i rimedi contro la pronuncia degli stessi. Su quest'ultimo punto l'art. 26 del testo unico 20 maggio 1897, n. 217, faceva salvo il ricorso all'autorità giudiziaria per errore materiale di calcolo o di fatto; ma l'art. 4 del decreto luogotenenziale 21 aprile 1918, n. 629 (art. 38 del testo unico 30 dicembre 1923, n. 3269), estese il reclamo ai casi di « assenza od insufficienza di calcolo nella relazione » ed a quelli di « grave ed evidente errore di apprezzamento ».

Per ovviare in parte alla difettosità del giudizio di stima la legge 12 giugno 1930, n. 742, stabilì che, per i soli trasferimenti dei fabbricati iscritti in catasto, si dovesse considerare come valore minimo degli stessi quello risultante dall'applicazione d'un coefficiente di capitalizzazione, stabilito da apposite Commissioni, al reddito iscritto in catasto, sempre che il valore così accertato non superasse le L. 200 mila; ma questa legge non è stata mai applicata.

L'abolizione, invece, del giudizio di stima è stata finalmente attuata col decreto-legge 7 agosto 1936, che, per le imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta e ipotecarie, ha attribuito alle commissioni per le imposte dirette le risoluzioni in via amministrativa delle controversie circa la determinazione del valore e tutte le altre relative all'applicazione della legge, secondo un ordine di competenze che tratteremo nel paragrafo seguente.

## § 2. Le Linee del sistema vigente.

5. Come già appare dallo svolgimento storico, che si è sopra abbozzato, degli istituti della giustizia tributaria, non esiste nella nostra legislazione un sistema organico di protezione dei diritti dei cittadini contro l'accertamento tributario che si ritenga non adeguato alla reale situazione di fatto o non conformè alla legge; esiste, invece, per le singole imposte o per gruppi di imposte, una molteplicità, non sempre coordinata, di rimedi, di carattere amministrativo o giurisdizionale; i

quali possono raggrupparsi nelle tre seguenti categorie:

- a) il ricorso gerarchico;
- b) il ricorso alle speciali commissioni o ad altri organi amministrativi, cui è devoluta la risoluzione di determinate controversie;
- c) l'azione giudiziaria.

### I. IL RICORSO GERARCHICO

6. Nelle imposte di bollo e nelle altre comprese sotto la denominazione di « imposte indirette sugli affari », all'infuori delle imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta e ipotecarie, è ammesso, contro l'atto di accertamento, il ricorso gerarchico all'intendente di finanza. Se l'importo controverso del tributo non supera le L. 10.000, contro la decisione dell'Intendente il debitore può sperimentare il ricorso in revocazione al medesimo intendente per errore di fatto o di calcolo o per il recupero di un documento decisivo. Se, invece, l'importo controverso supera le lire 10.000, contro la decisione dell'intendente è ammesso il ricorso al ministero delle Finanze (art. 143 legge del registro; reg. 22 maggio 1910, n. 316).

Si applicano a questi reclami i principi del ricorso gerarchico, e cioè: a) il ricorso dev'essere proposto dal debitore d'imposta, sia esso il soggetto passivo o il responsabile o il sostituto d'imposta; b) dev'essere presentato entro il termine stabilito dalla legge, che è di sessanta giorni per il ricorso in appello e per quello in revocazione fondato sopra un errore di fatto o di calcolo, di novanta giorni per il ricorso in revocazione fondato sul ricupero di un documento decisivo (il termine decorre dal giorno del rinvenimento: art. 6 reg. 22 maggio 1910); c) l'autorità investita del ricorso ha tutti i poteri di quella che ha emesso il provvedimento impugnato, e quindi può riesaminare la questione sotto tutti gli aspetti, compiendo, ove occorra, nuove indagini o verificazioni; d) a seguito di che o respinge il ricorso ovvero annulla o modifica il provvedimento impugnato, sostituendo una nuova determinazione a quella dell'autorità inferiore; e) il ricorso, infine, non ha effetto sospensivo (art. 145 legge del registro).

L'esperimento del ricorso gerarchico è previsto nei seguenti altri casi:

a) per le imposte comunali di consumo, contro l'operato degli agenti e degli appaltatori è ammesso il ricorso, in prima istanza, al sindaco, in secondo e in terzo grado, rispettivamente, al prefetto e al Ministro delle Finanze (art. 90 testo unico 14 settembre 1931, numero 1175);

b) per l'imposta sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni, contro il provvedimento dell'ufficio distrettuale delle imposte avente ad oggetto la ripartizione del reddito, che si produca in due o più comuni, è ammesso il ricorso al Ministro delle Finanze entro trenta giorni dalla notificazione del riparto (art. 161 testo unico citato);

c) per i contributi di miglioria dovuti in dipendenza di opere pubbliche eseguite dallo Stato o col suo

concorso, gl'interessati possono sperimentare il ricorso gerarchico al Ministero delle Finanze contro la loro inclusione nell'elenco dei proprietari soggetti al contributo (art. 12 decreto-legge 28 novembre 1938, n. 2000), ed è discusso se contro il decreto ministeriale si possa ricorrere al consiglio di Stato in sede giurisdizionale, il che mi sembra da escludere;

d) la pena pecuniaria dovuta per le infrazioni finanziarie è applicata dall'intendente di finanza, il cui provvedimento è definitivo, se la pena è stabilita dalla legge in misura non superiore nel massimo a L. 10.000; altrimenti contro di esso è dato il ricorso al Ministro delle Finanze, che provvede con decreto, contro il quale non è ammesso alcun gravame (articoli 56 e 58 legge 7 gennaio 1929, n. 4): espressione questa esattamente interpretata nel senso che non escluda l'azione giudiziaria.

### II. IL RICORSO ALLE COMMISSIONI AMMINISTRATIVE E AD ALTRI ORGANI

7. Le commissioni e gli organi a cui è affidata la risoluzione di determinate controversie tributarie, o in via esclusiva, o in concorrenza con la giurisdizione ordinaria, offrono, per il loro numero e per la grande varietà del loro ordinamento e dei modi come si collegano fra loro o con la giurisdizione ordinaria, un quadro così complicato, che non è facile darne in succinto un'adeguata rappresentazione. Eccone, ad ogni modo, l'elenco completo.

1) *Le commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari.*

8. Sono le più importanti per l'estensione delle loro attribuzioni e sono ordinate in tre gradi: commissione distrettuale, commissione provinciale e commissione centrale.

a) Le commissioni distrettuali, la cui giurisdizione coincide con la circoscrizione territoriale degli uffici delle imposte dirette (art. 23 decreto legge 7 agosto 1936), si compongono di un presidente, di un vicepresidente di otto membri effettivi e quattro supplenti, nominati dall'intendente di Finanza (art. 2 decreto-legge 13 marzo 1944, n. 88).

Col decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 77, queste commissioni sono state sostituite dai comitati tributari di nomina elettiva; ma la modificazione non è stata ancora attuata.

b) Le commissioni provinciali, che hanno sede in ciascun capoluogo di provincia, sono composte anche esse d'un presidente, d'un vice presidente e di otto membri effettivi e quattro supplenti, nominati dal Ministro delle Finanze (art. 3 decreto-legge cit.);

c) La commissione centrale è composta di un presidente e di venticinque membri, cinque dei quali con funzione di vicepresidenti, nominati dal Consiglio dei ministri su proposta del Ministro per le Finanze.

I vicepresidenti sono scelti fra i magistrati dell'ordine giudiziario o amministrativo, in attività di ser-

vizio o a riposo, di grado non inferiore al terzo; gli altri componenti sono scelti fra le seguenti categorie di funzionari, in attività di servizio o a riposo; consiglieri di Stato; consiglieri della Corte dei conti; magistrati aventi grado non inferiore al quarto; avvocati dello Stato aventi grado non inferiore al quarto; funzionari dell'amministrazione finanziaria centrale di grado non inferiore a direttore capo divisione (articoli 2 e 4 decreto-legge 12 ottobre 1944, n. 334).

Le commissioni di primo e di secondo grado si dividono in due distinte sezioni: la prima è chiamata a risolvere le controversie concernenti le imposte dirette di carattere personale o mobiliare, e cioè: l'imposta di ricchezza mobile, l'imposta complementare sul reddito, l'imposta sui dividendi delle società commerciali; alla seconda sono devolute le controversie relative all'imposta sui fabbricati e anche alle imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta e ipotecarie, limitatamente, però, alla determinazione della base imponibile. Il Ministro delle Finanze può disporre, quando ne riconosca la necessità, la costituzione di sezioni aggiunge art. 4 decreto-legge 13 marzo 1944), il che ha avuto larga applicazione nei centri di maggiore importanza.

Altre due sezioni speciali sono poi istituite in seno alla commissione provinciale: l'una per la risoluzione in primo grado delle controversie in materia di imposte sugli affari non riguardanti la determinazione della base imponibile (art. 5 decreto-legge 13 marzo 1944); l'altra per la risoluzione pure in primo grado delle controversie relative all'imposta sul capitale delle società azionarie (art. 15 decreto-legge 19 ottobre 1937, n. 1729).

La commissione centrale si divide in cinque sezioni, la cui composizione e specifica competenza è determinata annualmente con provvedimento del presidente (articolo 2 decreto-legge 12 ottobre 1944). Un'apposita sezione fu aggiunta col decreto-legge 26 dicembre 1936, n. 2394 (per la sua composizione v. art. 3 decreto-legge 12 ottobre 1944) per la risoluzione dei ricorsi in materia di tributi locali.

9. L'opinione largamente dominante ravvisa in queste commissioni il carattere di giurisdizioni speciali, deducendone le seguenti conseguenze:

a) che non è dato altro rimedio contro le decisioni da esse emanate se non il ricorso alle sezioni unite della Corte di cassazione a termini dell'art. 374 Codice proc. civ.;

b) che l'autorità giudiziaria, successivamente investita della controversia d'imposta, non può estendere il suo sindacato alla regolarità del procedimento svolto dinanzi alle commissioni, essendo i due procedimenti fra loro indipendenti;

c) che, per questa stessa ragione, non è precluso al debitore di sottoporre all'autorità giudiziaria nuove questioni non proposte dinanzi alle commissioni.

Può seriamente dubitarsi, però, dell'esattezza della comune opinione. Occorre all'uopo premettere che la risoluzione del problema non possa essere dedotta se non dall'esame delle norme di diritto positivo. Quale

che sia, infatti, la teoria che si accolga circa l'essenza della giurisdizione e la sua distinzione dall'amministrazione, certo è che ben deboli argomenti se ne possono trarre a sostegno dell'una o dell'altra tesi in contrasto. E quindi, come in ogni altra indagine giuridica, deve anzitutto fissare l'attenzione sulla lettera della legge, che non potrebbe essere più esplicita: « La risoluzione in via amministrativa delle controversie ecc. » (v. per citare solo le disposizioni più recenti, articoli 22 e 28 decreto-legge 7 agosto 1936; art. 23 legge 8 marzo 1943, n. 153).

Nè si opponga che si dia così soverchia importanza a queste locuzioni, il cui significato sarebbe quello di contrapporre, non già un'attività amministrativa ad un'attività giurisdizionale, bensì l'attività d'una giurisdizione amministrativa a quella della giurisdizione ordinaria. Lo sforzo d'una tale interpretazione è evidente: la legge non si limita a dire che la risoluzione delle controversie è affidata a delle commissioni amministrative, ma che queste sono chiamate a risolverle in via amministrativa, che vuol dire mediante l'esplicazione di un'attività amministrativa. Tanto meno, poi, queste precise espressioni possono tenersi in non cale, quando sono contenute in una legge recente, che ha anche qualche pretesa di tecnicismo giuridico.

Senza dubbio l'argomento letterale potrebbe essere superato da una diversa ricostruzione logica del pensiero legislativo, che fosse appoggiata a persuasivi elementi di giudizio; ma le considerazioni che si adducono a sostegno dell'opinione tradizionale si riducono a queste: a) che, ove fosse negato il carattere giurisdizionale delle commissioni, il cui giudizio è definitivo nelle controversie circa la semplice estimazione dei redditi, vi sarebbero dei diritti soggettivi sprovvisti della tutela giurisdizionale; b) che le disposizioni regolatrici del processo dinanzi alle commissioni, e più specialmente gli articoli 40 e 44 del decreto 8 luglio 1937, n. 1516, si richiamano alle norme del diritto processuale comune; c) che può ricorrere alla commissione provinciale e a quella centrale non soltanto il contribuente, ma anche l'ufficio finanziario, il che, configurandosi il reclamo alle commissioni come un ricorso gerarchico, sarebbe inspiegabile, dato che l'autorità inferiore non può ricorrere contro la decisione dell'autorità superiore.

La debolezza di questi rilievi sembra evidente: a) la tutela giurisdizionale dei diritti soggettivi nei confronti della pubblica amministrazione costituisce bensì un principio fondamentale del nostro ordinamento, ma non è senza eccezioni; comunque, appunto per sopperire al difetto della garanzia giurisdizionale il legislatore ha predisposto fin dall'inizio appositi organi amministrativi per la risoluzione delle controversie con le forme del contenzioso, e non è detto che i diritti dei cittadini non possano raggiungere per questa via un'efficace tutela; b) i riferimenti al diritto processuale comune hanno ben scarso valore: anche quello che si svolge dinanzi alle commissioni è un procedimento; e che sia stato preso a modello il processo civile ordinario, non solo non repugna al suo carattere di procedimento am-

ministrativo, ma appare perfettamente intonato allo scopo della legge di foggare lo strumento più adatto per la ricerca della verità; c) non è affatto escluso, e se ne hanno altri esempi, che un organo amministrativo possa ricorrere, nei casi stabiliti dalla legge, contro il provvedimento di altro organo.

Ben più sostanziose e significative sono le ragioni, storiche e sistematiche, che confermano il carattere amministrativo delle commissioni. E' quasi concorde il pensiero che, quando esse furono istituite, non si pensò affatto di creare delle giurisdizioni speciali; questo loro carattere si sarebbe andato profilando in seguito, in armonia con l'esigenza di dare un giudice ad una categoria di controversie che, altrimenti, non ne avrebbe avuto alcuno. Ma la validità di questo ragionamento è fortemente discutibile: non pare, infatti, che, se pure si accolga, con la necessaria discrezione, il metodo storico evolutivo d'interpretazione della legge, esso possa condurre alla trasformazione della natura giuridica di un organo, che continua ad essere disciplinato dal legislatore secondo lo stampo iniziale. Mutamento tanto più ingiustificato, in quanto esso, invece di apportare ordine e armonia nel sistema della legge, crea una situazione che è generalmente definita paradossale. Difatti, se le commissioni amministrative fossero organi giurisdizionali, poichè sulle questioni che non siano di estimazione semplice permane anche la competenza del giudice ordinario, vi sarebbero sei gradi di giudizio che possono diventare sette col ricorso alla Corte di cassazione contro le decisioni della commissione centrale: dualismo di giurisdizioni che rasenta l'assurdo ed è poi fonte di gravi incertezze nella risoluzione delle questioni circa i rapporti fra l'una e l'altra.

Sembra quindi che debba attribuirsi alle commissioni la natura di organi amministrativi, che adempiono la funzione amministrativa di accertamento del tributo con le forme del contenzioso a garanzia degli interessi del contribuente; donde consegue:

- a) che le loro decisioni, non essendo delle sentenze, non sono impugnabili dinanzi alla Corte di cassazione;
- b) che nel giudizio dinanzi al magistrato ordinario il contribuente può eccepire l'inosservanza delle norme formali stabilite dalla legge per l'accertamento del tributo, se ed in quanto si tratti di norme che, essendo direttamente rivolte alla protezione di un interesse del cittadino, diano vita ad un suo diritto soggettivo;
- c) che egli può anche dedurre qualsiasi motivo per dimostrare l'illegalità della tassazione, anche se non proposto nel procedimento amministrativo, tranne che non ricorra una qualche ragione di preclusione stabilita dalla legge.

10. La competenza per materia delle commissioni varia secondo che si tratta delle imposte dirette o di quelle indirette sugli affari.

A) Per le prime, la competenza della commissione distrettuale e di quella provinciale si estende ad ogni possibile controversia che attenga all'accertamento, pregiudiziale o di merito, e tanto se riflettente la determinazione e la valutazione del presupposto quanto l'ap-

plicazione della legge tributaria. Sono esclusi soltanto i casi in cui l'imposta è riscossa mediante ritenuta diretta e le controversie che sorgono dopo la pubblicazione dei ruoli. Oltre a ciò, la commissione distrettuale ha anche delle attribuzioni di amministrazione attiva; essa, infatti, può accertare nuovi redditi, non denunciati e sfuggiti alle indagini dell'ufficio, come pure può aumentare i redditi già comunque accertati e quindi anche quelli che hanno formato oggetto di concordato (art. 43 testo unico 24 agosto 1877, n. 4021 e 98 reg. 11 luglio 1907, n. 056, per l'imposta mobiliare; articoli 39 e 41 reg. 24 agosto 1877, n. 4024, per l'imposta sui fabbricati); e ciò fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della definizione dell'accertamento (articolo 39 decreto-legge 7 agosto 1936).

Più ristretta, invece, è la competenza della commissione centrale, essendone normalmente escluse le questioni riflettenti la semplice estimazione dei redditi (articolo 48 testo unico 24 agosto 1877 cit.; art. 44 reg. 24 agosto 1877, cit.), e cioè tutte quelle, relative all'esistenza e all'ammontare del reddito, che possono risolversi senza il sussidio di particolari cognizioni, sulla base soltanto della comune esperienza. Ma all'infuori di questa limitazione, tutte le altre questioni rientrano nella competenza della commissione centrale; non soltanto, perciò, le questioni circa l'interpretazione e l'applicazione d'una norma legislativa (tributaria o di altri rami del diritto), ma quelle pure concernenti l'interpretazione dei negozi giuridici, perchè anche il loro esame dev'essere condotto coi criteri della tecnica giuridica.

Vi è poi un caso nel quale la competenza della commissione centrale si estende anche alle questioni di estimazione del reddito, ed è quello in cui si discute circa l'esistenza o l'ammontare di un reddito derivante dall'impiego del capitale, sebbene dal titolo non risulti stipulato alcun interesse (art. 50 T. U. 24 agosto 1877).

Dev'essere infine ricordata la speciale competenza della Commissione centrale, quale *giudice di appello*, nelle controversie relative alle imposte sugli affari, alla imposta sul capitale delle società azionarie e all'imposta sui maggiori utili relativi allo stato di guerra.

B) Riguardo alle imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta e ipotecarie, occorre distinguere le controversie relative alla determinazione della base imponibile da tutte le altre.

a) Le prime sono decise, al pari di quelle indicate *sub A)*, in prima istanza dalla seconda sezione della Commissione distrettuale e in appello dalla seconda sezione della Commissione provinciale. Il giudizio emesso da quest'ultima è definitivo, salvo il ricorso all'autorità giudiziaria per grave ed evidente errore di apprezzamento, ovvero per mancanza o insufficienza di calcolo nella determinazione del valore (art. 29 decreto-legge 7 agosto 1936), e salvo anche il ricorso alla Commissione centrale per le questioni di diritto inerenti alla valutazione o al procedimento seguito dinanzi alle Commissioni. Anche per queste controversie è attribuita alla Commissione distrettuale e, inoltre, a quella provinciale la facoltà di aumentare i valori attribuiti dal-

l'Amministrazione ai beni trasferiti (art. 2 decreto-legge 5 marzo 1942, n. 186).

b) Le altre controversie sono decise in primo grado dalla commissione provinciale, e precisamente dalla sezione speciale sopra accennata e in secondo grado dalla commissione centrale (articoli 29 e 30 decreto-legge 7 agosto 1936).

c) Spetta anche alle Commissioni (distrettuale, provinciale, centrale) di decidere le controversie — in tema di contributi di miglioria per opere eseguite dallo Stato o col suo concorso — circa l'entità e, ritengo, per necessaria correlazione logica, circa anche l'esistenza dell'incremento di valore (art. 14 decreto-legge 28 novembre 1938, n. 2000).

d) Deve ricordarsi infine la competenza attribuita dall'art. 1 della legge 29 marzo 1940, n. 242, alle commissioni distrettuali di decidere intorno ai ricorsi delle società estere operanti in Italia e soggette all'imposta in surrogazione prevista nel titolo secondo del decreto 30 dicembre 1923, n. 3280, circa la determinazione del capitale investito nel Regno.

La competenza territoriale delle commissioni distrettuali (e delle commissioni provinciali nei casi in cui queste funzionino da giudici di primo grado) è determinata dalla sede dell'ufficio che ha proceduto all'accertamento, anche se si tratta di stabilire il reddito o il valore d'un fabbricato posto sul territorio di più comuni. Questa competenza deve ritenersi di carattere funzionale e quindi, analogamente a quella dei tribunali ordinari nelle controversie in cui è parte lo Stato, non prorogabile.

11. Le linee essenziali del procedimento dinanzi alle commissioni sono le seguenti:

a) Contro l'atto di accertamento dell'imposta il debitore può reclamare alla commissione di primo grado (che, normalmente, è la commissione distrettuale, ma per alcune controversie è, come si è detto, la commissione provinciale) nel termine di trenta giorni dalla notificazione del provvedimento (articoli 23 e 37 ultimo cpv. decreto 8 luglio 1937, n. 1516). Il reclamo è rivolto alla Commissione competente e deve indicare gli estremi del provvedimento impugnato e le ragioni sulle quali si fonda. Esso è presentato all'ufficio finanziario che ha eseguito l'accertamento; può anche essere presentato all'ufficio comunale nei casi in cui a quest'ultimo può essere consegnata la dichiarazione dei redditi, ovvero spedito con lettera raccomandata con ricevuta di ritorno. L'ufficio finanziario e quello comunale devono rilasciarne ricevuta; nel caso di spedizione per posta il ricorso si considera come presentato nel giorno che risulta dal timbro postale.

b) Il reclamo è trasmesso dall'ufficio finanziario alla commissione competente insieme coi documenti prodotti dal reclamante (articoli 23 e 39).

c) Se il contribuente ha chiesto di essere udito personalmente, dev'essere avvertito almeno dieci giorni prima dell'udienza fissata per la discussione del ricorso. Egli ha la facoltà di consultare presso la segreteria della commissione il rapporto dell'ufficio e gli atti ad

esso allegati fino al giorno antecedente a quello della udienza; e può presentare note aggiunte e documenti fino a cinque giorni prima dell'udienza stessa. Se il reclamante non compare all'udienza, è rimesso alla discrezione della commissione di decidere la controversia o di concedere un differimento; se, però, la trattazione della controversia è rinviata, su richiesta della parte o di ufficio, il contribuente che ha chiesto l'audizione personale, anche se già udito, dev'essere nuovamente invitato (art. 28).

d) Per l'istruzione del ricorso il principio dominante è quello che la commissione, entro i limiti segnati dall'oggetto della contestazione e dai diritti sostanziali delle parti, ha un'ampia potestà di indagini e non è affatto vincolata dalle richieste delle parti stesse. Questo principio, che già si poteva desumere dal complesso delle norme anteriori, è stato espressamente enunciato nell'art. 27 del decreto-legge 7 agosto 1936, in cui è detto che il giudizio delle commissioni « sarà indirizzato esclusivamente all'applicazione della legge in base alla obbiettiva considerazione dei fatti, delle circostanze e degli elementi tutti di apprezzamento di cui siano a conoscenza ». La Commissione, quindi, ha tutte le facoltà di indagini, di accesso, di ispezione, di controllo, di richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti conferite dalle singole leggi d'imposta ai funzionari delle imposte dirette e del registro. Ed il contribuente ha il dovere di corrispondere alle richieste della commissione, altrimenti soggiace all'ammenda da lire 100 a lire 2000; senza dire dello sfavorevole apprezzamento che la commissione è autorizzata a fare del suo comportamento nella decisione della controversia (art. 25 decreto 8 luglio 1937). Oltre a ciò la commissione può disporre d'ufficio o consentire qualsiasi mezzo di prova che ritenga opportuno per l'accertamento della verità, rispettando soltanto le fondamentali esigenze del contraddittorio e della parità di condizione delle due parti in contrasto.

e) Nell'udienza fissata per la discussione del ricorso il procuratore delle imposte o del registro può intervenire personalmente o a mezzo di un suo rappresentante, per fornire i chiarimenti necessari e per esporre le sue controdeduzioni agli elementi di fatto e

g) La decisione è trasmessa dalla segreteria della commissione all'ufficio delle imposte o del registro e si considera pubblicata nel giorno del ricevimento da parte di quest'ultimo (art. 34 decreto 8 luglio 1937). Dallo stesso ufficio dev'essere eseguita la notificazione al contribuente della sola parte dispositiva della decisione nel termine di sessanta giorni dalla data del ricevimento. La mancata notificazione nel termine fa decadere l'amministrazione finanziaria dal diritto di appellare, tranne che essa non dimostri, mediante l'elenco restituito dal comune o la ricevuta della spedizione raccomandata, di avere inviato gli avvisi da notificare almeno dieci giorni prima della scadenza del termine stesso (art. 35).

h) Contro la decisione di primo grado, e nel termine di trenta giorni dalla sua notificazione, tanto l'ufficio finanziario quanto il contribuente possono proporre ap-



pello alla commissione di secondo grado, la quale ha tutti i poteri che competono al giudice di appello nel processo ordinario; essa, quindi, non solo può riesaminare le questioni discusse in primo grado, anche sulla base dei nuovi elementi che le siano offerti, o delle nuove indagini che istituisca, avvalendosi delle facoltà che le spettano al pari che alle commissioni distrettuali (art. 41), ma può prendere pure in considerazione ogni altra questione proposta dalle parti e che non esorbiti dall'oggetto della contestazione, quale risulta dall'accertamento amministrativo.

i) Contro la decisione emanata in secondo grado dalla commissione provinciale così l'ufficio finanziario come il contribuente possono ricorrere, nei casi stabiliti dalla legge, alla commissione centrale nel termine di trenta giorni dalla notificazione della decisione di appello (art. 45). Il ricorso deve contenere l'esposizione del fatto, l'enunciazione delle questioni e l'indicazione delle norme legislative o regolamentari che si affermano violate o erroneamente applicate (art. 46).

Alla discussione non intervengono nè il rappresentante dell'Amministrazione finanziaria nè il contribuente, all'infuori del caso già ricordato in cui la controversia abbia ad oggetto l'esistenza o la valutazione di interessi non risultanti dal titolo.

Le decisioni della commissione centrale devono essere notificate dall'ufficio delle imposte nel termine di tre mesi dal giorno in cui sono ad esso pervenute. Trascorso questo termine, la decisione diventa definitiva per l'Amministrazione finanziaria, che non può più proporre, contro di essa, l'azione giudiziaria (art. 34 legge 8 giugno 1936, n. 1231).

l) Allorchè la commissione centrale, nell'esercizio della sua competenza di legittimità, annulla la decisione impugnata e rinvia la controversia alla commissione provinciale per un nuovo giudizio, questo è devoluto ad una sezione competente diversa da quella che ha emanato la decisione annullata. Se quest'ultima è stata emessa dalla commissione provinciale in adunanza plenaria, o quando manca altra sezione competente per materia, ovvero concorrono altre particolari circostanze, la commissione centrale può rimandare l'esame della controversia ad altra commissione provinciale dello stesso compartimento d'ispezione superiore (art. 48 cit.) agli argomenti adottati dal contribuente. Dichiarata chiusa la discussione, il procuratore può rimanere presente alla votazione, ma non ha facoltà di interloquire.

f) La commissione non può deliberare se non sono presenti i tre quinti dei suoi componenti; le deliberazioni sono prese a maggioranza di voti; nel caso di parità prevale il voto del presidente (art. 18). L'obbligo della motivazione non è stabilito generalmente dalla legge per tutte le decisioni delle commissioni, ma solo per quelle relative a determinate controversie, e cioè: a) nelle controversie aventi ad oggetto la determinazione del valore per l'applicazione delle imposte sui trasferimenti della ricchezza, le decisioni delle commissioni distrettuali e provinciali devono contenere una sommaria motivazione, dalla quale risultino gli elementi di fatto tenuti a calcolo nella determinazione dei

valori imponibili; b) in materia di imposte dirette e di imposte sui trasferimenti della ricchezza le commissioni provinciali e la commissione centrale devono indicare i motivi delle loro decisioni allorchè pronunciano su questioni di diritto (art. 42); c) la motivazione inoltre è prescritta, anche per le decisioni della commissione distrettuale, quando escludono l'esistenza di interessi non risultanti dal titolo (art. 50 testo unico 24 agosto 1877, n. 4021). La commissione centrale, però, ha stabilito, con una razionale interpretazione della legge, che in qualsiasi decisione devono pur sempre essere indicate le ragioni sostanziali della pronuncia:

m) Contro le decisioni, infine, della commissione provinciale è ammesso anche il ricorso per revocazione alla stessa commissione e negli stessi casi in cui questo mezzo di gravame è consentito nel processo comune (art. 395 cod. proc. civ.); il ricorso dev'essere presentato nei termini stabiliti per l'appello (art. 44 decreto 8 luglio 1937).

## 2) Le commissioni censuarie.

12. Com'è noto, l'accertamento dell'imposta sui terreni ha luogo col sistema del catasto, consistente nella rilevazione che in un certo momento si fa di tutto il territorio nazionale, diviso in porzioni (particelle catastali), per ciascuna delle quali si determina l'estensione e la cultura, il nome del possessore e il reddito. Essendosi, però, disposta, col decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, il medesimo sistema dovrà seguirsi, allorchè esso andrà in vigore, per l'accertamento dell'imposta sui fabbricati.

Le commissioni censuarie sono gli organi che, da un lato, collaborano con l'amministrazione attiva alla formazione del catasto, dall'altro, sono chiamate a risolvere le controversie fra l'amministrazione stessa e gli interessati. Sono anch'esse ordinate in tre gradi: commissione comunale, provinciale e centrale, e così formate:

a) La commissione comunale si compone, nei comuni capoluogo di provincia e in quelli con popolazione superiore a 50.000 abitanti, di un presidente, di otto membri effettivi e quattro supplenti, negli altri, di cinque membri effettivi e di tre supplenti, nominati tutti dall'Intendente di finanza della provincia.

b) La commissione provinciale è costituita di un presidente, di otto membri effettivi e quattro supplenti nominati dal Ministro per le finanze.

c) La commissione centrale è composta di diciannove membri effettivi e sei supplenti nominati dal ministro per le Finanze ed è presieduta da quest'ultimo ovvero dal vice presidente da lui prescelto fra i membri effettivi.

Così le commissioni distrettuali, nei comuni maggiori come le commissioni provinciali e la commissione centrale funzionano in due distinte sezioni: la prima per il catasto terreni, la seconda per il nuovo catasto edilizio urbano (decreto-legge 23 novembre 1944, n. 403).

Le loro attribuzioni sono intrecciate con quelle dell'amministrazione catastale. Questa, infatti, compiuti

gli accertamenti che occorrono per la formazione delle tariffe, comunica gli elementi censuari contemporaneamente alle commissioni comunali per i rispettivi comuni, a quelle provinciali per le rispettive provincie, alla commissione centrale per tutto il regno. Entro trenta giorni dalla comunicazione le commissioni comunali hanno facoltà di presentare alla commissione provinciale le loro osservazioni circa la perequazione fra gli elementi censuari del proprio comune e quelli dei comuni limitrofi.

La commissione provinciale, entro i successivi sessanta giorni, sentite l'amministrazione del catasto e la sezione agraria della camera di commercio, decide, sia in via comparativa, sia in via assoluta, sugli elementi censuari dei comuni della propria provincia. Contro le decisioni della commissione provinciale l'amministrazione del catasto può ricorrere alla commissione centrale, che decide definitivamente nel termine di novanta giorni dal ricevimento del ricorso (art. 8 legge 4 aprile 1939, n. 589; articoli 20 e 22 legge 8 marzo 1943, n. 153).

Procede indi l'amministrazione al classamento, e cioè ad applicare a ciascuna particella la qualità e la classe che le compete, e ne rende noti i risultati mediante il deposito degli atti nella sede del comune e l'affissione di un manifesto che ne dà notizia. I possessori interessati possono reclamare contro di essi alla commissione comunale; contro le decisioni di questa tanto i possessori quanto l'amministrazione possono produrre appello alla commissione provinciale, ma soltanto per questioni di massima o per violazioni di legge (articoli 37 e 38 T. U. 8 ottobre 1931, n. 1570; art. 23 legge 8 marzo 1943).

### 3) *Le commissioni comunali e la G.P.A. in materia di tributi locali.*

13. Per la risoluzione in sede amministrativa delle contestazioni relative ai tributi comunali — eccezione fatta per quelle in tema di imposte di consumo — è costituita una commissione comunale, formata di un numero di membri che varia secondo la classe a cui appartiene il comune, e che decide, in primo grado, sui reclami dei contribuenti, che devono proporsi nei trenta giorni dalla notificazione del provvedimento contenente le nuove iscrizioni o variazioni o le rettificazioni delle denunce (art. 278 testo unico 14 settembre 1931, n. 1175, modificato con l'art. 38 del decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 62).

Contro la decisione della suddetta commissione gli interessati e il comune possono, nel termine di trenta giorni dalla notificazione o comunicazione della medesima, ricorrere in appello alla G.P.A., in sede amministrativa, integrata con l'aggiunta di due membri effettivi e due supplenti scelti dal prefetto (articoli 282 e 283 testo unico citato).

Riguardo, invece, ai tributi provinciali, la competenza a provvedere sui reclami spetta, in primo grado, alla G.P.A. in sede amministrativa e in secondo grado alla stessa G.P.A., integrata nel modo che si è detto (art. 284).

Contro le decisioni della G.P.A., così per i tributi comunali come per quelli provinciali, è ammesso un ul-

teriore gravame, per soli motivi di legittimità, alla commissione centrale per le imposte dirette (art. 284-bis, aggiunto col decreto-legge 26 dicembre 1936, n. 2394).

Ai medesimi organi spetta anche di decidere le controversie riguardanti l'incremento di valore conseguito dalla proprietà immobiliare in dipendenza di opere compiute dagli enti locali senza il concorso dello Stato per l'applicazione del relativo contributo di miglioria (articolo 240); laddove le questioni concernenti la determinazione della zona in cui sono comprese le proprietà soggette al contributo e i prezzi iniziali dei beni sono decise in primo grado dalla G.P.A. e in secondo grado dal Ministro per le finanze (art. 239).

### 4) *Il comitato direttivo degli agenti di cambio e il collegio peritale.*

14. La valutazione, ai fini dell'imposta di negoziazione, dei titoli delle società con capitale non inferiore a lire 250.000, non quotati in borsa, e di quelli che, pur essendo quotati, non hanno avuto nell'anno precedente contrattazioni in borsa, è fatta d'ufficio, ogni anno, dal comitato direttivo degli agenti di cambio della borsa valori locale o, questa mancando, della borsa più vicina alla sede della società emittente (art. 4 decreto-legge 15 dicembre 1938, n. 1975). Contro la determinazione del comitato è ammesso il ricorso ad un collegio peritale di nove membri effettivi e due supplenti, costituito con decreto del Ministro per le finanze e la cui decisione è definitiva (articoli 9 e 10 R. decreto-legge citato; articoli 1 e 2 legge 29 marzo 1940, n. 243).

Il medesimo collegio peritale giudica anche in appello dalle commissioni distrettuali (v. sopra, n. 10, lett. D), dei ricorsi aventi ad oggetto la determinazione del capitale delle società straniere investito nel Regno (art. 2 legge 29 marzo 1940, n. 242).

Temporaneamente, fino al 31 dicembre dell'anno successivo alla dichiarazione di cessazione dello stato di guerra, le suddette attribuzioni del collegio peritale sono deferite ad una speciale sezione della commissione provinciale delle imposte (art. 1 decreto legislativo luogotenenziale 25 maggio 1945, n. 301).

### 5) *Le camere di commercio e il ministro delle Finanze.*

15. Per la risoluzione delle controversie circa la qualificazione delle merci agli effetti dell'imposta doganale l'interessato può chiedere che esse siano deferite al giudizio della camera di commercio, che decide su parere d'una commissione di periti. Se, invece, egli non chiede il giudizio della camera, ovvero egli stesso o l'ufficio doganale non accettano il giudizio da questa emesso, la decisione spetta al ministro delle Finanze, il quale, prima di emetterlo, deve, di regola, sentire il parere del collegio dei periti (articoli 1 e seguenti testo unico 9 aprile 1911, n. 330 e successive modificazioni).

Contro la decisione del ministro è ammesso il ricorso al consiglio di Stato, ma solo per l'incompetenza o eccesso di potere (art. 26 cpv. testo unico 26 giugno 1924, n. 1054), intesa quest'ultima espressione, non nel significato che assume quale motivo di illegittimità dell'atto

amministrativo, ma nel senso in cui è adoperata dall'art. 362 cod. proc. civ., e cioè di sconfinamento del giudice dai suoi poteri.

Il medesimo procedimento si segue per la risoluzione delle controversie circa la qualificazione di alcune merci agli effetti delle rispettive imposte di fabbricazione (articolo 35 decreto ministeriale 8 luglio 1924 per l'imposta di fabbricazione degli spiriti; art. 16 decreto ministeriale di pari data per l'imposta di fabbricazione dello zucchero).

### III. L'AZIONE GIUDIZIARIA

16. Si è già detto (n. 1) che secondo i principi fondamentali del nostro contenzioso amministrativo le controversie tributarie rientrano, per la loro natura, nella competenza del giudice ordinario. E quindi l'azione giudiziaria per la difesa dei diritti così dell'ente pubblico come del debitore d'imposta deve ritenersi ammissibile in ogni caso in cui un'espressa disposizione non deferisca la controversia ad una giurisdizione speciale o non escluda in tutto o in parte il sindacato giudiziario.

Ma le nostre leggi apportano a questo principio notevoli limitazioni, sottraendo alla giurisdizione ordinaria alcune questioni relative ad alcune imposte.

A) Riguardo all'imposta fondiaria, sono escluse dalla competenza del giudice ordinario le controversie relative a semplice estimazione di redditi o a questioni di fatto (art. 6 legge sul contenz. amm., art. 39 ult. cpv. Testo unico 8 ottobre 1931, n. 1572, modificato con l'art. 21 del decreto-legge 4 aprile 1939, n. 589, art. 23 legge 8 marzo 1943, n. 153).

B) Per le altre imposte dirette, il cui accertamento è soggetto al controllo delle commissioni amministrative, sono sottratte alla cognizione dell'autorità giudiziaria le controversie concernenti la semplice estimazione dei redditi (art. 53 testo unico 24 agosto 1877, n. 4021; art. 22, secondo cpv. decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639). Quali siano il preciso significato di questa frase e l'ambito di applicazione della norma che essa esprime è stato sempre controverso; e l'incertezza ha dato esca a una miriade di decisioni. Tenuto conto della lettera della legge, che i lavori preparatori concorrono a precisare, e della lunga elaborazione giurisprudenziale, il concetto della legge sembra esser quello che sono eccettuate dalla competenza giudiziaria le sole controversie, aventi ad oggetto la determinazione del reddito, che possono essere decise con indagini empiriche, non implicando la risoluzione d'una questione giuridica; e quindi, reciprocamente, la competenza giudiziaria si estende, oltre che a tutte le controversie, di qualunque natura, che non riguardano l'estimazione dei redditi, anche a quelle che sono bensì di estimazione, ma richiedono, per la loro decisione, un'indagine giuridica.

C) Le controversie relative alla determinazione del valore, nelle imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie, sono decise, come si è detto, in primo grado dalla commissione distrettuale e in secondo grado da quella provinciale, contro

la cui decisione è ammesso il ricorso all'autorità giudiziaria, ma solo per grave ed evidente errore di apprezzamento ovvero per mancanza o insufficienza di calcolo nella determinazione del valore (art. 29 decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639).

D) Sfuggono anche alla cognizione dell'autorità giudiziaria le controversie sulla qualificazione delle merci ai fini delle imposte di fabbricazione, dell'imposta doganale e di quella sull'entrata.

E) L'art. 285 del testo unico sulla finanza locale esclude dalla competenza giudiziaria le questioni che si riferiscono « ad estimazione di redditi o ad accertamenti di fatto relativi alla materia imponibile »; la quale espressione, essendo diversa e più ampia di quelle adoperate nelle leggi sulle imposte dirette erariali, si presta a comprendere in sé, oltre che le controversie di estimazione, ogni altra che possa essere risolta con una mera indagine di fatto, anche se estranea al tema dell'estimazione.

F) Ricordiamo da ultimo la funzione giurisdizionale dell'Intendente di finanza nell'applicazione delle sanzioni per i reati fiscali.

La competenza dell'intendente è limitata alle contravvenzioni per le quali la legge stabilisce la sola pena dell'ammenda, essendo devoluto ogni altro reato alla cognizione del tribunale ordinario.

L'Intendente pronuncia la condanna con decreto motivato, che diviene esecutivo, quando non sia fatta opposizione nel termine di quindici giorni da quello della sua notificazione. L'opposizione si propone mediante dichiarazione contenente i motivi, ricevuta dall'intendente di finanza che ha emesso il decreto, o da un funzionario da lui delegato, ovvero da un funzionario degli uffici finanziari del luogo di residenza dell'imputato. Essa è trasmessa dall'intendente al procuratore del Re presso il tribunale competente; ordinato il dibattimento, se l'opponente si presenta, il decreto di condanna è revocato di diritto ed il tribunale giudica in prima istanza nelle forme stabilite dal codice di procedura penale (articoli 36 e seguenti legge 7 gennaio 1929, n. 4).

17. La facoltà del cittadino di promuovere l'azione giudiziaria è subordinata all'adempimento d'una gravosa condizione, e cioè al preventivo soddisfacimento della pretesa tributaria risultante dall'atto di accertamento. Questa regola, comunemente denominata *solve et repete*, sancita, in via generale, nell'art. 6 cpv. della legge sul contenzioso amministrativo e riprodotta in quasi tutte le leggi speciali tributarie (art. 149 legge del registro; art. 97 legge tributaria sulle successioni, ecc.), ha sempre dato luogo ad una infinità di contestazioni circa i limiti in cui deve essere applicata.

Quanto ai limiti oggettivi, si è ritenuto: a) che l'espressione « ogni controversia d'imposta », contenuta nell'articolo 6 della legge sul contenzioso amministrativo, deve intendersi riferita ad ogni specie di tributo, e quindi non soltanto alle imposte dirette e indirette, ma anche alle tasse e ai tributi speciali; b) che dall'ambito di applicazione della regola sono esclusi soltanto i supplementi d'imposta; c) che la regola stessa si estende

a qualsiasi giudizio in cui il privato proponga una domanda (citazione, opposizione, ricorso) all'autorità giudiziaria, con la quale sollevi una controversia d'imposta, non, invece, nei giudizi in cui sia parte attrice la stessa amministrazione finanziaria; d) che l'obbligo del preventivo pagamento sussiste per qualsiasi controversia che abbia la sua radice in un rapporto giuridico tributario quale che sia l'oggetto specifico della contestazione.

Più difficili a definire sono i limiti soggettivi di applicazione della regola. È stato anzitutto deciso che essa non vige nei confronti dello Stato, reclamante contro la richiesta di pagamento dell'imposta da parte di un ente pubblico minore, perchè, essendo il privilegio del *solve et repete* « una diretta espressione della sovranità dello Stato », non è possibile che questo nel consentirlo agli enti minori « l'abbia concesso anche contro se stesso, abdicando alla sua sovranità »; sia perchè « le spese delle amministrazioni statali sono soggette alle formalità sancite dal regolamento generale sulla contabilità dello Stato; ed i fondi, che occorrono per una nuova spesa, non si possono ottenere in un brevissimo periodo di tempo e senza le prescritte giustificazioni ».

All'infuori dell'ipotesi dello Stato contribuente, l'eccezione del *solve et repete* può essere fatta valere di fronte a qualsiasi debitore d'imposta, sia esso il soggetto passivo o il responsabile o il sostituto d'imposta, e anche di fronte a coloro i cui beni sono vincolati al soddisfacimento del credito d'imposta e che, quantunque non obbligati al pagamento, in quanto vogliono sottrarre i loro beni all'esecuzione fiscale, sono soggetti all'onere di soddisfare il tributo; non, però, di fronte ad altre persone, anche se siano parti in una controversia d'imposta, com'è nel caso dei creditori del contribuente che nel giudizio di graduazione sollevano eccezioni circa la collocazione del credito d'imposta.

La giurisprudenza infine, della corte suprema, adottando un temperamento equitativo, che trova la sua giustificazione nell'esigenza di attenuare le più inique conseguenze derivanti dalla regola *solve et repete*, ne ha escluso l'applicabilità nei casi in cui risulta *prima facie* che la persona, contro la quale è rivolta la pretesa tributaria, è estranea assolutamente all'obbligazione d'imposta.

18. Circa il tempo in cui l'azione giudiziaria può essere promossa, le nostre leggi generalmente contengono una duplice limitazione, stabilendo che l'azione stessa non può essere proposta prima che il procedimento amministrativo di accertamento dell'imposta sia pervenuto a un certo stadio, nè dopo la scadenza di un certo termine.

4) Per le imposte dirette che si riscuotono mediante ruoli l'azione giudiziaria non può essere proposta se non dopo la pubblicazione dei ruoli stessi (art. 6 legge sul contenz. amm.); e si è ritenuto che la pubblicazione sopravvenuta nel corso del processo non basti a rendere proponibile l'azione.

Logicamente, poi, la fase amministrativa dell'accertamento dovrebbe precedere quella giudiziaria, cosicchè

l'azione dinanzi alla giurisdizione ordinaria non dovrebbe essere ammissibile se non dopo l'esaurimento della via gerarchica o del ricorso contenzioso. Ma la nostra legislazione non si uniforma sempre a questa direttiva.

a) Nei casi in cui contro l'atto amministrativo di accertamento è ammesso il ricorso gerarchico, la sua proposizione non costituisce una condizione per la successiva azione giudiziaria; ma, se questa è promossa senza che sia presentato il ricorso, o prima che siano trascorsi novanta giorni dalla presentazione, l'amministrazione, che rimanga soccombente nel giudizio, non è tenuta al rimborso delle spese di lite (art. 149 legge del registro).

b) Il medesimo regolamento ritengo che viga tuttora per le controversie in materia di imposte di registro, di successione, di manomorta, ipotecarie e in surrogazione, non riguardanti la base imponibile; per esse, infatti, al ricorso gerarchico è stato sostituito il reclamo alle Commissioni delle imposte, ma nessuna modificazione è stata apportata alle precedenti norme regolatrici del rapporto fra il ricorso amministrativo e l'azione giudiziaria, e l'art. 22 del decreto 7 agosto 1936 si riferisce soltanto alle controversie in materia di imposte dirette.

c) Nel campo delle imposte dirette, per le quali spetta al cittadino, contro l'atto di accertamento, il ricorso alle commissioni amministrative, l'autorità giudiziaria può essere adita anche dopo che sia intervenuta soltanto la decisione definitiva della Commissione distrettuale o di quella provinciale (art. 22 decreto-legge 7 agosto 1936).

d) Per i tributi locali, invece, il legislatore ha adottato una regola diversa, e cioè che non si può proporre l'azione giudiziaria se non dopo esaurito il procedimento amministrativo in tutti i suoi gradi.

B) Circa il termine entro il quale dev'essere proposta l'azione giudiziaria, occorre distinguere le imposte dirette che si riscuotono mediante ruoli dalle altre imposte statali e dai tributi locali.

a) Per le prime il termine è di sei mesi dalla pubblicazione del ruolo; ma se si tratta di questioni, che non siano state definitivamente risolte in via amministrativa prima della pubblicazione del ruolo, il suddetto termine decorre dall'ultima decisione amministrativa che sia definitiva per sua natura o che tale sia divenuta per mancanza di gravame (comb. art. 53 legge sull'imposta mobiliare e art. 120 reg.).

b) Riguardo alle altre imposte statali, e quando si tratta di controversie che abbiano formato oggetto d'una decisione amministrativa, e cioè, o d'una decisione dell'intendente di Finanza o del ministro, emessa sul ricorso gerarchico del contribuente, ovvero d'una decisione delle commissioni amministrative per la risoluzione delle controversie in materia di imposte indirette, l'azione giudiziaria deve essere proposta nel termine di sei mesi dalla notificazione della decisione stessa.

c) Nel campo dei tributi locali l'azione giudiziaria dev'essere proposta, per le imposte di consumo, nel termine di tre mesi dalla notificazione della decisione amministrativa e, per tutti gli altri tributi, nel termine di sei mesi dalla pubblicazione del ruolo o dalla notifica-

zione dell'ultima decisione delle commissioni amministrative, se posteriore al ruolo (art. 285 t. u. 14 settembre 1931, n. 1175).

Circa gli effetti del giudicato, non sorge questione riguardo alle imposte istantanee, nelle quali per ogni singolo avvenimento, costituente il presupposto del tributo, nasce un distinto debito d'imposta e si fa luogo ad un distinto accertamento, cosicchè non è dubbio che l'efficacia della cosa giudicata non si estenda oltre il caso deciso. Ma deve adottarsi risoluzione analoga per le imposte periodiche, dato che anche in queste sorge per ogni periodo d'imposta un debito distinto da quello relativo ai periodi precedenti e susseguenti, cosicchè l'efficacia del giudicato è limitata al periodo d'imposta relativamente al quale è sorta la controversia, quale che sia la natura della questione decisa, e cioè anche se si tratti di una questione riflettente quegli elementi del rapporto d'imposta che si riproducono inalterati (la questione, ad es., circa la capacità del soggetto d'imposta) nei periodi successivi. Qualora, però, l'accertamento amministrativo si estenda a più periodi d'imposta, come nel caso dell'imposta mobiliare, per la quale l'accertamento non può essere modificato se non dopo un biennio, anche l'efficacia della cosa giudicata si estende ai vari periodi compresi nell'accertamento.

### § 3. Critica del sistema e proposte di riforma.

19. Che il sistema sopra delineato non risponda alle più elementari esigenze della giustizia tributaria è stato detto e ridetto e non ha quasi bisogno di essere dimostrato, tanto sono evidenti i difetti che esso presenta e gli inconvenienti che produce.

a) Risaltano anzitutto la disorganica molteplicità e l'incerta natura degli organi fra i quali è distribuito il compito di attuare la giustizia tributaria; donde derivano conflitti di competenza e frequentissime, difficili questioni circa i rapporti fra l'uno e l'altro, la cui risoluzione determina ritardi, intralci ed aggravii di spese.

Alla varietà degli organi si accompagna la diversità dei procedimenti, pur dovendosi riconoscere che un notevole passo sulla via della unificazione si è fatto col decreto 8 luglio 1937, n. 1516, che regola il procedimento dinanzi alle commissioni, in ordine al quale si rinvenivano scarse e frammentarie disposizioni nelle leggi precedenti.

b) La discriminazione fra le questioni di estimazione e le altre che non sono tali, ardua in se stessa e aggravata dalla incostante terminologia legislativa (v. sopra, n. 16), alimenta un numero sterminato di controversie, che, in mancanza di una sicura direttiva ricevono so-

luzioni oscillanti, per lo più empiriche, dalle quali è difficile trarre degli orientamenti per i casi futuri.

c) La tutela del contribuente, per le questioni di semplice estimazione — che pure sono le più numerose ed involgono talvolta interessi cospicui — è assai imperfetta per la sommarietà e superficialità dell'indagine cui sono costrette le commissioni, oberate di lavoro; per il modo in cui avviene la scelta dei commissari, la cui nomina e la cui conferma dipendono, in sostanza, da quella stessa amministrazione Finanziaria che è parte in causa; per la flagrante violazione dei principi del contraddittorio, in quanto, chiusa la discussione, il rappresentante della finanza è autorizzato ad assistere alla votazione, benchè non abbia — oh santa innocenza del legislatore! — la facoltà di interloquire.

d) All'incontro, per le imposte dirette, per le questioni che non sono di semplice estimazione, i mezzi apprestati al contribuente per la sua difesa sono pleotorici, dato che le questioni stesse possono passare attraverso il vaglio dei tre ordini di commissioni amministrative e poi ancora della magistratura ordinaria in tutti i gradi: complicazione in parte attenuata dalla norma che consente al contribuente di adire l'autorità giudiziaria dopo la decisione definitiva della commissione distrettuale o di quella provinciale.

e) Uno dei più deplorabili risultati di tutto il sistema è l'enorme ritardo nella definizione delle controversie tributarie, il che è fonte di disagio sia per l'amministrazione che per il contribuente: se, infatti, l'imposta è iscritta a ruolo e riscossa prima che la controversia sia decisa, qualora poi la risoluzione sia favorevole al contribuente, questi subisce il danno del tardivo rimborso delle somme indebitamente pagate, senza neppure la corresponsione degli interessi legali, essendosi ritenuto che questi non decorrono se non dalla data del passaggio in giudicato della sentenza che definisce la lite (con la quale regola contrasta l'altra, pure accolta dalla giurisprudenza, che, per i supplementi d'imposta, in materia di imposte indirette, il contribuente che proponga l'opposizione, avente efficacia sospensiva, alla ingiunzione, deve poi gli interessi dalla data di questa, ove l'opposizione sia respinta); qualora, invece, la riscossione del tributo sia ritardata fino alla definizione della controversia, che si risolve sfavorevolmente per il contribuente, si verifica il grave inconveniente che il momento del pagamento viene ad essere molto lontano da quello in cui si è verificato il fatto generatore della imposta.

f) Ed infine, anche nei casi in cui i diritti del cittadino trovano la loro piena tutela nell'azione giudiziaria, l'esercizio di questa incontra un ostacolo, che può essere talvolta una insormontabile barriera, nell'esoso ed ingiusto principio del *solvet et repete*.

## § 4. BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- A) *Opere di carattere generale.*
- 1) MORTARA: *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, vol. I, 4<sup>a</sup> ediz., Milano s. d., pagg. 316-338; 384-393; 609-619; 707-711.
  - 2) CHIOVENDA: *Istituzioni di diritto processuale civile*, vol. II, sez. 1<sup>a</sup>, Napoli 1934, pag. 244.
  - 3) BORSI: *La giustizia amministrativa*, 7<sup>a</sup> ediz., Padova 1941, pag. 155.
  - 4) SALEMI: *Il concetto di parte e la pubblica amministrazione*, Roma 1916, pag. 251.
  - 5) ZANOBINI: *Corso di diritto amministrativo*, vol. II, 3<sup>a</sup> ediz., Milano 1942, pag. 448.
  - 6) GUICCIARDI: *La giustizia amministrativa*, 2<sup>a</sup> ediz., Padova 1943, pag. 347.
  - 7) QUARTA: *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, vol. II, 3<sup>a</sup> ediz., Milano 1920, pag. 513 a fine; vol. III, 1925, pagg. 1-147.
  - 8) CLEMENTINI - BERTELLI - SCANDALE: *Commento alle leggi sulla imposta di ricchezza mobile*, vol. II, 4<sup>a</sup> ediz., Torino 1934, pagg. 697-995.
  - 9) GIANNINI A. D.: *Istituzioni di diritto tributario*, 3<sup>a</sup> ediz., Milano 1945, pagg. 180-228.
  - 10) GIANNINI A. D.: *Elementi di diritto finanziario*, Milano 1945, pagg. 133-149.
  - 11) INGROSSO: *Istituzioni di diritto finanziario*, vol. II, Napoli 1937, pagg. 197-229.
  - 12) TESORO: *Principi di diritto tributario*, Bari 1938, pagg. 328-450.
- B) *Opere particolari sul processo tributario.*
- 1) BERLIRI A.: *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia 1940, volumi 2.
  - 2) ALLORIO: *Diritto processuale tributario*, Milano 1942.
  - 3) GRECO: *Il procedimento contenzioso dinanzi alle giurisdizioni tributarie speciali*, Padova 1943.
  - 4) PUGLIESE: *La prova nel processo tributario*, Padova 1935.
- C) *Articoli di riviste* (si citano solo quelli più recenti e che si ritengono particolarmente significativi).
- 1) ALLORIO: *Relazione tra giudice speciale tributario e giudice ordinario* in « Riv. dir. finanz. e scienza delle fin. », 1943, II, pag. 65.
  - 2) ALLORIO: *Solidarietà processuale e variazione di motivi nell'impugnazione tributaria*, in « Rivista » cit.; 1943, II, pag. 32.
  - 3) ANDRIOLI: *Intorno ai principi generali della prova nel processo tributario*, in « Riv. it. dir. finanz. », 1939, I, pag. 281.
  - 4) BERLIRI L. V.: *Sul ricorso all'autorità giudiziaria nel processo fiscale per l'applicazione delle imposte dirette*, in « Rivista » cit. 1942, I, pag. 175.
  - 5) BERLIRI A.: *Della giustizia tributaria*, in « Rivista » cit. 1943, I, pag. 69.
  - 6) BODDA: *Intorno alla competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria sulle questioni concernenti irregolarità verificatesi nel procedimento dinanzi alle Commissioni amministrative*, in « Riv. dir. finanz. e scienza delle fin. » 1937, II, pag. 24.
  - 7) BUZZETTI: *Diritto processuale tributario*, in « Rivista » cit., 1937, I, pag. 97, 215, 304; 1938, I, pag. 81, 423; 1940, I, pag. 174, 265.
  - 8) CANDIAN: *L'opposizione al fallimento fiscale e il « solve et repete »*; in « Riv. dir. process. civ. », 1934, I, pag. 400.
  - 9) CATALANO: *Il vigente sistema per la risoluzione delle controversie relative alle imposte indirette sui trasferimenti della ricchezza*, in « Riv. it. dir. finanz. », 1940, I, pag. 27.
  - 10) D'ONOFRIO: *L'opposizione al fallimento fiscale e il « solve et repete »*, in « Riv. dir. process. civ. », 1934, II, pag. 83.
  - 11) GIUSSANI: *Diritti soggettivi e interessi legittimi nel rapporto d'imposta*, in « Riv. it. dir. finanz. », 1942, I, pag. 1.
  - 12) GIUSSANI: *La competenza dell'autorità giudiziaria in tema di imposte dirette*, in « Rivista » cit., 1942, I, pag. 133.
  - 13) INGROSSO: *Sull'autonomia dell'azione giudiziaria in materia tributaria*, in « Foro it. », 1938, I, pag. 953.
  - 14) MICHELI: *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in « Riv. dir. finanz. e scienza delle fin. », 1940, I, pag. 220.
  - 15) MICHELI: *« Solve et repete » e prova « prima facie »*, in « Rivista » cit., 1941, II, pag. 55.
  - 16) PUGLIESE: *Diritti subbietivi e interessi legittimi di fronte alla giurisdizione amministrativa tributaria*, in « Riv. it. dir. finanz. », 1938, I, p. 68.
  - 17) RAGNISCO: *Sul carattere giuridico delle Commissioni tributarie*, in « Rivista » cit., 1943, pag. 1.

# L'IMPOSIZIONE DEI CONSUMI E I MONOPOLI FISCALI

A CURA DEL

prof. **BENVENUTO GRIZIOTTI**

*Ordinario dell'Università di Pavia*

1. L'imposizione dei consumi e i monopoli fiscali sono oggetto di forti critiche, sia nel campo scientifico ed economico-finanziario, sia in quello politico e inoltre sono un esempio curioso di contraddizione fra le idee dominanti nella dottrina e la pratica delle finanze pubbliche, che pur dovrebbe quelle idee prevalenti rappresentare.

Infatti, nonostante tutte le ostilità, le imposte indirette sui consumi occupano sempre un posto fondamentale nelle finanze pubbliche e a poco meno di un secolo di distanza dall'agitazione di Ferdinando Lassalle contro le finanze borghesi per lo sfruttamento delle classi lavoratrici attraverso l'imposta indiretta e dall'arringa defensionale al processo di Berlino del 1863 pubblicata col titolo l'imposta indiretta e le condizioni delle classi lavoratrici (Roma, Mongini, 199), l'U.R.S.S., come si sa, ha preparato e sostenuto la guerra soprattutto con le imposte indirette e l'Italia attualmente, con 500 miliardi di lire di spese, 140 di entrate effettive e 60 per movimento di capitali, può compiacersi di ricavare, all'infuori del cospicuo gettito delle varie imposte indirette, 4 miliardi al mese di provento netto dal monopolio sui tabacchi e sperare di poter importare la materia prima dall'estero per far salire tale provento a 6 miliardi, che si avrà in ogni caso fra due anni alla piena ripresa della coltivazione e lavorazione in Italia.

Le contraddizioni sono stupefacenti e occorre chiarire le idee e le cose per venirne fuori, con orientamenti di politica ricostruttiva dei nostri ordinamenti finanziari.

2. Le imposte sui consumi, ed i monopoli fiscali presentano aspetti comuni in quanto vogliono incidere i consumatori; ma i monopoli fiscali non sono soltanto una particolare imposta indiretta, bensì un metodo per attribuire allo Stato i guadagni di spettanza del produttore o venditore o di entrambi; quindi rappresentano un istituto anfibio della finanza politica.

3. Le funzioni di questi due istituti considerati per ciò che hanno di comune e altresì di differenziale, possono essere quattro, delle quali una fiscale e tre extra-fiscali.

La *funzione fiscale* è di colpire la capacità contributiva del consumatore da sola o congiuntamente a quella del produttore.

Le *funzioni extrafiscali* sono:

1° La protezione economica, la quale può giungere anche a tal punto da cambiare natura all'istituto finan-

ziario se, anziché funzione accessoria a quella fiscale, si presenta come esclusiva; nel qual caso si ha, per esempio, una misura protettiva pura e semplice e non un'imposta. Invero nel caso limite di perfetta protezione il dazio protettivo non procura un'entrata e non è più un'imposta.

2° La restrizione dei consumi non desiderabili, ma non proibiti o proibibili, come nel caso di imposte sui consumi di lusso, sui liquori o sulle bevande molto alcoliche, sui consumi dannosi alla salute e scandalosi (oppio, stupefacenti).

3° La redistribuzione della ricchezza, colpendo spese eccessive o voluttuarie e assorbendo sopraredditi.

4° E' opportuno fare qualche riflessione sulla funzione fiscale.

I consumi sono manifestazioni indirette di capacità contributiva in quanto possono lasciare supporre che oltre la ricchezza necessaria per la spesa privata il contribuente ne possieda altra da aggiungere al prezzo della cosa o del servizio comperato e da destinare a titolo d'imposta per la spesa pubblica, o perchè effettivamente possiede altra ricchezza disponibile per il Fisco, o perchè riduce la quantità del bene o servizio, che avrebbe richiesto se non fosse colpito, o rinuncia ad altri consumi (presenti o futuri) meno utili.

Sotto il punto di vista delle imposte personali o soggettive, le imposte indirette sarebbero da preferire alle imposte dirette, che abbiano la pura funzione fiscale di colpire la capacità contributiva derivante dal guadagno o dal possesso della ricchezza, sicchè sarebbe giustificato il posto preponderante che hanno conservato nei sistemi tributari. Invero chi produce e non consuma, deve certo pagare il suo debito allo Stato, che gli assicura le condizioni generali per lavorare proficuamente, e ciò è ragionevole dal lato economico e giuridico.

Ma sotto l'aspetto sociale il produttore, che vive isolato dal mondo a creare ricchezza in un'officina o in un'azienda rurale o montana e non consuma la ricchezza prodotta, perchè avaro la risparmia fortemente o di fatto non può spenderla, per il suo stato di segregazione, gode meno intensamente del consumatore non solo la ricchezza, ma gli stessi servizi sociali. Questo pensiero giustifica negli ordinamenti soggettivi delle imposte, l'imposta personale progressiva sulla spesa anzichè sul reddito, per se stesso e indipendentemente dalle opportunità pratiche relative all'accertamento e all'applicazione delle imposte, nonchè dei loro fini extra-

fiscali, i quali invece possono consigliare il coordinamento di una imposta progressiva e anche fortemente progressiva sulla spesa con un'imposta fortemente progressiva sugli alti redditi e patrimoni.

La prima colpirebbe la normale capacità contributiva personale secondo il tenore di vita mantenuto con il proprio lavoro o con il patrimonio e in ciò si manifesta come imposta anfibia, esercitando il compito d'imposta diretta oltre che indiretta. Essa poi potrebbe esercitare anche la funzione extrafiscale di penalizzare gli sperperi della ricchezza o quella di redistribuirla.

La seconda avrebbe soltanto carattere redistributivo e potrebbe anche in parte sovrapporsi alla prima nell'esercizio di questo compito extrafiscale, rinvigorandolo.

Ma dal lato delle imposte oggettive e reali sui consumi, queste considerazioni non hanno rilevanza e rimane in tutta la sua gravità l'appunto che si fa alle imposte indirette di colpire talvolta consumi che non sono indizio di capacità contributiva; di colpire con progressione a rovescio la ricchezza; di gravare specialmente sulle classi povere e aventi famiglie numerose, sicchè il gran numero degli appartenenti agli strati sociali inferiori porta il maggior contributo alle finanze pubbliche mediante le imposte indirette.

5. Con cautela quindi è da riflettere sulla capacità contributiva nelle imposte indirette, le quali assorbono la rendita del consumatore, rappresentata dalla differenza fra il prezzo pagato e il prezzo che si sarebbe disposti a pagare mediante l'aumento dovuto all'imposta prima di rinunciare al consumo di una determinata quantità di merce.

E' subito da rilevare la critica sociale che può farsi al concetto economico di capacità contributiva così definita. I beni di prima necessità, essendo meno elastici, presentano la massima rendita del consumatore; i padri di numerosa famiglia sono disposti a sopportare le più alte quote d'imposta sui beni di prima necessità, pur di non rinunciare al loro consumo.

Il concetto sociale di capacità contributiva esclude invece che siano da colpire tali beni e per questa ragione si condannano i sistemi finanziari, che ricavano le entrate da numerose imposte sui consumi di beni necessari all'esistenza.

Per altro subentrano varie considerazioni da tenersi presenti in determinate circostanze.

1) Nei paesi o nelle epoche, di generale prosperità e facile occupazione anche i beni necessari presentano ineccepibile capacità contributiva, perchè la generale sufficienza dei redditi consente di prelevare le imposte

sui consumi anche su quelli primari. Negli Stati Uniti, ad esempio, dove i disoccupati sono meglio sorretti che da noi, qualsiasi imposta indiretta, se non è eccessiva, può applicarsi, anche se non è da consigliare.

2) Si verifica infatti il pagamento dell'imposta senza riduzione dei consumi necessari, ma mediante contrazione o di altri consumi o di risparmi.

3) Oppure si sostiene l'imposta mediante un aumento di attività produttiva, o una riduzione dei costi di produzione (rimozione dell'imposta).

4) Infine, dove esiste la possibilità, si ripercuote la imposta sui datori di lavoro o d'impiego mediante richiesta di maggiori salari o stipendi. La ripercussione può essere immediata o seguire con ritardo l'imposta; essere minore, eguale o superiore ad essa. In queste circostanze dunque l'imposta cambia funzione e diventa diretta.

6. Reciprocamente è da osservare che imposte dirette, che dovrebbero colpire la rendita del produttore, possono essere ripercosse sui consumatori, mediante aumento di prezzi delle merci o dei servizi prodotti, nelle circostanze considerate dalla teoria, e quindi trasformarsi in imposte indirette.

7. Date queste possibilità di reciproche ripercussioni, che si propagano nell'equilibrio economico generale, si attribuisce scarsa importanza alla suddivisione fra imposte indirette e dirette, entrambi i tributi essendo da considerare come componenti delle forze che costituiscono l'equilibrio dei prezzi del mercato o che ne determinano le trasformazioni. Si viene così per nuova via a ripercorrere lo stesso cammino della antica dottrina fisiocratica della eguale diffusione di ogni imposta, per cui sarebbe vana ogni disputa sul migliore tipo d'imposizione o sulla preferenza da assegnarsi all'uno piuttosto che altro tipo di tributo (1).

Il sofisma antico anche se ripresentato con pensiero scientifico moderno, non può resistere all'osservazione, che mostra la diversa elasticità dei vari prezzi e delle differenti remunerazioni, sicchè l'applicare il carico dei tributi necessari sulle imposte di consumo non è lo stesso che fare ricorso alle imposte dirette.

Vi sono salari, stipendi, redditi, che hanno diverso grado di elasticità o che non ne posseggono affatto o che reagiscono con varia velocità. Vi sono remunerazioni ridotte al minimo e altre che godono di rendite. Sonvi pure tempi o luoghi, in cui i contribuenti sono organizzati e pronti a reagire per la richiesta di maggiori salari e altri in cui non lo sono o almeno solo

(1) Il prof. U. GOBBI prima e poi il prof. M. PANTALEONI hanno sottostenuato il teorema secondo cui un contribuente, purchè sopporti lo stesso ammontare d'imposta, è indifferente alla forma dell'imposta. Si vedano PANTALEONI M.: *L'identità della pressione teorica di qualunque imposta a parità d'ammontare e la sua semiotico* in «Giorn. degli Economisti», 1910, e U. GOBBI: *Un preteso difetto delle imposte sui consumi* in «Giorn. degli Economisti», 1904, e *Ancora due parole sulla rendita del consumatore* in «Giorn. degli Economisti», aprile 1929). La critica del teorema come venne formulata dal Pantaleoni, si veda in U. RICCI: *Se il sacrificio del contribuente sia maggiore o minore con un'imposta diretta o di consumo*, in «Giornale degli Economisti», settembre 1938. L'esame della questione è precisato da G. BORGATTA: *Appunti di Scienza delle Finanze*. Milano, Giuffè, 1933, vol. I, p. 165 e segg.



in parte. Tutte queste differenze portano a situazioni completamente disparate con la conseguenza che alcuni contribuenti sopportano tutto il carico dell'imposta diretta, altri invece riescono a ripercuoterlo in parte, del tutto, o in misura anche maggiore di quella, di cui sono gravati; chi vi riesce prima, chi poi. Si verificano allo stesso tempo, in vario grado e indirizzo secondo le circostanze, due fatti: una riduzione di potere d'acquisto e un aumento del costo del lavoro, che incide come imposta diretta i profitti lordi degli imprenditori o che viene ritrasferita da questi in tutto o in parte nei prezzi delle merci e dei servizi.

Il che dà luogo di nuovo (con effetti alternativi o congiunti) a un aumento di remunerazione, per la richiesta di maggiori salari o stipendi a restauro del potere d'acquisto per quelli, cui non è possibile di reagire con richieste di maggiore reddito.

8. Lo stesso è a dirsi per le imposte dirette, che solo in date circostanze, minutamente studiate dalla teoria della traslazione, possono essere trasferite e anch'esse più o meno tardi, in misura minore, uguale o maggiore del tributo stesso.

Ad ogni modo il rialzo di prezzi importa spostamento o variazione di domanda, di guisa che interessi di produttori o venditori vengono a subire variazioni, e sono quindi sacrificati dalle imposte dirette o prima per incidenza diretta o poi per i fenomeni della diffusione delle medesime dopo la traslazione.

Alla fine il moltiplicarsi delle imposte sui consumi sopra una grande quantità di merci fa sì che: 1° una parte dei consumatori a reddito fisso è diminuita del suo potere d'acquisto di quanto è l'ammontare totale delle imposte indirette; 2° una seconda categoria trova ridotto il potere d'acquisto meno della somma delle imposte indirette, avendo potuto ottenere un aumento parziale dei salari; 3° un terzo gruppo ha mantenuto uguale potere d'acquisto, o lo ha accresciuto con un aumento di reddito più che proporzionale al carico dei tributi indiretti.

9. Non è quindi vera la tesi ottimista che le imposte dirette e indirette si diffondano nei prezzi, sicché alla fine dell'equilibrio ristabilito dopo l'imposizione ciascuno ha il proprio posto e il carico tributario è permeato nell'economia nazionale e non pesa su nessuno in particolare. Parimenti è illusoria l'opinione che le imposte dirette stiano esclusivamente a carico dei possessori di redditi e patrimoni e quelle indirette pesino completamente sui consumatori.

E' tutt'altro che indifferente la struttura del sistema tributario. In breve sintesi si può ritenere di mettere in evidenza queste proposizioni:

1) *Il complesso delle imposte dirette e indirette concorre ad accrescere i costi di produzione, tenuto conto di quelli che essi sarebbero, qualora lo Stato provvedesse alle medesime spese con entrate di altra natura, che si indicheranno in seguito, per colpire le rendite considerate come vere aree di capacità contributiva. Il sacrificio è sopportato in misura diversa secondo la na-*

tura delle imposte dirette e indirette e varia secondo le differenti categorie di redditi.

E' minore con le imposte personali sia dirette sia indirette e maggiore con quelle reali; è minore per i ricchi (anche per effetto delle maggiori evasioni delle imposte personali) che per i meno abbienti; per le grandi che per le piccole aziende, per le imprese societarie nel confronto di quelle individuali, per le differenti possibilità d'accertamento, che sono note a tutti gli esperti.

Le imposte personali invero sono meno trasferibili e colpiscono meglio la ricchezza considerata come manifestazione di capacità contributiva di quanto non vi riescano le imposte reali. Queste, soprattutto in situazioni di congiunture avverse ai contribuenti, sono schiaccianti sui piccoli produttori e consumatori, che vedono assorbiti in misura esorbitante il loro reddito dalle imposte, sicché poco margine resta a loro per soddisfare ai più elementari bisogni della vita prima ancora che ai bisogni delle loro aziende.

I ricchi possono meglio resistere di fronte a dure condizioni create dalle imposte reali sia sul reddito sia sul consumo, perchè hanno un margine per provvedere più o meno tanto alle necessità delle aziende e promuovere il progresso, quanto alle esigenze della loro vita. Di fronte alle imposte personali, poi, sia sul reddito o sul patrimonio sia sulla spesa essi riescono a evadere più facilmente dei meno abbienti. E' noto ai meglio informati che in Italia nei primi anni della guerra 1939-45 non giungevano a cento i redditeri provvisti di un milione e che nessuno di essi possedeva più di due milioni di reddito. Queste statistiche non pubblicate mettevano in evidenza che i più ricchi sopportavano, per virtù dell'evasione compiacentemente tollerata o favorita dalla politica del governo, una pressione tributaria effettiva molto minore dei contribuenti più modesti dell'imposta complementare sul reddito, oltre che una gravanza inferiore dei meno abbienti, in rapporto al reddito per effetto delle imposte di consumo.

Sempre per effetto degli accertamenti più precisi nei piccoli comuni che nei grandi, nelle piccole aziende che nelle grandi, in quelle individuali che nelle societarie gli effetti delle imposte si fanno sentire più duramente sui contribuenti minori che sui maggiori, di guisa che l'aggravio nel costo di produzione, di cui si è parlato, si diffonde non in modo uniforme, ma in misura diversa e precisamente in senso inverso alle manifeste o presunte capacità contributive, quali sono precisate dalla coscienza etico-politica moderna. Il debole e il forte di fronte alle imposte si trovano caricati proprio al contrario di quello che vorrebbe la giustizia concepita secondo i criteri prevalenti ora.

2) *Parimenti il complesso delle imposte indirette e di quelle dirette per effetto delle ripercussioni limita in varia misura il potere d'acquisto nelle varie categorie dei consumatori, in rapporto alla diversa capacità di recupero nelle remunerazioni, che ciascuna di tali categorie presenta di fronte alla pressione tributaria.*

Gli industriali, i commercianti, gli agricoltori, gli intermediari soprattutto nel periodo d'inflazione riescono

a trasferire anche il carico delle imposte meglio degli operai; questi più degli impiegati; e vi soggiaciono in pieno i possessori di redditi fissi, sia proprietari con locazioni vincolate sia redditieri, sia enti pubblici di beneficenza, istruzione e simili.

3) Le molteplici, fino ad essere eccessive, imposte dirette e indirette, nel groviglio delle loro applicazioni (con evasioni, ripercussioni, incidenze, ammortamenti, diffusioni) da parte dello Stato e dei molteplici enti ausiliari è *causa notevole di depressione della vita economica e sociale, di gravi sperequazioni e oppressioni, di ritardo del progresso economico, politico e sociale del paese.*

4) Pertanto non è soltanto questione di contrapporre imposte dirette a quelle indirette, ma di una *revisione delle une e delle altre per innovare il sistema tributario*, sicchè si abbia un *nuovo ordinamento, che sia causa di riduzione del costo di produzione nell'economia nazionale e di aumento di potere d'acquisto dei consumatori*; il quale *riduca il fenomeno di sbandamento degli effetti delle imposte*, per opera di ripercussioni, diffusioni, ammortamenti, fenomeni tutti, che alterano le funzioni originarie che i tributi dovrebbero esercitare.

5) Per arrivare a tale risultato è d'uopo di *delineare più ristrette zone di capacità contributive effettivamente indicate per l'imposizione diretta e indiretta e di più semplice accertamento.*

10. A queste conclusioni si arriva senza necessità di completare la ricerca ponendo in rilievo gli effetti delle spese, che il governo faccia con le entrate; nè quelli provenienti da spese compiute nel passato e aventi benefiche sopravvivenze; nè al contrario di tener presenti gli effetti che si sperano o temono per l'avvenire per le spese fatte attualmente. Tali ricerche infatti non modificerebbero i risultati, cui si è giunti.

11. Ritornando così alla ricerca della capacità contributiva appropriata alle imposte indirette è da ritenere che essa non sia rappresentata dalla rendita del consumatore, bensì dalla *sopra-rendita del consumatore.*

*E' da definire nella Scienza delle finanze come sopra-rendita del consumatore la ricchezza che egli ha disponibile per le spese pubbliche, dopo aver soddisfatto alle spese private ritenute necessarie per l'esistenza.* Questa sopra-rendita del consumatore può essere valutata subbiettivamente dal contribuente, secondo lo schema psichico dei suoi bisogni presenti e futuri (per cui risparmia) ed è variabile secondo le situazioni personali dei contribuenti e delle persone che gli sono a carico; il grado di coltura, di civiltà, e di ambiente, che caratterizzano la sua vita.

Oppure essa può essere valutata socialmente, cioè, anzichè per singoli soggetti, per gruppi tipici, con apprezzamenti fatti da parlamenti o studiosi, che possono valersi di osservazioni economiche e statistiche, ma che in ogni caso sono il risultato di valutazioni etiche.

Le spese necessarie per l'esistenza nella valutazione individuale del soggetto interessato possono variare di molto da persona a persona e talora sono limitate e

inelastiche, mentre in altri individui si presentano progressive (con la coltura, il temperamento, le abitudini, e altre circostanze) fino a limiti molto elevati.

Invece *dal punto di vista speciale* al posto di queste valutazioni psichiche individuali si hanno apprezzamenti etici, per gruppi sociali tipici, che possono variare secondo le caratteristiche del gruppo, oppure apprezzamenti unici per una o più collettività nazionali, tenendo conto sia dei bisogni presenti sia di quelli futuri, che si vogliono sottrarre all'imposizione.

La distinzione fra rendita e sopra-rendita del consumatore risulta proficua per chiarire che le imposte indirette corrispondono alla concezione finanziaria della capacità contributiva ad esse corrispondente, se vengono applicate, quando esistono sopra-rendite del consumatore.

Le rendite del consumatore, tenuto conto dei bisogni presenti e futuri, si distinguono quindi in specifiche rendite del consumatore e in rendite del risparmiatore.

Nella ipotesi di sussistenza di sopra-rendite, esse possono venire assorbite:

1° da imposte reali su beni di lusso o su beni voluttuari;

2° da imposte personali, che colpiscano gli altri redditi consumati, lasciando esente il minimo per l'esistenza;

3° dalle stesse imposte reali, che colpiscano nei limiti, in cui esse corrispondano per ammontare alle sopra-rendite del consumatore, i beni di prima necessità, perchè i bisogni inelastici corrispondenti a questi beni colpiti da tributo verranno soddisfatti e l'imposta sacrificherà i consumi marginali, con le limitazioni e le rettifiche poste dalla teoria al teorema del Pantaleoni.

12. Per altro è da osservare che le imposte reali, che colpiscono beni di prima necessità, possono in periodi di crisi intaccare il minimo dell'esistenza, appena che i prezzi di tali beni salgano fortemente e le imposte proporzionali ai prezzi accrescano ancor più il valore dei beni di prima necessità, onde devono essere abolite in momenti di bisogno dell'erario, per rispetto dei redditi non suscettibili di accrescimento, oppure vengono a sacrificare i contribuenti, che già per ragioni economiche si trovano in stato di crisi.

13. Quindi l'attenzione del legislatore deve essere rivolta particolarmente a risparmiare le imposte reali sui beni di prima necessità in un paese, come il nostro, che soprattutto ora si trova in uno stato di depressione economica.

Le imposte indirette devono essere quindi riservate alla zona dei beni di consumo meno necessario o di quelli di lusso; e al complesso delle spese famigliari, che indichi una situazione di sufficiente benessere.

Tale complesso di imposte ha anche il vantaggio di non essere necessariamente trasferibile e perciò soggetto alla trasformazione in imposte dirette.

14. Si tratta allora di considerare con quali forme di imposizione si possa applicare tale schema teorico col

risultato di procurare allo Stato e agli enti locali le entrate, di cui hanno bisogno.

Ma per svolgere questo argomento bisogna considerare anche la capacità contributiva appropriata alle imposte dirette, perchè entrambe le forme d'imposizione diretta e indiretta sono complementari e vi sono istituti finanziari ibridi, che possono servire tanto per le imposte dirette, quanto per le indirette.

15. La capacità contributiva appropriata alle imposte dirette è rappresentata dai sopraredditi e dagli incrementi di valore, ossia dalle rendite e soprarendite dei produttori.

I redditi normali necessari alla remunerazione dei fattori della produzione che si vuole offerta in una determinata quantità per soddisfare a una certa domanda, sono elementi costitutivi del costo complessivo dell'offerta. Il costo non è imponibile, perchè l'imposta commisurata al costo è destinata ad essere più o meno rapidamente trasferita, così che si trasforma in un'imposta indiretta sui consumi, se la traslazione avviene mediante un aumento di prezzo dei prodotti.

Se l'interesse sul mercato è il 5%, l'imposta su cinque lire d'interesse di un prestito di cento lire verrà, coerentemente al postulato premesso, trasferita dal creditore al debitore. Il salario di 100 richiesto da un operaio non può essere diminuito dall'imposta a meno che rigida sia l'offerta della mano d'opera ed elastica quella della domanda. Così dicasi dei profitti degli imprenditori e professionisti.

Sono i sopraredditi, che possono essere incisi, quando essi siano effettivi e non semplici apparenze per svalutazioni monetarie o altre siffatte circostanze.

Parimenti presenta capacità contributiva l'incremento di valore, il quale rappresenta la plusvalenza patrimoniale che capitalizza il soprareddito di capitale durevolmente investito in un impiego. Qualsiasi circostanza limitatrice della libera concorrenza dà luogo a tali manifestazioni di rendite, su cui le imposte dirette possono restare, poichè il contribuente ha l'interesse di non mutare i prezzi o abbandonare l'attività economica, se l'imposta non gli assorbe completamente la rendita.

Vi sono per altro casi, in cui tuttavia il contribuente ha vantaggio di modificare i prezzi e trasferire l'imposta, e altri, in cui il possessore di tali rendite o sopraredditi li sperpera in attività economiche passive pur di evadere il tributo.

16. I sopraredditi possono risultare dall'eliminazione di altri redditi, come nel caso di concentrazioni industriali, che con l'impiego di macchine in luogo di impiegati e operai e con la fusione e l'eliminazione di altri imprenditori diano luogo a una combinazione più economica con vantaggio, anzi che a danno, degli stessi consumatori

Ma può avvenire che tali sopraredditi siano costituiti dall'assorbimento di rendite del consumatore e questo è un caso frequente, soprattutto in periodi di inflazione, che redistribuisce i redditi attraverso le variazioni dei prezzi.

Parimenti essi possono essere la risultante di rendite del produttore e di rendite del consumatore. Questo è pure un caso frequente, quando a una posizione produttiva di monopolio e di rarità corrisponda un mercato, in cui la domanda dei consumatori sia molto tesa.

17. In questa ipotesi di concomitanza di assorbimento di rendite del produttore e di rendite del consumatore si verifica un punto di massima concentrazione di capacità contributiva assoggettabile a imposizione diretta, certamente e anche a imposizione indiretta, se i tributi assorbono quelle che precedentemente si sono chiamate soprarendite del consumatore.

Nel caso di esclusiva imposizione diretta il prelievo può essere quello normale, secondo la natura del soprareddito da colpire.

Invece nel caso di un tributo complesso, ossia diretto o indiretto, vi può essere una imposizione sopraelevata, nell'interesse delle finanze pubbliche e dell'economia nazionale.

Le finanze pubbliche possono ottenere introiti molto elevati e l'economia nazionale vantaggi di varia natura, come nel caso del monopolio del tabacco, sia per l'incremento della tabacchicoltura, sia per l'attrezzatura di una grande industria con impiego di numeroso personale.

18. Ma l'economia nazionale può essere avvantaggiata anche dall'eliminazione dei danni, che possono derivare dall'insufficiente imposizione o dalla dispersione di cospicue concentrazioni di capacità contributiva.

Un esempio notevole è offerto in questi anni di fine e dopoguerra da quello che potrebbe definirsi il *circuito dell'alto prezzo del vino e degli altri salari* e dallo sfasamento dei prezzi del mercato, che anche da tale circostanza venne prodotto.

La svalutazione della moneta, i bisogni dell'esercito, l'economia di guerra e gli alti guadagni diedero luogo a un grande rialzo nei prezzi del vino e delle bevande alcoliche. Il vino scomparve da molte tavole e molti abituati a generose libagioni divennero astemi per la rigidità delle loro entrate. Ma esso venne ricercato abbondantemente da chi aveva la possibilità di larghi guadagni. Bere e pagar da bere sono soddisfazioni popolari. L'aver speso parecchie migliaia di lire alla domenica in un'osteria di campagna può costituire ragione d'orgoglio di un contadino arricchito, come l'aver offerto venti aperitivi in un bar cittadino per un operaio o un ciabattino della città. Una cooperativa di consumo fra gli operai di un piccolo paese animato dalla vita di una sola industria segna tre quarti dei suoi incassi per vendita di vino. L'aumento dei salari produce quindi maggiore richiesta di vino e quindi il rialzo nel suo prezzo. Ma inseguito il rincaro del vino concorre a promuovere la richiesta di aumento nei salari e così la spirale continua con il risultato dell'aumento generale dei costi di produzione.

I profitti dei viticoltori, produttori e commercianti di vino salgono alle stelle e nelle zone viticole anche i contadini sono diventati milionari. Ma a questi eccessivi

guadagni non assorbiti vogliono partecipare carrettieri, che trasportano il vino, fornitori di strumenti, materiali, anticrittogamici, concimi necessari alla viticoltura e in generale anche i produttori e commercianti di generi alimentari e di beni di consumo domestico.

Si instaura un'economia di strozzini. Il rincaro si propaga al mercato. I carrettieri rialzano il prezzo anche per il trasporto di merci povere; i boscaioli rincarano il prezzo non solo dei sostegni delle viti, ma anche della legna da ardere; i produttori chimici aumentano per attrazione e concorrenza anche il prezzo di prodotti diversi da quelli venduti ai viticoltori, i contadini richiedono più alti salari e rincarano i prezzi dei generi alimentari che portano in città.

Si verifica così in Italia durante e dopo la guerra uno sfasamento generale dei prezzi, che si sarebbe potuto evitare nei suoi eccessi, arrestando lo sperpero tributario di cospicue capacità contributive. Assorbendo fiscalmente i guadagni dei viticoltori e di tutte le categorie sopraindicate, fermando il prezzo del vino si sarebbe interrotto il circolo che concorreva da questo lato al rialzo dei salari.

Da un esempio tratto da la vita reale si veda quanto fu lo sperpero di capacità contributiva. Nel settembre 1944 per una zona viticola venne concordato dalle autorità competenti con i produttori in lire nove al litro il prezzo del vino per l'anno 1944-45, ritenendosi tale prezzo remuneratore dei costi di produzione calcolati con larghezza. Invece in quell'annata il vino lietamente venne venduto dai produttori a 80 e anche 100 lire.

19. L'assorbimento fiscale di tali sopraredditi del produttore e di soprarendite del consumatore giova alle finanze, procurando entrate cospicue e tempestive alla economia, prevenendo e frenando i fenomeni patologici della ricchezza, con danni generali che crescono e si estendono col movimento della valanga.

Uno strumento indicato per ottenere questi risultati è il monopolio fiscale, che per il vino si esaminerà più avanti concretamente. Esso avrebbe procurato guadagni cospicui ma non esagerati ai produttori; avrebbe distribuito col sistema della tessera a prezzi ragionevoli alle famiglie questa bevanda, che in misura limitata offre agli organismi un complemento notevole di calorie soprattutto in tempi, in cui è deficitario il bilancio alimentare della popolazione; avrebbe somministrato ai consumatori forniti di eccessiva capacità contributiva il residuo vino a prezzi elevati.

Questi prezzi differenziali non avrebbero prodotto i danni economici derivanti dalla macchia d'olio nei prezzi del mercato prodotta dal rincaro generale del vino, per cui un operaio per qualsiasi lavoro a giustificare le sue pretese esagerate poteva rinfacciare che il vino era a 90 o a 100 lire al litro (oltre che il burro a 700 o più al kg.; la carne a 400 o 500 e il pane fuori tessera a 60 al kg.). Il vino per i suoi bisogni sarebbe stato venduto con tessera a prezzo ragionevole: nell'annata 1944-1945, a 15 lire, se a 9 lire si fosse pagato, come si sarebbe potuto, al produttore (anziché 80 o anche 100). Per la sua allegria sarebbe costato anche 100. Ma gli operai non

avrebbero potuto pretendere alti salari per le ubbriacature o per il piacere di pagar da bere all'osteria a numerose brigate. Lo stesso è a dirsi per le altre categorie economiche (professionisti, negozianti, impiegati).

L'inflazione dei prezzi così non sarebbe salita a vette eccessive. Essa quindi non colpisce necessariamente i redditi normali né limita i risparmi, cioè non colpisce né la rendita del consumatore né quella del risparmiatore; infatti sui consumi moderati del vino si esercita la minima pressione fiscale, quale si può ammettere per un consumo volontario.

20. Riflettendo ora sugli effetti dell'imposizione del vino anche nei riguardi delle classi lavoratrici, secondo il punto di vista di Ferdinando Lassalle, non abbiamo ragioni di lagnanze, bensì di compiacimento.

1) Invero questa imposizione, attraverso l'ordinamento di esentare i consumi moderati e di colpire quelli eccessivi, di graduare progressivamente il tributo secondo il diverso valore dei vini comuni, pregiati e di lusso, viene a colpire le soprarendite effettive dei consumatori e, con il monopolio, anche il sovrareddito dei produttori.

2) Inoltre il gettito di tale imposizione è elevato ed evita al Fisco il ricorso a peggiori imposte indirette o dirette che le prime immediatamente e le seconde per via di ripercussioni abbiano a nuocere agli operai e in generale anche all'attività produttiva del paese, con l'incremento nei costi di produzione e la riduzione nel potere d'acquisto.

3) L'imposizione esercita funzioni extra-fiscali di due specie:

a) cerca di limitare con l'alto prezzo delle libagioni fuori tessera l'abuso del vino, cioè di combattere le ubbriacature e il « vinismo » sia per motivi di educazione civile sia per ragioni igieniche; per quanto sia da temere anche che lo Stato per scopi finanziari o altri motivi, come avvenne, in Russia con il monopolio della vodka, ottenga il risultato opposto. In Russia, infatti, alla fine del secolo scorso il conte de Witte, essendo a capo del governo, creò il monopolio della vodka per combattere l'alcoolismo, limitando il consumo e destinando parte delle entrate ad associazioni di propaganda antialcoolica. I governi successivi si valsero invece proprio del monopolio per coprire i disavanzi finanziari e per diffondere l'alcoolismo, vedendo in esso un mezzo sì di abbruttimento, ma anche di allontanamento del popolo dalla politica e dalla lotta rivoluzionaria. Nel 1914 il monopolio procurò 2 miliardi di rubli, ma scoppiata la guerra europea si vide che l'alcoolismo costituiva una grande debolezza e si sopprime il monopolio, proibendosi assolutamente la vendita della vodka;

b) ottiene una redistribuzione della ricchezza, o la previene a favore del fisco e dell'economia, assorbendo le soprarendite dei consumatori in corrispondenza a sopraredditi (nei salari, stipendi, profitti, interessi) di determinate categorie e i potenziali sopraredditi dei viticoltori, produttori e commercianti di vino, con beneficio diretto delle economie private dei consumatori a redditi frenati e di tutta quanta la collettività, a cui si diffonde

il beneficio delle spese pubbliche fatte con i cospicui gettiti del monopolio del vino.

Quindi si può dire che l'imposizione indiretta avvenuta con lo strumento del monopolio per investire un punto di massima concentrazione di capacità contributiva si può effettuare perfettamente in maniera razionale e ineccepibile.

21. Si può tuttavia osservare che le entrate conseguibili dal monopolio del vino provvederebbero nel complesso più dalle classi popolari, che sono così numerose e affezionate al consumo del vino, che dalle classi abbienti e che, nonostante la progressione reale dell'imposizione del vino con prelievi fiscali sempre più elevati in rapporto al costo del vino quanto più è di qualità superiore e destinato al consumo dei più ricchi, il ragguaglio personale dell'imposta al reddito del consumatore risulterebbe sempre inversamente progressiva. I più poveri e i meno abbienti sacrificherebbero un'aliquota più elevata del loro reddito per questa imposta nel confronto di quella che incide il reddito dei più ricchi. Sarà quest'imposta ripercossa mediante la richiesta di più alti salari? E' da sottoporre alle critiche lassalliane dell'imposizione indiretta, nel presupposto che queste siano da accogliere?

Mi sembra che si debba rispondere negativamente ad entrambe le questioni.

L'osservanza di riservare per il consumo delle famiglie il vino a un prezzo moderato — ed estendendo il metodo in altri settori — è una condizione favorevole alla riduzione dei salari operai, perchè scema il costo della vita almeno nel confronto della situazione attuale o di altra analoga a questa.

Solo i consumatori forniti di sopraredditi, anche se appartenenti a classi popolari o che danno la preferenza al vino piuttosto che ad altri consumi (presenti o futuri), subiranno una maggiore pressione tributaria. Ma questa sarà giustificabile, perchè corrisponderà a una soprarendita del consumatore o, se questa mancasse, per la ragione sociale di non rispettare coll'imposizione i consumi anche se popolari, che in misura immoderata non meritano il riguardo di esenzione fiscale.

22. L'accusa di Ferdinando Lassalle, se non alla lettera, nella sostanza si può ripetere contro il sistema tributario italiano per innumerevoli imposte dirette e indirette, erariali e locali, nei loro svantaggi per i meno abbienti.

I numerosi dazi doganali, le imposte di fabbricazione, la complessa e generale imposta sull'entrata, insieme con le imposte dirette reali, che si ripercuotono nei prezzi delle innumeri merci di generale consumo, costituiscono un complesso gravoso e sfavorevole per il benessere e il miglioramento dei ceti meno abbienti.

S'immagini di fare piazza pulita di tutto questo ordinamento — che è la deformazione sotto la spinta di enormi necessità di un meccanismo tributario sistemato in origine per le esigenze di finanze aventi dimensioni molto inferiori alle attuali — per sostituirlo con un altro, che non esclusivamente, ma essenzialmente:

1) per le imposte dirette si fondi sull'imposta personale sul reddito, sull'imposta sui sopraredditi e gli incrementi di valore, sulle società e sugli enti collettivi, sul patrimonio e sugli incrementi di patrimonio, sulle successioni e donazioni, mentre a poco siano ridotte le imposte sui trasferimenti a titolo oneroso;

2) per le imposte indirette, su alcune imposte di fabbricazione e alcuni monopoli, oltre quello sul tabacco, con le caratteristiche studiate nel monopolio del vino di colpire il punto di massima concentrazione di soprarendite del consumatore e di sopraredditi.

E' chiaro che la situazione tributaria della classe operaia e dei ceti meno abbienti si troverà sollevata e che accresciuto sarà il potere d'acquisto delle persone morigerate, mentre il risparmio e l'incentivo dell'attività produttiva nella concorrenza coll'estero sarà accresciuto dalla riduzione dei costi e dal diminuito carico fiscale direttamente incalzante la produzione. Verrà inciso più profondamente il soprareddito, ma sarà favorita la maggiore espansione del prodotto lordo, cioè saranno accresciuti il volume della ricchezza creata in Italia ed esportata all'estero, nonchè la quantità e il potere di acquisto dei salari.

23. L'elaborazione scientifica del concetto di capacità contributiva appropriato alle imposte indirette ha messo così in evidenza alcune direttive a cui l'imposizione stessa deve attenersi in una nuova finanza.

1) Ottenere largo gettito per le crescenti necessità del bilancio rivolgendosi ancor più che per il passato alla imposizione, indiretta e diretta allo stesso tempo, mediante i monopoli fiscali.

Essi danno (valga per tutti lo stupefacente esempio di quella del tabacco) un grandissimo gettito senza provocare gli ostacoli frapposti alla produzione dal complesso di tributi diretti e indiretti, che bisogna mettere insieme per avere un provento di pari importanza; e nemmeno le difficoltà degli accertamenti con le molestie personali, i danni materiali, le forti evasioni e sperequazioni; nè le spese elevate di amministrazione, che caratterizzano gli altri tributi diretti e indiretti.

I vantaggi, che si ottengono dai monopoli, si spiegano sia con la tecnica stessa dell'operazione finanziaria, che riduce al minimo la sovrapposizione dell'ordinamento fiscale a quello economico perchè l'uno e l'altro si identificano. Non vi è l'economia di fronte al procuratore delle imposte, alle commissioni amministrative e all'autorità giudiziaria per la giustizia fiscale e infine all'esattore. Nell'unica azienda del monopolio fiscale si semplifica tutto questo, con un processo che si potrebbe dire di razionalizzazione dell'ordinamento finanziario col risultato del minimo costo.

Inoltre l'altissimo rendimento è dato dallo sfruttamento del massimo punto di concentrazione delle capacità contributive, senza notevole possibilità di evasione da parte dei contribuenti e senza angherie dal lato dell'amministrazione. Per questo è meritato il giudizio, a cui è pervenuta la scienza delle finanze, che il monopolio è lo strumento più perfetto dell'imposizione indiretta. Da quanto si è osservato, è da completare il

giudizio aggiungendo che il monopolio è altresì uno strumento dell'imposizione diretta.

Sicché esso permette di superare la crisi dell'imposizione messa in evidenza da qualche decennio dallo Schumpeter, riducendo l'area dell'imposizione diretta e indiretta.

2) E' da ritenere incompatibile con il concetto moderno di capacità contributiva, di fronte alle enormi esigenze delle finanze pubbliche, la regola che sta a fondamento dell'imposizione reale, per universalizzare, con lo stesso onere proporzionale a ciascuna unità di ricchezza prodotta o consumata, il carico delle spese pubbliche.

Questa esigenza, nata come reazione ai vecchi regimi anteriori alla rivoluzione francese e difesa dagli autori che tuttora sono paladini dei principi dell'ottocento di fronte alle nuove idee del novecento, splende a prima vista della luce della giustizia e della libertà. Essa sembra garantire che le spese pubbliche non crescano smisuratamente per l'allegria nel deliberarle, nei parlamenti fondati sul suffragio universale, dei molti che godono di immunità o di esenzioni fiscali. Gli abbienti senza tale garanzia dell'universalità sembrano facilmente esposti a spogliazioni e alla tirannia delle maggioranze parlamentari dei non paganti.

Ma tutto questo non è esatto. Non vi è nessuno che in realtà in un modo o nell'altro non paghi il suo contributo allo Stato e agli enti ausiliari anche restringendo le aree tributarie e facendo largo affidamento sul cospicuo gettito di alcuni monopoli. Qualche cosa pur si consuma soggetto a imposte indirette se anche non si è sottoposti a quelle dirette. Le garanzie contro le spogliazioni fiscali devono del resto trovarsi nella giusta distribuzione della ricchezza secondo gli onesti contributi di ciascuno dati alla formazione del benessere sociale anziché nella ingiusta ripartizione delle imposte in contrasto con le vere capacità contributive.

La vera luce della giustizia e della libertà mette invece in evidenza l'assurdo di sottoporre allo stesso tributo proporzionale qualsiasi ammontare di ricchezza prodotta o consumata, per quanto piccola o per quanto grande essa sia. I piccoli contribuenti trovano nell'imposizione un ulteriore strumento di riduzione del loro stato economico e un ostacolo alla liberazione dallo sfruttamento, che soffrono per opera degli ordinamenti sociali.

3) La concentrazione dell'imposizione sul piccolo numero degli oggetti di consumo o delle ricchezze imponibili, indizio di massima concentrazione di capacità contributiva, è procedimento che suggerisce l'evoluzione scientifica per colpire limitati settori di consumi e di ricchezze.

Si gravano con imposizione reale certi settori di consumi, che a giudizio della coscienza sociale e dell'esame finanziario, sono ricchi di capacità contributiva, e mediante imposizione personale i più abbienti consumatori o redditieri e capitalisti, mediante le imposte progressive della spesa o della ricchezza soggettiva.

4) La limitazione dell'area tributaria porta alla possibilità di soluzione della crisi nell'amministrazione fi-

nanziaria, disorganizzata dal marasma delle mille imposte attuali, impossibili da applicare su milioni di contribuenti.

Ridotto il compito dell'amministrazione a poche imposte e a un non eccessivo numero di contribuenti, riesce pensabile di riorganizzare numericamente, tecnicamente e moralmente un corpo di funzionari, che abbiano compiuto corsi universitari di specializzazione in Scienza delle finanze e Diritto finanziario con le corrispondenti esercitazioni teoriche e pratiche; che siano tecnicamente preparati e bene sistemati in modo da corrispondere sotto ogni aspetto alle esigenze delle finanze.

5) E' superata la crisi dell'imposizione sulle basi tecniche delle imposte reali e personali sui redditi e i patrimoni e delle imposte indirette sui consumi e sui trasferimenti della ricchezza, che di fronte alle necessità dei bilanci moderni si trovarono nell'insieme a produrre enormi danni economici e sociali e ad essere tuttavia insufficienti e difettose, per spostare il centro di gravità della finanza moderna a produrre da parte degli enti pubblici, enormi entrate con pochi monopoli.

Avviene una produzione da parte dello Stato delle proprie finanze, con la organizzazione di attività economiche esercite in condizioni di monopolio fiscale. Ma questo autofinanziamento, con prezzi fiscali che contengono elementi di tributo, rappresenta la sussunzione del metodo impositivo in un'operazione tecnica che supera le necessità impossibili a soddisfarsi per grandi cifre d'entrate, quali sono richieste dai bilanci moderni, mediante gli accertamenti e le riscossioni di innumerevoli tributi imposti singolarmente a una folla non districabile di contribuenti.

6) Si supera nel monopolio l'antitesi politica fra imposte dirette e indirette, che le ripercussioni e diffusioni di tali imposte attualmente assise su basi sfornite di capacità contributiva svuotano in buona parte di contenuto concreto, fondendo nello stesso istituto finanziario del monopolio fiscale il contemporaneo assorbimento di vere e ricche capacità contributive, che sarebbero oggetto tanto d'imposizione diretta quanto di quella indiretta.

Onde l'imposizione indiretta concorre con la diretta alla giustizia nel reparto dei carichi pubblici, per esattezza tecnica nella scelta delle reali capacità contributive e per corrispondenze alle contemporanee esigenze sociali.

24. E' bene soffermare l'attenzione sui monopoli, che siano da prendere in considerazione, per quanto questo argomento concreto possa essere esposto a sommi capi.

1) Il monopolio del vino offrirebbe vantaggi economici, oltre che finanziari, nel riguardo della possibilità di disciplinare:

a) la viticoltura (come quello dei tabacchi fece con la tabacchicoltura anche per i contributi scientifici dati dall'Istituto sperimentale di Scafati, creato all'uopo nel 1895) con la selezione dei vitigni, la scelta dei terreni adatti, il miglioramento della coltura, così accrescendo il rendimento e migliorando la qualità delle uve;

b) la produzione dei vini, fissando i tipi, curando e perfezionando la tecnica della vinificazione dei tipi comuni, pregiati e di lusso, portando al livello delle più progredite tecniche nazionali e straniere, tutta la massa enorme dei vini italiani, combattendo le numerose cause di deprezzamento, perdite e dispersione, che sono da lamentare per vini mal fatti o che si guastano.

c) il commercio interno ed esterno, combattendo le speculazioni, le frodi, le sofisticazioni, gli annasquamenti, diminuendo il numero e migliorando la qualità degli spacci, conquistando nuovi sbocchi sul mercato mondiale con tipi costanti e pregiati, soprattutto nei paesi di nostra emigrazione.

L'organizzazione tecnica e amministrativa di questo monopolio potrebbe essere decentrata per singole regioni vinicole, in modo da adeguarla non solo alle esigenze dei vini da produrre, ma anche agli elementi di fatto assai disparati relativi alla viticoltura, alla produzione e al commercio esistenti nelle varie parti di Italia.

Le forme di gestione possono pure essere dispartite secondo le opportunità di utilizzare le strutture industriali o commerciali, individuali, societarie o cooperative esistenti, nel modo che si risolverà caso per caso essere il migliore, in seguito a studi particolari di esperti.

Parecchio tempo richiederà la organizzazione di questo monopolio che venne studiato già nel 1918 dalla Commissione del dopo guerra, col favore anche del prof. Giulio Alessio. Se allora fosse stato attuato, ora sarebbe già avviato, come l'Istituto Nazionale delle Assicurazioni.

Il monopolio del vino darà un grande gettito, assicurerà la tranquillità e la prosperità ai viticoltori, aumenterà gli utili dell'economia nazionale. Esso porterà l'Italia a esportare più vino e a ricavarne maggior prezzo di quanto ottiene ora all'estero, perchè potrà essere ottenuto su migliori vitigni, verrà prodotto con tecnica migliore e affidato a una più potente organizzazione commerciale.

Le obiezioni contro tale monopolio sono forti: alcune rilevano difficoltà, che effettivamente esistono, ma che si possono superare; altre riguardano interessi molteplici e notevoli, che vi si oppongono e che sono in qualche misura da tacitare.

2) Non solo il vino e prodotti similari, bensì tutte le bevande sarebbero da sottoporre a monopolio fiscale: birra, liquori e altre bevande alcoliche, sciroppi, acque minerali, gazose o bibite al frutto e simili, caffè, tè.

L'organizzazione commerciale per la vendita del vino serve pure per quella delle altre bevande, per quanto ciascuna di esse possa trovare anche altri sbocchi per giungere al consumatore.

Il gettito si accresce, sia per il maggior numero di bevande monopolizzate, sia per l'impedimento di evadere al prelievo fatto dal monopolio del vino, sostituendo tale bevanda con un'altra.

Diventa più generale la partecipazione ai carichi pubblici da parte dei consumatori di bevande, che sono

indizio di capacità contributiva, con una maggiore perequazione nel reparto dei carichi fiscali.

Per il caffè e il tè si può osservare che basta ricorrere al dazio d'importazione per ottenere il gettito fiscale desiderato e che esso comporta rischi commerciali per le variazioni di prezzo sul mercato internazionale. Ma i rischi possono essere affrontati dalla forza dell'organizzazione e dalla perizia degli esperti del caffè e del tè chiamati a dirigerla. Al gettito fiscale del dazio doganale devono essere uniti i sopraredditi che si ottengono dal commercio con lo spaccio dei caffè soprattutto nei centri urbani e che sono assai cospicui.

Parimenti si può rilevare che con le imposte di fabbricazione si provvede o si può provvedere a far contribuire la birra, i liquori, gli sciroppi, le acque minerali o quelle gazose, le bibite al frutto e simili. Ma anche per essi si mette in evidenza l'opportunità di assorbire anche i sopraredditi industriali e commerciali e meglio colpire le soprarendite dei consumatori.

Sono prodotti che nel monopolio possono raggiungere una uniformità di perfezionamento tecnico a profitto dello sviluppo della produzione e della esportazione.

Il monopolio fiscale può essere di vantaggio per particolari regioni, come la Sicilia, che si trova di frequente in crisi agrumaria e nell'impossibilità di vendere comunque aranci, limoni e mandarini, mentre osserva « le stelle che stanno a guardare » i produttori di sciroppi e di acque minerali nella manipolazione di prodotti chimici per darne sapore di arancio, limone e mandarino alle bibite, che i consumatori devono trangugiare per un po' di ristoro.

Il monopolio nell'interesse degli agrumicoltori e dell'economia nazionale e con la soddisfazione dei consumatori, per il fatto stesso di essere sottratto tanto alla concorrenza, che può portare al peggioramento del prodotto, quanto alla speculazione industriale e commerciale, è in grado di offrire bevande genuine al frutto gradevole e aromatico delle nostre terre e di portare sul mercato prodotti eccellenti suscettibili di esportazione per l'impiego di prodotti pregevoli caratteristici del nostro paese.

25. Giunti a questo punto è da osservare che il monopolio del tabacco, del vino, del caffè e tè, di tutte le altre bevande, si integrano nel consentire l'ottimo impiego della medesima organizzazione degli spacci di tutti questi prodotti del monopolio, sicchè in ogni parte d'Italia vi sarebbe dalle grandi città ai piccoli comuni e anche in molte frazioni di esse la possibilità di consumare i prodotti dei monopoli d'Italia, con vantaggio delle finanze, dell'economia nazionale e dei consumatori.

Il gruppo dei monopoli fiscali fra loro associati nell'uso di spacci comuni, va soggetto alla legge dei costi decrescenti per ciò che riguarda la loro vendita.

26. Questa organizzazione graduale, secondo le possibilità regionali e il favore delle condizioni necessarie per il buon esito finanziario ed economico, con vario metodo e diversa tecnica è da applicare con molta cautela, caso per caso.

27. Lo schema dei monopoli delle bevande da affiancare a quello del tabacco viene schizzato per accennare a titolo esemplificativo a un metodo di prelievo fiscale ritenuto nella scienza delle finanze come il perfezionamento dell'imposizione indiretta (e nello stesso tempo della diretta reale).

Uno studio particolare dei fatti concreti per l'applicazione di tale metodo, su cui si è tanto insistito, può mettere in evidenza anche altri gruppi di prodotti, che si potrebbero fin d'ora indicare, se ciò non fosse superfluo ai fini di queste pagine.

28. Desidero ancora esprimere l'avviso che il gruppo del monopolio delle bevande potrebbe dare un gettito ben presto cospicuo e, una volta assestato, un rendimento equivalente a quello dei tabacchi.

Un altro gruppo di monopoli con gettito uguale ai precedenti potrebbe bastare per consentire il rinnovamento delle nostre finanze, con sollievo dei produttori, degli esportatori e dei consumatori.

29. Passando dalle imposte indirette reali a quelle personali, si ha l'imposta sul reddito consumato o sulla spesa.

Essa può avere compiti soltanto fiscali oppure anche quelli extrafiscali, di combattere i dispendi eccessivi e di redistribuire la ricchezza eccessiva.

L'imposta con fini extrafiscali è adatta a paesi (o comuni) ricchi o a situazioni congiunturali eccezionali, come le attuali di fine o dopo guerra.

Applicata in Stati (o comuni) poveri può anche essere controindicata, perchè provoca l'emigrazione delle classi abbienti, con impoverimento dell'economia generale.

Considerata l'imposta sulla spesa con fini fiscali, quale venne applicata senza successo in Grecia e nel Belgio, essa può essere preferita a quella sul reddito guadagnato in quanto la ricchezza consumata può essere più qualificata a esprimere la capacità contributiva personale, qualora il reddito guadagnato soddisfi il suo debito tributario mediante un sistema di imposte reali.

Se invece alle imposte reali si volesse sostituire la imposta personale, questa non può essere che quella sul reddito guadagnato.

L'imposta sulla spesa allora potrebbe sussistere come entrata della finanza locale in luogo di quella di famiglia.

Essa presenta difficoltà di applicazione per la mancanza di precisa conoscenza semiologica delle spese indici della ricchezza consumata, soprattutto nelle classi abbienti.

30. Le imposte indirette e in particolare i monopoli presentano il vantaggio di seguire bene i bisogni delle finanze pubbliche secondo le congiunture di pace e di guerra, essendo dotate di molta elasticità, se esse colpiscono consumi aventi le caratteristiche indicate precedentemente.

Le variazioni economiche si riflettono in quelle dei consumi e quindi nei gettiti, che vengono alla fine regolati dalla manovra delle tariffe.

31. Di fronte all'imposizione ha particolare importanza il problema politico, che riguarda la valutazione di una politica finanziaria caratterizzata dalla scelta di certi particolari tributi.

Si è già esaminato il sistema tributario qui sostenuto dal punto di vista lassalliano dell'interesse delle classi lavoratrici e il risultato fu favorevole.

Occorre considerarlo anche sotto l'aspetto della sua influenza sulla formazione del capitale e sul benessere sociale.

32. La risposta è sempre relativa alle nostre condizioni politiche, economiche e sociali. Variando queste, i risultati prevedibili sarebbero differenti.

Lo si vede nella storia e all'epoca attuale in Russia.

Nell'antichità greca, egiziana, romana; nel medio evo fino alla vigilia della rivoluzione francese spesso le imposte indirette sono mezzi democratici per far contribuire alle spese pubbliche i cittadini, cui l'imposta diretta non poteva essere applicata perchè incompatibile con l'indipendenza civile. o i ceti, che avessero il beneficio di immunità tributaria in contrasto con le evidenti capacità di provvedere ai bisogni dello Stato. Ma per lo più furono strumento per cavar denaro ciecamente dalla popolazione.

Nella Russia sovietica la mancanza di classi capitalistiche porta il problema politico del reparto dei tributi su basi sociali assolutamente diverse che negli altri Stati. Provvedendo a preparare la guerra o a sostenerla, le finanze fecero largo ricorso all'imposta sugli scambi e ai prestiti pubblici soprattutto sotto forma di lotterie con premi in denaro o in beni reali (particolarmente quelli fuori commercio).

Lo sforzo gigantesco, che un popolo povero dovette sopportare, spiega il grande ricorso all'imposta sugli scambi, che nel 1945 portò un contributo di 140 miliardi di rubli, mentre le altre imposte apportarono soltanto 45 miliardi, compresa anche l'imposta di guerra, che rese 24 miliardi.

L'imposta sugli scambi accrebbe fortemente i prezzi al minuto delle merci di largo consumo e perciò essa colpisce duramente le classi povere, che nel sistema autoritario sovietico non possono trasferire il tributo mediante aumenti di salari. Essa, prima della guerra con la Germania, era del 62 % sulle patate, 67 % sulla carne, 73 % sullo zucchero, 71,7 % sul petrolio e 80 % sul sale. 80 rubli al quintale sono messi nella III zona di Mosca e provincia sulla farina di segala, 93 su quella di frumento di qualità comune, 342 rubli su quella di qualità superiore (1). Notizie complete mancano sulla situazione economica russa da potere interpretare il significato politico di questa ferrea finanza di preparazione della guerra.

(1) P. HAENSEL: *Soviet Finances*, in « *Openbare Financiën* », n. 1, 1946.



In complesso è difficile trarre sicure indicazioni da tempi e luoghi diversi dai nostri e in una materia suscettibile di perfezionamento scientifico.

33. Bisogna pertanto fare riferimento alle nostre precise condizioni, per valutare l'ordinamento sopra indicato (n. 23 e segg.) nel riguardo anche della formazione del capitale e del benessere generale.

Il risparmio viene promosso, spostandosi la pressione tributaria dal reddito guadagnato al reddito consumato, dalle zone sfornite di capacità contributiva a quelle che ne presentano in misura particolare. Il consumatore e il risparmiatore sono favoriti da tributi che non gravano sui redditi normali, né rincarano i consumi primari, mentre colpiscono bensì i voluttuari e quelli di lusso, i sopraredditi di produzione e le soprarendite del consumatore.

L'attività economica viene incoraggiata dalla diminuzione delle imposte sui redditi normali, per l'accrescimento del prodotto lordo e dell'offerta dei beni, che avrà benefica influenza sull'aumento del potere di acquisto.

Questa maggiore attività aumenta il benessere generale della popolazione così che si forma nuovo risparmio e diminuisce il saggio dell'interesse. Ciò riuscirà propizio allo sviluppo di nuove iniziative per l'ulteriore progresso della prosperità comune.

L'affluire di maggiore risparmio dalla ricchezza prodotta alla larga base della piramide sociale compenserà la riduzione dei più alti redditi e patrimoni per opera dell'imposta.

Certamente minori risparmi saranno costituiti dalle classi più abbienti, per quanto l'imposizione inciderà non soltanto sulla ulteriore concentrazione dei grandi capitali, bensì sullo sperpero inconsiderato della ricchezza sia da parte di chi la produce sia per opera dei loro eredi. Essa inoltre costituirà per parecchi grandi contribuenti uno stimolo alla riduzione delle spese private eccessive per rimuovere l'incidenza dell'imposta e mantenere la saldezza dei propri averi.

Infine è da considerare che la redistribuzione della ricchezza, che si propone di attuare con cautela il sistema d'imposte gravanti sui punti di massima concentrazione delle capacità contributive, permette, oltre che di provvedere con i mezzi finanziari più adatti alle spese pubbliche, anche di diminuire la concentrazione della ricchezza che riesce dannosa al miglioramento economico e sociale della popolazione e allo svolgimento più armonico del processo di produzione e consumo della ricchezza in modo da ridurre le crisi di sovrapproduzione e sottoconsumo.

34. Le aspettative di un miglioramento nel sistema delle imposte sui consumi anche con il ricorso ai monopoli, nel quadro generale della riforma tributaria, possono essere sottolineate, considerando le attuali imposte

indirette dello Stato e dei comuni, per quanto manchino dati sul gettito attuale di tali tributi, dai quali si potrebbe avere un'idea concreta della loro attuale consistenza. Le statistiche anteriori, che risalgono al 1935 per i comuni e al 1942-43 per lo Stato, sono superate dalle entrate correnti espresse anche in unità monetaria avente ben diverso valore.

Tuttavia per lo stato i proventi erano i seguenti nell'ultimo anno prebellico e nel 1942-43 (secondo i dati del Ministro Bartolino) (1):

ENTRATE	1938-1939 (in milioni di lire)	%	1942-1943 (in milioni di lire)	%
Dazi e Accise .....	5.993,5	10,5	6.132,2	4,5
Monopoli fiscali .....	3.579,9	9 —	8.213,2	6 —
Lotto (lordo) .....	543,6	1,5	673,2	0,5
Altri tributi e proventi .....	1.585,5	4 —	1.236,8	1 —
Imp. scambi e sull'entrata....	1.476,1	4 —	6.000 — circa	4,5
<b>TOTALE imp. sui consumi</b>	<b>14.179,6</b>	<b>36,5</b>	<b>22.255,4</b>	<b>16,5</b>
<b>TOTALE delle imp. dirette</b>	<b>6.624,8</b>	<b>17 —</b>	<b>10.817,4</b>	<b>8,7</b>
<i>Spesa effettiva totale</i>	<i>38.853 —</i>	<i>100 —</i>	<i>135.158 —</i>	<i>100 —</i>

PASSAGGI	Costo base	Utile (10%)	Spese (10%)	Totale	Tassa scambio (6%)	Prezzo di vendita	Addiz. di guerra (1%)
Primo ...	1.000 —	100 —	100 —	1.200 —	72 —	1.272 —	12 —
Secondo ..	1.272 —	127,20	127,20	1.526,40	81,60	1.608 —	15,20
Terzo....	1.608 —	160,80	160,80	1.629,60	115,80	2.045,40	16,30
Quarto ..	2.045,40	204,55	204,55	2.454,50	147,30	2.601,80	24,55
Quinto ..	2.601,80	260,20	260,20	3.122,20	187,35	3.309,55	31,20
Sesto ....	3.309,55	330,95	330,95	3.981,45	238,90	4.220,35	39,80
Settimo..	4.220,35	422,10	422,10	5.065,05	303,90	5.368,95	50,65
Ottavo ..	5.368,95	536,90	536,90	6.442,75	386,60	6.829,30	64,45
		(30%)	(10%)		(20%)		(1%)
Nono ....	6.829,30	2.048,80	682,95	9.561,05	1.912,20	11.473,25	95,80
					3.445,65	<b>Totale tassa 1%</b>	<b>349,80</b>
						" "	<b>3.445,65</b>
<b>TOTALE utili ....</b>	<b>4.191,50'</b>					<b>Lire ....</b>	<b>3.795,45</b>

Il confronto di questi dati consente di mostrare che i monopoli fiscali e l'imposta sugli scambi e sull'entrata hanno potuto corrispondere meglio delle altre alle esi-

(1) G. BORGATTA: *La finanza della guerra*, appunti raccolti dagli studenti M. Rossi, R. Assiauto, P. Ghiringhelli, Alessandria, Succ. Gazzotti e C., p. 267.

genze straordinarie delle finanze anche in rapporto alla inflazione e alla svalutazione della lira.

Ma, per quanto si è detto, la massima elasticità è offerta dai monopoli, i quali ben presto in seguito al credito di 50 milioni di dollari ottenuti per l'importazione di tabacchi grezzi potranno rendere la cospicua entrata netta per il solo monopolio del tabacco di 75 miliardi annui. Il maggior introito è pagato soprattutto dalla borsa nera, perchè con l'abolizione delle tessere essa non avrà quasi più ragione di essere, mentre i consumatori ricchi si approvvigioneranno a miglior prezzo presso il monopolio per il quantitativo consumato prima fuori tessera.

L'imposta sugli scambi e sull'entrata non seguirà lo stesso passo del monopolio dei tabacchi e suscita serie critiche da parte dei produttori, commercianti e consumatori a misura che crescono le tariffe. Le riviste scientifiche, la stampa quotidiana e commerciale continuamente hanno messo in evidenza le evasioni, le molestie, le complicazioni aziendali, la gravosità, gli inconvenienti di questo tributo, che segue ogni cambiamento di mano della merce, e porta agli assurdi compendianti in questi calcoli pubblicati nel Sole a titolo d'esempio, a proposito dell'imposta sulle pellicce.

L'esempio è interessante, perchè mette in evidenza come maggiore imposta di quella qui calcolata (ma in realtà quanta imposta sarà evasa anche se il prezzo finale sarà calcolato come se tutta l'imposta fosse corrisposta?) potrebbe ottenersi assorbendo buona parte dei redditi dagli eccessivi intermediari (anche aumentando il prezzo per le pellicce di maggior pregio) mediante la vendita fatta dal monopolio fiscale, quale esiste in Russia.

Ma le critiche più gravi sono da rinvocare, secondo la dottrina secolare che aveva contrassegnato la sepoltura di questo tributo fino alla guerra 1914-18 quando il tributo colpisce generi di prima necessità.

Quindi questo tributo è profondamente da rivedere secondo tre direzioni:

- 1) le merci di prima necessità non sono da colpire, se non sono indizio di soprarrendite del consumatore;
- 2) alcune sono da fare oggetto di monopolio fiscale, se ne presentano le condizioni favorevoli;
- 3) le altre sono da conservare, possibilmente con unica imposizione complessiva all'origine della produzione o all'arrivo allo spaccio.

Gli altri tributi devono essere per la maggior parte aboliti, per diradare la selva dei tributi per lo più di scarso rendimento e di alto costo amministrativo, in confronto del relativamente tenuto costo dei monopoli in confronto al loro gettito, e per mettere ordine secondo criteri razionali fra essi.

Si devono cioè conservare e rendere eventualmente anche più redditizi con migliori accertamenti i tributi di notevole importanza per un bilancio della grandezza di qualche centinaio di miliardi e che siano sicuri indizi di capacità contributiva secondo i criteri più sopra svolti.

L'inerzia tanto malefica nelle finanze pubbliche porta a conservare istituti anacronistici, siano esenzioni, siano imposizioni, che sopravvivono in situazioni nuove com-

pletamente diverse da quelle in cui nacquero. Così un'imposta indiretta, sia dazio, sia accisa, sia diritto di altra natura, corrispondente a circostanze del secolo scorso, quando l'economia era in una fase diversa dalla attuale e l'esigenze critiche del bilancio da misurarsi a milioni anziché a miliardi, potevano essere soddisfatte da una nuova piccola entrata, può non avere più ragione di essere attualmente e può essere motivo di ben avvisata amministrazione finanziaria il sopprimerla.

35. Alle esigenze dei comuni bene si adattano le imposte sui consumi sotto forma di imposta personale sulla spesa, di imposte sui consumi, di monopoli o municipalizzazioni e di partecipazione ad alcuni monopoli dello Stato, come quelli del tabacco e delle bevande.

Più che a partecipare alle grandi imposte dirette che devono essere di spettanza dello stato sia per l'unità dell'imposizione su ricchezza avente uguale carattere ovunque venga prodotta, sia per la facile espansione oltre le cinte comunali delle attività produttive colpite, i comuni sono particolarmente indicati a percepire le imposte sui consumi.

Questo dovrebbe derivare anche dalla competenza comunale a dedicare le loro spese a favore della vita personale e sociale della popolazione, più che al progresso della produzione e dei commerci, il quale soprattutto dipende dall'azione più complessa che può essere esercitata da enti maggiori.

Per la parte che i comuni prendono allo sviluppo della economia possono bastare le piccole imposte reali che già esistono entro limiti moderati e che potrebbero essere anche generalizzate.

Anche per le finanze comunali si consiglia un'opera di revisione per diradare il numero delle imposte e tasse, sopprimendo quelle non rispondenti a capacità contributiva e comunque di scarso rendimento.

Soprattutto devono essere le imposte comunali adattate alle condizioni locali che sono disparatissime e che non comportano ordinamenti secondo schemi uniformi. Ma non sono questi problemi che sono da risolvere in queste pagine.

36. Dopo quanto si è visto, mi sembra che si abbiano criteri sufficienti per riassumere il pensiero e avere un orientamento finanziario sulla riforma del sistema tributario, che sarebbe desiderabile con particolare riguardo alle imposte dirette e alle indirette.

Non è soltanto il rapporto fra i vari gruppi di tributi da variare nel confronto della finanza italiana, che è rimasta inalterata nelle sue linee tradizionali nonostante mutamenti di regimi, ma la stessa impostazione del quesito va posta su nuove basi.

Rispetto alla contrapposizione fra imposte dirette e indirette (che attualmente non hanno tutto il significato politico e finanziario loro attribuito per la reciproca confusione delle une nelle altre in seguito ai fenomeni economici della ripercussione, della diffusione e dello ammortamento per la mancata loro sistemazione su basi di effettiva capacità contributiva) è più adeguata la distinzione fra i tributi secondo la specie di capacità

contributive che colpiscono e poi secondo il compito fiscale o extrafiscale, che devono esercitare.

E' cioè importante preoccuparsi anzitutto di scegliere tributi, che centrino aree di capacità contributive, se essi hanno solo compito fiscale e che incidano aree ricche di capacità contributiva, trascurando quelle che sono dotate di povera e nessuna capacità contributiva, per procurare vantaggio anzichè danno all'economia nazionale, al progresso civile, alla necessità delle finanze.

Fra le capacità contributive si sono distinte quelle colpite esclusivamente da imposte dirette, in quanto corrispondono a rendite e a sopraredditi dei produttori, o da imposte indirette, che incidono sopraredditi dei consumatori e in particolare si è messo in evidenza l'istituto del monopolio fiscale, che incide le aree di massima concentrazione delle sopraredditi dei consumatori e dei sopraredditi dei produttori e che pertanto è un istituto caratteristico che esercita le funzioni dell'imposizione diretta e di quella indiretta e che presenta particolari pregi di redditività finanziaria e di convenienza amministrativa, economica e sociale.

Infine si sono additate aree di capacità contributive, adatte per tributi personali (sia diretti sia indiretti) che si propongono compiti redistributivi della ricchezza o altri scopi extrafiscali.

In conformità a queste idee, ci si può orientare nel rispondere al quesito n. 3 posto dalla sottocommissione per la finanza per la riforma del sistema tributario, con il proposito di sollevare da peso fiscale i contribuenti sforniti di capacità contributiva; l'economia nazionale di tributi eccessivi per numero, molesti e oggetto di lotte tra Fisco e contribuenti combattute con angherie da una parte e frodi dall'altra; di colpire con equità e razionalmente le effettive capacità contributive; e infine di operare una cauta redistribuzione della ricchezza.

Supponendo che circa il 30-40 % del reddito nazionale sarà prelevato dai tributi, 5/8 di tale percentuale potranno essere dati dai monopoli fiscali, 1/8 da imposte dirette, comprese quelle con carattere redistributivo, 1/8 da imposte indirette, comprese pure quelle con funzione extrafiscale, e 1/8 da altri proventi, diritti e tributi.

Monopoli fiscali . . . . .	62,5 %
Imposte dirette . . . . .	12,5 %
Imposte indirette . . . . .	12,5 %
Altri proventi, tributi e diritti . . .	12,5 %
<b>TOTALE . . . . .</b>	<b>100,0 %</b>

Si è così anche risposto implicitamente al quesito n. 4, 1), che merita per altro di essere precisamente evaso.

Le imposte di registro devono essere molto semplificate e ridotte a poco più che tasse, essendo il loro compito in parte da esaudire da nuovi tributi più aderenti alle manifestazioni di capacità contributiva risultanti dai fenomeni economici di plusvalenze e speculazioni più frequenti attualmente che nel passato.

I dazi doganali devono pure essere decimati sia per eliminare quelli di scarso rendimento sia per compiere il rinnovamento della politica economica.

Le imposte di fabbricazione sono in parte da sostituire coi monopoli fiscali, in parte da eliminare in rapporto al cambiamento di politica doganale e sono da mantenere solo se veramente produttive di notevoli entrate.

L'imposta sull'entrata deve essere abolita o ridotta di peso e semplificata a un solo prelievo o alla origine della produzione o all'arrivo al consumatore. Non è da escludere il passaggio di questo tributo alle finanze locali.

37. Per queste vie, con elevatezza di spirito degna del compito da assolvere, la Costituente potrà rinnovare la finanza italiana invecchiata in ordinamenti superati dalle situazioni e rimasta inalterata, nonostante i cambiamenti di governi e regimi e il perfezionamento notevole della scienza finanziaria italiana.

### Riassunto.

Le contraddizioni sono stupefacenti fra la dottrina che condanna le imposte sui consumi e i monopoli fiscali e la pratica che ne estende la applicazione nelle finanze pubbliche, comprese quelle sovietiche, e occorre chiarire le idee e le cose per orientarsi nella politica ricostruttiva dei nostri ordinamenti finanziari. Le imposte sui consumi e i monopoli fiscali presentano aspetti comuni in quanto incidono sui consumatori, ma i monopoli fiscali assorbono altresì i guadagni che spettano al produttore o al venditore oppure ad entrambi e sono quindi un istituto anfibio della finanza pubblica.

Per ciò che hanno di comune e di differenziale, questi due istituti esercitano le funzioni, di cui una fiscale e tre extrafiscali: protezione economica, restrizione dei consumi non desiderabili, redistribuzione della ricchezza.

La funzione fiscale è di colpire la capacità contributiva del consumatore da sola o congiuntamente a quella del produttore. Le imposte personali progressive sulla spesa bene adempiono alla funzione di fare partecipare ciascuno alle spese pubbliche secondo i vantaggi che ricava dal godimento sociale della ricchezza e di reprimere gli sperperi, mentre le imposte indirette reali sui consumi riescono progressive a rovescio con sacrificio delle famiglie povere e numerose.

La capacità contributiva delle imposte indirette non può trovarsi nella rendita del consumatore, essendo, questa più elevata per i consumi primari, che soprattutto nei paesi poveri non dovrebbero essere colpiti; altrimenti tali imposte vengono ripercosse con richieste di aumenti di retribuzione, sicchè esse cambiano funzione; in tali ipotesi esercitano di fatto quella di imposte dirette.

Reciprocamente le imposte dirette cambiano funzione quando in date circostanze sono ripercosse sui consumatori.

Queste possibilità di reciproche ripercussioni non deve dar corso all'indifferenza di provvedere a un'entrata con un'imposta diretta piuttosto che indiretta, perchè vi sono gli avvantaggiati e i sacrificati da questi movimenti con questi risultati: aumenti dei costi di produzione, riduzione nel potere d'acquisto dei consumatori, depres-

sione economica e società. Occorre quindi rinnovare l'ordinamento tributario, rivedendo imposte dirette e indirette per ridurre il fenomeno di sbandamento degli effetti delle imposte e l'area dell'imposizione alle capacità contributive effettivamente indicate per le imposte dirette e indirette e di facile accertamento.

La capacità contributiva appropriata all'imposizione indiretta è nella soprarendita del consumatore, che è da ricercare nella ricchezza che il consumatore ha disponibile per le spese pubbliche, dopo aver provveduto ai bisogni necessari per l'esistenza. Questa definizione nella scienza delle finanze non fa riferimento a valutazione psicologica individuale del consumatore, bensì ad apprezzamento etico della società o del pubblico potere. Onde le imposte indirette devono colpire beni di consumo meno necessari o quelli di lusso o il complesso delle spese famigliari indici di benessere. Esse non sono necessariamente trasferibili.

La capacità contributiva appropriata alle imposte dirette reali è rappresentata dai sopraredditi del produttore e dagli incrementi di valore.

Se avviene mediante l'imposta l'assorbimento concomitante di soprarendite del consumatore e di sopraredditi del produttore, si ha l'incidenza di un punto di massima concentrazione di capacità contributiva. Lo istituto del monopolio fiscale ha per funzione di procurare un reddito molto elevato alla finanza e vantaggi cospicui all'economia nazionale. Questi possono consistere nell'eliminazione di danni e nel conseguimento di progressi, come si vede con il monopolio del tabacco e si potrebbe constatare con quello del vino, che è oggetto di particolare esame.

L'accusa di Ferdinando Lassalle contro le imposte indirette per il sacrificio degli interessi delle classi lavoratrici è valida anche per l'attuale ordinamento italiano dell'imposizione sui consumi, ma in sostanza può estendersi anche alle imposte dirette erariali e locali per i loro svantaggi per i meno abbienti. Si propone pertanto di fare piazza pulita di tutto tale ordinamento antiquato, dannoso e ingiusto, per far posto essenzialmente a pochi tributi diretti che colpiscono ristrette cerchie di contribuenti dotati di effettiva capacità contributiva e dall'altra parte alcune imposte di fabbricazione e ad alcuni monopoli per incidere punti di massima concentrazione di capacità contributiva per soprarendite del consumatore e di sopraredditi e di questo nuovo ordinamento si esaminano le regole in contrapposizione alle antiche: ottenere il massimo provento da

alcuni monopoli fiscali; non universalizzare le imposte, ma limitarle a reale capacità contributiva; imposizioni reali per settori e imposizioni soggettive e personali; limitazioni dell'area tributaria; superamento della crisi dell'imposizione con l'autofinanziamento degli enti pubblici; eliminazione delle antitesi fra imposte dirette e indirette del monopolio; procedimento tecnico esatto per l'incidenza delle capacità contributive in corrispondenza alle contemporanee esigenze sociali.

Sono illustrati i vantaggi economici, oltre che quelli finanziari, del monopolio del vino, rispetto alla coltura, alla produzione e al commercio enologico e dei monopoli di tutte le bevande (birre, liquori, sciroppi, acque minerali e al frutto, caffè e tè) e si osserva che questo gruppo di monopoli sulle bevande s'integra con quello del tabacco nell'uso degli spacci comuni per ogni luogo in Italia e all'estero, con i vantaggi di costi decrescenti.

L'organizzazione di tali monopoli deve farsi gradualmente secondo le possibilità regionali e con cauta snodatezza di iniziative ed è indicata a titolo esemplificativo, senza pregiudizio per i risultanti studi concreti. Il rendimento potrebbe essere equivalente a quello dei tabacchi. Un altro gruppo di monopoli basterebbe al rinnovamento delle nostre finanze su nuove basi, con requisiti di elasticità e sufficienza per i bisogni ordinari e straordinari.

L'imposizione personale dei consumi si concreta nell'imposta sulla spesa adatta alla finanza locale.

La valutazione politica di tale ordinamento è relativa alle nostre condizioni e non può essere appoggiata a precedenti storici o all'esempio dell'U.R.S.S., dove la finanza poggia molto sull'imposizione degli scambi per la diversità essenziale dei regimi. Oltre che alle classi lavoratrici la riforma gioverebbe alla formazione del risparmio e al benessere sociale, oltre che a compiti extrafiscali per la redistribuzione della ricchezza e per il perfezionamento della vita economica. La critica delle imposte attuali conferma l'opportunità della riforma, anche per le finanze comunali, alle quali si confanno le imposte sui consumi.

Supponendo che il 30-40 % del reddito nazionale sarà prelevato dai tributi, 5/8 di tale percentuale potranno essere dati dai monopoli fiscali, 1/8 dalle imposte dirette e 1/8 da quelle indirette, comprese quelle aventi carattere extrafiscale e 1/8 da altri proventi, diritti e tributi.

Nell'insieme è da ottenere grande semplificazione e riduzione di imposte onerose.

## BIBLIOGRAFIA

- ALLIX E.: *Traité Élémentaire de Science des Finances et de législation financière Française*, Paris, Rousseau & C., 1931.
- BORGATTA G.: *Appunti di Scienza delle Finanze e Diritto finanziario, raccolti alle lezioni dell'anno accademico 1932-33*, Milano, Giuffrè, 1933.
- BUCK A. E.: *Municipal Finance*, in « Encyclopaedia of the Social Sciences », vol. XI, p. 98 e segg. e bibliografia ivi citata.
- CICCOTTI E.: *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, in « Biblioteca di Storia economica », diretta dal prof. Vilfredo Pareto, Milano, S.E.L. 1921, p. 1043.
- D'ALBERGO E.: *La crisi dell'imposta personale sul reddito*, Padova, Cedam, 1931.
- EINAUDI L.: *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema di imposte sul reddito consumato*, in « Saggi sul Risparmio e l'Imposta », Torino, Einaudi, 1941, p. 3.
- GOBBI U.: *Un preteso difetto delle imposte sui consumi*, in « Giornale degli Economisti », apr. 1904.
- GOBBI U.: *Ancora due parole sulla rendita del consumatore*, in « Giornale degli Economisti », apr. 1929.
- GRAZIANI A.: *Appunti sulle imposte dirette ed indirette*, in « Atti della R. Accademia di Scienze Morali e Politiche di Napoli », vol. LIII, 1931.
- GRIZIOTTI B.: *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, Cedam, 1929.
- GRIZIOTTI B.: *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, Principato, 1940.
- HAENSEL P.: *Local Finance*, in « Encyclopaedia of the Social Sciences », vol. IX, p. 568 e segg. e bibliografia ivi citata.
- LASSALLE F.: *L'imposta indiretta e la condizione delle classi lavoratrici*, Roma, Mongini, 1900.
- LEROY-BEAULIEU P.: *Traité de la science des finances*, Paris, Alcan, 1912.
- LOTZ W.: *Finanzwissenschaft*, Tübingen, Mohr, 1931.
- MAYR G.: *Zur Theorie der indirekten Steuern*, Stuttgart, Enke, 1918.
- MINISTERO DELLE FINANZE: *Dir. Gen. Servizi per la Finanza Locale - Imposte di consumo negli anni 1936-37*, per tutti i Comuni del Regno, Roma, Istituto Poligrafico dello Stato, 1941.
- MOLL B.: *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Berlin, Hobbding, 1930.
- NATIONAL RESOURCES COMMITTEE: *Consumer Expenditures in the United States*, U. S. Government Printing Office, Washington, 1939.
- PANTALEONI M.: *L'identità della pressione teorica di qualunque imposta, a parità di ammontare e la sua semiotica*, in « Giornale degli Economisti », 1910, vol. II, p. 295.
- POPITZ I.: *Allgemeine Verbrauchsteuer*, in « Handbuch der Finanzwissenschaft » vol. II, p. 180 e bibliografia ivi citata, Tübingen, Mohr, 1927.
- POPITZ J.: *Aufwandbesteuerung im allgemeinen (direkte und indirekte)*, in « Handbuch der Finanzwissenschaft », vol. II, p. 198, e bibliografia ivi citata Tübingen, Mohr, 1927.
- REPACI F. A.: *Le finanze dei comuni. I risultati della riforma locale*, Bari, 1935.
- RICCI U.: *Se il sacrificio del contribuente sia maggiore o minore con un'imposta diretta o di consumo*, in « Giornale degli Economisti », sett. 1938.
- SCHALL C. F.: *Le imposte sui consumi o sulla spesa (esclusi i dazi e l'imposta sullo zucchero)*, in « Biblioteca dell'Economista », serie III, vol. XIV, parte II, p. 485, Torino, Utet, 1912.
- SHULTZ W. J.: *American Public Finance and Taxation*, New York, Prentice-Hall, 1932 e bibliografia citata a pag. 385.
- SELIGMAN E.R.A.: *Studies in Public Finance*, New York, The Macmillan Company, 1925, p. 124.
- TENERELLI F. G.: *L'azione delle imposte indirette sui consumi*, Torino, Bocca, 1898.
- ZELLER H.: *Le imposte sulla spesa (esclusa l'imposta sullo zucchero e i dazi doganali)* in « Biblioteca dell'Economista », serie III, vol. XIV, parte II, p. 606, Torino, Utet, 1912.



# L'IMPOSIZIONE SUGLI AFFARI

A CURA DEL

prof. avv. ANTONIO BERLIRI

*Professionista in Roma*

## IMPOSTA DI REGISTRO

### SOMMARIO

1. La legislazione della fondazione del Regno d'Italia al T. U. 30 dicembre 1923, n. 3269. — 2. La legislazione successiva al detto T. U. — 3. Esposizione dell'attuale ordinamento: obbligazione di richiedere la registrazione. — 4. (segue): Obbligazione di pagare l'imposta. — 5. (segue): Determinazione del contenuto dell'atto. — 6. (segue): Determinazione del regime tributario dell'atto. — 7. (segue): Valutazione delle prestazioni assunte come base imponibile. — 8. (segue): Riscossione dell'imposta. — 9. Rimborsi e restituzione d'imposta. — 10. Registrazione a debito e gratuita. — 11. Norme processuali, rinvio. — 12. Critiche all'attuale ordinamento. — 13. Proposte di modifiche: riduzione delle voci di tariffa. — 14. (segue): Precisazione del concetto di disposizioni connesse. — 15. (segue): Soppressione della categoria degli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. — 16. (segue): Rafforzamento delle sanzioni per l'omessa o tardiva registrazione delle scritture private. — 17. (segue): Valutazione dei beni.

1. Non è senza significato il fatto che a soli tre mesi dalla proclamazione del Regno d'Italia il governo ritenesse necessario presentare al Parlamento un progetto di legge per l'unificazione dell'imposta di registro (progetto Bastogi 4 luglio 1861) e che le prime leggi finanziarie del nuovo regno siano state appunto quelle sulla tassa di registro, di bollo, di manomorta (tutte del 21 aprile 1862 e rispettivamente nn. 585, 586 e 587) seguite a brevissima distanza da quelle sulle tasse ipotecarie (6 maggio 1862 n. 593); ciò dimostra quale importanza economica s'attribuisse dalle cosiddette « tasse sugli affari », importanza che, come vedremo in seguito, è andata forse più crescendo che scemando con l'aumentare delle esigenze di bilancio.

Pur senza volersi soffermare ad analizzare le norme di quella ormai remota legge, non è inutile ricordare come essa: 1° prevedesse due tipi di registrazione: quella — che potrebbe dirsi *formale* — mediante presentazione dell'originale e della copia dell'atto all'ufficio fiscale che provvedeva ad annotarne gli estremi su appositi libri e quella — che per antitesi potrebbe chiamarsi *sommatoria* — mediante apposizione di speciali marche in fondo all'atto da annullarsi ad opera della parte o del pubblico ufficiale; 2° assoggettasse a registrazione in base a denuncia tutte le convenzioni verbali cui la legge riconosceva valore giuridico; 3° stabilisse che il valore imponibile fosse costituito per i trasferimenti immobiliari a titolo gratuito, dalla capitalizzazione del reddito dell'immobile, mentre per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso fosse costituito dal prezzo, salvo in ambedue i casi il ricorso alla stima ove il fisco o il contribuente non ritenessero che tale valore coincidesse con quello venale.

Peraltro, non passarono che soli quattro anni e la legge

del 1862 dovette essere profondamente rielaborata dal R. decreto 14 luglio 1866 che limitò la registrazione dei contratti verbali alle sole locazioni di beni immobili e stabili che per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso l'imposta dovesse sempre liquidarsi in base al prezzo, senza possibilità di ricorrere alla stima, mentre per quelli a titolo gratuito dovesse assumersi come imponibile il valore ottenuto moltiplicando per 100 l'imposta fondiaria, salvo il ricorso alla perizia ove tale valore risultasse superiore o inferiore di un quarto a quello venale. Ma con la successiva legge 19 luglio 1867, n. 4480, insieme ad altre norme che non vale qui la pena di ricordare, si stabili che per i trasferimenti immobiliari, tanto a titolo gratuito che oneroso, l'imponibile fosse costituito da 120 volte l'ammontare dell'imposta fondiaria salvo il ricorso alla perizia ove l'ufficio o il contribuente ritenessero che il valore così ottenuto si discostasse di oltre un quarto da quello venale. Ma anche tale nuova disciplina della procedura d'accertamento ebbe vita breve, in quanto con la legge 8 giugno 1874, n. 1947, si abbandonò il criterio della capitalizzazione della imposta fondiaria per assumersi invece come base imponibile unicamente il valore venale degli immobili trasferiti. Tutte queste disposizioni furono raccolte e coordinate nel Testo unico 13 settembre 1874, n. 2076, le cui aliquote però furono in gran parte modificate poco dopo dalla legge 23 maggio 1875, n. 2511.

Delle successive modifiche apportate con le leggi 11 gennaio 1880, n. 5430, 29 giugno 1882, n. 835, 8 luglio 1883, n. 1461, 14 luglio 1887, n. 4702, 12 luglio 1888, n. 5516, 22 luglio 1894, n. 339, 8 agosto 1895, n. 486 e 26 luglio 1896 n. 341, ricorderemo solo l'abolizione della registrazione a mezzo marche (Legge 11 gennaio 1880, n. 5430) e la riforma del procedimento di stima, attuata deferen-

do al presidente del tribunale - tutte le funzioni prima affidate al pretore e limitando la stima collegiale al solo caso in cui il valore dichiarato dalle parti fosse superiore alle 10.000 lire, demandandosi, in caso contrario, le operazioni peritali ad un solo perito (Legge 26 luglio 1896, n. 341).

La molteplicità di tali leggi rese necessaria la compilazione di un nuovo Testo unico che venne approvato col decreto 20 maggio 1897, n. 217, ma che ben presto subì numerose modifiche ad opera di vari provvedimenti legislativi dei quali ci limiteremo a ricordare: la Legge 23 maggio 1902, n. 25 allegato C, che, fra l'altro, introdusse per la prima volta la imposta progressiva sulle donazioni e successioni; quella 23 aprile 1911, n. 509, che disciplinò il trattamento fiscale della corrispondenza commerciale e dei conferimenti in società, degli aumenti di capitale sociale, delle compravendite di fabbricati di nuova costruzione e richieste, per l'esperibilità del giudizio di stima, una differenza fra il valore venale e quello dichiarato, di almeno un sesto; quella 27 settembre 1914, n. 1042, che inasprì la tassa progressiva sulle donazioni e successioni (di poi ulteriormente inasprita con il decreto 2 aprile 1918, n. 629, e con la Legge 24 settembre 1920, n. 1300); il decreto-legge 27 agosto 1916, n. 9058, che modificò di nuovo il procedimento di stima; il Decreto-legge 24 novembre 1919, n. 2163, che sostituì la tariffa (poscia nuovamente sostituita con il decreto 22 gennaio 1922, n. 107), e infine il decreto-legge 18 agosto 1920, n. 1220, che ritocò ancora una volta la disciplina del procedimento di stima.

2. Tanta congerie di provvedimenti determinò la necessità di un nuovo testo unico che fu approvato, unitamente a tutti gli altri testi unici delle tasse sugli affari, il 30 dicembre 1923 e che è quello tuttora vigente. Le differenze più appariscenti fra il nuovo Testo unico e quello del 1897, sono: lo *stralcio* delle norme relative alla tassa di successione raccolte in un separato Testo unico (R. decreto 30 dicembre 1923, n. 3270); lo *stralcio* dalla parte I della tariffa delle norme relative ai trasferimenti a titolo gratuito, raggruppate nella parte III; la *introduzione* di quattro nuove tabelle — distinte con le lettere B, C, D, ed E — comprendenti rispettivamente: « gli atti da registrarsi con riduzione di tassa o per i quali la tassa ha una speciale struttura », gli « atti da registrarsi gratuitamente senza che mai possa farsi luogo a ripetizione di tassa », gli « atti esenti dalla registrazione in termine fisso, ma da registrarsi in caso d'uso » e infine gli « atti esenti dalla registrazione in modo assoluto (e quindi anche quando se ne faccia uso) ».

Come era facilmente prevedibile, anche il nuovo Testo unico subì numerosissime modifiche (contenute in oltre 118 provvedimenti legislativi) tra le quali presentano particolare importanza, a prescindere dai mutamenti di aliquote, il Decreto-legge 1° luglio 1926, n. 1130, che temperò l'eccessiva onerosità del regime tributario delle concessioni d'energia elettrica, acqua e gas, il decreto-legge 10 aprile 1927, n. 502, che abrogò la sopratassa per insufficiente valutazione, il Decreto-legge 23 giu-

gno 1927, n. 1033, che disciplinò il trattamento tributario della corrispondenza commerciale, il Decreto-legge 23 giugno 1927, n. 1147, che ampliò il concetto di caso d'uso, il Decreto-legge 30 aprile 1930, n. 431, che modificò il regime tributario delle donazioni assoggettando di nuovo ad imposta le trasmissioni a titolo gratuito nel nucleo familiare, la Legge 12 giugno 1930, n. 742, che modificò il procedimento di stima, stabilendo che per i trasferimenti di valore inferiore a L. 200.000 si dovesse tener conto della capitalizzazione del reddito accertato ai fini dell'imposta diretta erariale; il Decreto-legge 13 novembre 1931, n. 1434 sulle concentrazioni di aziende sociali, il Decreto-legge 26 settembre 1935, n. 1749, che ammise la possibilità di una registrazione d'ufficio delle scritture private e consentì di registrare le scritture private in unico originale, il R. decreto 13 gennaio 1936, n. 2313, che coordinò la legge del registro con quella 7 gennaio 1929, n. 4 sulla repressione delle infrazioni alle leggi fiscali, il Decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, che soppresse il procedimento di stima e deferì alle commissioni amministrative tutto il contenzioso in materia di imposte di registro, il Decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1657, che ammise la registrazione mediante marche di contratti verbali di affitto; il Decreto-legge 15 novembre 1937, n. 1924, che rese obbligatoria la registrazione dei contratti verbali di appalto e delle concessioni di pubblico servizio, la legge 23 marzo 1940, n. 283, che modificò il precedente, il Decreto-legge 14 giugno 1940, n. 643, che istituì la speciale aliquota del 60 % sul plusvalore dei beni immobili, il Decreto-legge 15 luglio 1941, n. 648, sulla nullità delle scritture private non registrate, sostituito poi dal successivo Decreto-legge 27 settembre 1941, n. 1015, la Legge 19 luglio 1941, n. 771, che definì ai fini dell'imposta di registro il contratto di appalto, il Decreto-legge 14 agosto 1943, n. 737, che abrogò l'imposta sul plusvalore immobiliare e raddoppiò tutte le aliquote proporzionali e infine il Decreto-legge luogotenenziale 5 aprile 1945, n. 141, che ridusse le aliquote dei trasferimenti immobiliari ed abrogò il raddoppiamento stabilito dal decreto precedente, il decreto legislativo Luogotenenziale 20 marzo 1945, n. 212, che abrogò la sanzione della nullità per gli atti non registrati.

3. Tutta questa congerie di provvedimenti, emessi per la maggior parte per motivi finanziari e sotto l'assillo di incrementare il gettito dell'imposta se ha colmato qualche lacuna, armonizzato fra loro alcune disposizioni contrastanti, temperata in qualche raro caso la eccessiva fiscalità di qualche norma, non ha però mai operato in profondità al fine di dare, se possibile, un fondamento razionale all'imposta, o, per lo meno, di eliminare dal suo ordinamento quei più gravi difetti che la rendono uno dei tributi più impopolari.

Una rapidissima esposizione critica dell'attuale ordinamento varrà a persuadere di tali verità e, nel tempo stesso, a permettere di identificare gli aspetti negativi del sistema in vigore, facilitando così la ricerca di quelle eventuali modificazioni che possano arrecare un effettivo sostanziale miglioramento al sistema stesso.



Com'è facilmente comprensibile, tutto il sistema della legge di registro si incentra nella formalità della registrazione che consiste nell'annotamento degli atti in appositi registri (art. 2), nei quali viene indicata la data della formalità e il numero progressivo sotto cui essa è compiuta, nonché gli estremi dell'atto e l'importo della tassa pagata (art. 73). Sull'originale dell'atto o della denuncia vengono invece riportati gli estremi della registrazione, e cioè: l'ufficio che l'ha eseguita, la data e il numero del registro e del foglio su cui essa è stata effettuata e l'importo della tassa pagata (ibidem).

La registrazione, mentre in alcuni casi è obbligatoria e costituisce l'adempimento d'una speciale obbligazione, in altri è, per così dire, volontaria, nel senso che il contribuente è libero di richiederla o meno; tuttavia, egli non può far uso dell'atto, non può cioè produrlo dinanzi a qualsiasi organo giurisdizionale o inserirlo negli atti di una pubblica Amministrazione (art. 2) senza prima registrarlo. In entrambi i casi la registrazione pone in essere il fatto giuridico dal quale nasce l'obbligazione tributaria vera e propria, l'obbligazione cioè di pagare l'imposta; due, pertanto, sono, a ben guardare, le obbligazioni disciplinate dalla legge di registro: quella di chiedere la registrazione dell'atto e quella di pagare l'imposta; naturalmente, e ciò risulterà meglio dalle pagine seguenti, tali obbligazioni pur essendo nettamente distinte sono fra loro intimamente connesse.

L'obbligazione di richiedere la registrazione nasce dalla redazione in iscritto di un atto rientrante fra quelli indicati nella tariffa allegato A e nelle tabelle B e C (art. 2); eccezionalmente tale obbligazione può nascere anche dalla stipulazione di un contratto verbale: ciò si verifica per le locazioni immobiliari e loro rinnovazioni e risoluzioni (art. 1), per le cessioni in proprietà, in affitto o in godimento di un'azienda industriale o commerciale (art. 18), per le concessioni di pubblici servizi e loro subconcessioni e per gli appalti (decreto-legge 15 novembre 1937, n. 1924, art. 2). Per tali contratti verbali agli effetti della registrazione deve presentarsi un'apposita denuncia, la quale prende il posto dell'atto (art. 1).

Il fatto che l'obbligazione di richiedere la registrazione — e quindi di pagare la tassa — dipende, salvo i casi eccezionali ora ricordati, non dalla natura del negozio giuridico ma dalla circostanza, del tutto estrinseca ed accidentale, che questo rivesta o meno la forma scritta costituisce indubbiamente uno dei più gravi difetti della imposta di registro in quanto la priva di una qualsiasi base razionale. Se è già molto discutibile il fondamento di un'imposta, quale, ad esempio, quella sull'entrata, che colpisce tutti i trasferimenti della ricchezza, è evidente come lo sia ancor più quello di un tributo che colpisca un fatto economico solo se ed in quanto questo risulti da un atto scritto.

Poichè, come si è accennato, l'obbligo di richiedere la registrazione nasce solo dalla stipulazione di uno degli atti indicati nella tariffa e nelle tabelle B e C, agli effetti dell'imposta di registro si debbono distin-

guere tre diverse categorie di atti: quelli dalla cui stipulazione (normalmente in iscritto ed eccezionalmente anche solo verbale) nasce tale obbligazione (i cosiddetti *atti soggetti a registro in termine fisso*); quelli dalla cui stipulazione non nasce siffatta obbligazione, ma che peraltro non si possono far valere in giudizio e depositare presso pubbliche amministrazioni, senza prima sottoporli alla registrazione e che sono elencati nella tabella D, (i cosiddetti *atti soggetti a registro solo in caso d'uso*), infine, quelli per i quali non sussiste nè l'obbligo di richiederne la registrazione in termine fisso nè il divieto di farne uso senza la preventiva registrazione e che sono specificati nella apposita tabella E (i cosiddetti *atti esenti in modo assoluto dalla registrazione*).

I criteri in base ai quali gli atti sono raggruppati nelle tre categorie, — e sulla cui razionalità sono legittime le più ampie riserve — si possono con larga approssimazione, identificare nei seguenti:

a) *nella categoria degli atti soggetti a registrazione in termine fisso* rientrano: tutti gli atti pubblici, tutte le scritture private importanti trasferimenti o dichiarazione di diritto, costituzione ed estinzione di obbligazioni e, infine, gli atti esteri portanti trasferimenti di diritti reali su immobili situati in Italia, o locazione di tali beni;

b) *nella categoria degli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso* rientrano: tutte le scritture private che possono servire da documento legale e che non rientrano nella categoria degli atti soggetti a registrazione in termine fisso non importando costituzione, modificazione, estinzione o trasferimento di diritto, tutti gli atti esteri che non importino trasferimento o locazione di beni immobili situati in Italia nonché numerosi atti che dovrebbero rientrare nella prima categoria, ma che la legge esenta invece dall'obbligo della registrazione in termine fisso, o in vista della eccessiva onerosità di tale obbligazione (ad esempio la corrispondenza commerciale, i contratti di somministrazione di acqua, gas ed energia elettrica, le vendite di merci, i contratti di trasporto, ecc.), o in vista della limitatezza della loro entità (ad esempio le obbligazioni per somma non eccedente le lire 50) o in vista dello stopo per il quale sono stati posti in essere (atti riguardanti la beneficenza, atti per l'ammissione nelle scuole, negli ospedali, ecc.) o in vista del fatto che tali atti sono già assoggettati ad altre imposte (ad es. quietanze ordinarie, contratti di borsa, atti in materia cambiaria, fedi di deposito, ecc.); si tratta, come è facile rilevare, di una congerie di eccezioni che mal si lasciano raggruppare intorno ad un unico nucleo. Come vedremo meglio in seguito, la categoria degli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso se è, sotto alcuni aspetti, favorevole al contribuente, costituisce una delle maggiori cause della impopolarità del tributo e rende maggiormente fondata l'accusa di irrazionalità che gli viene mossa da più parti:

c) *nella categoria degli atti esenti in modo assoluto da registrazione*, rientrano, infine, tutti gli atti che hanno già scontato un'altra imposta sostitutiva di quella di registro.

Soggetti passivi della obbligazione di chiedere la registrazione sono: per gli atti pubblici, il pubblico ufficiale che li ha redatti e raccolti (art. 80); per le scritture private, per i contratti verbali e per gli atti esteri, le parti contraenti (art. 82). Da notare, a tale proposito, come, in rapporto agli atti pubblici, la differenza fra l'obbligazione in esame e quella di pagare l'imposta sia particolarmente evidente: soggetti passivi della prima sono esclusivamente i pubblici ufficiali e non le parti contraenti; soggetti passivi della seconda sono invece quest'ultime ed esse soltanto.

Contenuto dell'obbligazione è la richiesta di registrazione dell'atto che si effettua con le modalità di cui agli articoli 74 e 75.

Contemporaneamente alla presentazione dell'atto, il richiedente è tenuto a depositare presso il ricevitore la somma da questi ritenuta necessaria per procedere alla registrazione, in difetto di che l'obbligazione non è adempiuta, a nulla valendo la sola esibizione dell'atto.

Il termine entro il quale la registrazione dev'essere chiesta è, salvo rarissime eccezioni, quello di venti giorni dalla data dell'atto (art. 80) o da quella in cui ebbero inizio d'esecuzione le convenzioni verbali soggette a registrazione (art. 82); peraltro, se l'atto è soggetto ad approvazione od omologazione, il termine non comincia a decorrere che dal giorno in cui il soggetto passivo della obbligazione di richiedere la registrazione viene a conoscenza dell'intervenuta approvazione o dal giorno in cui l'atto è divenuto altrimenti eseguibile (art. 81).

Il ritardo nella richiesta della formalità è sanzionato con una soprattassa pari ai 6/10 della imposta, se si tratta di un atto pubblico, ai 6/5, se si tratta di una scrittura privata, e a sei volte la tassa se si tratta di una locazione verbale; tale soprattassa però si riduce ad un decimo se il ritardo non supera i 60 giorni, e alla metà se l'obbligazione viene adempiuta prima della notifica della ingiunzione da parte della Finanza e poichè le due riduzioni si cumulano, se l'obbligato richiede la registrazione prima della notifica dell'ingiunzione e non oltre i sessanta giorni dalla scadenza del termine, la soprattassa si riduce ad un solo ventesimo dell'imposta (art. 103).

Non ci si può nascondere invero, e lo vedremo meglio in seguito, come questa eccessiva riducibilità delle soprattasse — già di per sè scarsamente efficienti — sia una delle maggiori cause della mancata tempestiva registrazione degli atti, il che, da un canto, provoca una larga evasione al tributo e dall'altro sposta il momento in cui l'imposta viene pagata dal giorno della stipulazione dell'atto a quello in cui se ne rende necessario l'uso in giudizio, cosa questa che contribuisce a rendere particolarmente onerosa e impopolare l'imposta.

Naturalmente, trattandosi di una sanzione per l'inadempimento dell'obbligo di richiedere la registrazione, la soprattassa fa carico al soggetto passivo di questa obbligazione e non a quello dell'obbligazione tributaria e pertanto per gli atti pubblici essa colpisce i pubblici ufficiali in proprio e non le parti contraenti (art. 99).

Questa disposizione, unitamente alle maggiori possi-

bilità di controllo da parte della Finanza, costituisce la causa per la quale l'evasione, e, per gli atti pubblici, pressochè nulla, a differenza di quanto avviene per le scritture private, per le quali essa è invece rilevantissima: si pensi che nell'esercizio 1936-1937 — l'ultimo per il quale esistono dettagliate statistiche — il numero degli atti privati presentati al registro non è stato neppure doppio di quello degli atti pubblici (1.550.020 contro 763.124).

Per permettere alla Finanza di controllare se gli atti soggetti a registrazione in termine fisso siano stati regolarmente assoggettati a tale formalità, la legge impone ai pubblici ufficiali l'obbligo di tenere un apposito repertorio, nel quale debbono essere cronologicamente annotati tutti gli atti da essi raccolti con gli estremi della relativa registrazione e di presentare periodicamente tali repertori all'ufficio del registro, il tutto sotto comminatoria di gravi sanzioni che possono giungere sino alla sospensione dall'esercizio della professione.

Fino a che non sia stato registrato, l'atto non può essere fatto valere in giudizio (art. 106) e per rendere particolarmente efficace tale sanzione la legge inibisce agli avvocati di trascriverne in tutto o in parte il contenuto nelle loro difese e ai magistrati, nonchè a tutte le pubbliche autorità, di emettere, sulla base di atti soggetti a registrazione non registrati, provvedimenti di qualsiasi genere, ad eccezione soltanto di quelli meramente conservativi (art. 118).

Come tutte le obbligazioni, anche quella di chiedere la registrazione si estingue per prescrizione, solo che a tal fine si richiede un termine particolarmente lungo: venti anni (art. 138); è appena il caso di notare, tanto la cosa è evidente, come tale termine, già eccessivo vigente il codice del 1865, sia divenuto assolutamente esorbitante ora che il termine di prescrizione è stato ridotto, per tutte le obbligazioni per le quali non sia richiesto un tempo minore a dieci anni.

4. Nettamente diversa dalla precedente, sebbene con essa strettamente collegata, è l'obbligazione di pagare l'imposta; anche di questa è necessario esaminare brevemente i momenti più importanti e cioè: la fattispecie, i soggetti passivi, il contenuto, l'adempimento e le sanzioni.

La *fattispecie*, che determina la nascita dell'obbligazione di pagare l'imposta, è la registrazione dell'atto e non già, come pure spesso si afferma, la sua stipulazione; da ciò derivano, oltre ad alcune altre di minore importanza, due conseguenze particolarmente rilevanti e cioè: a) che la distinzione tra atti soggetti a registrazione in termine fisso e atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso perde ogni rilievo una volta che l'atto sia stato registrato; b) che l'imposta da pagare si determina alla stregua della legge vigente nel momento in cui l'atto viene registrato e non di quella vigente nel momento in cui l'atto è stato posto in essere (art. 150); in via eccezionale, peraltro, le leggi che modificano le aliquote sogliono stabilire, con una apposita disposizione transitoria, che gli atti per i quali

non sia ancora scaduto il termine normale di registrazione scontino la precedente aliquota anche se la formalità avvenga dopo l'entrata in vigore della nuova legge.

I *soggetti passivi* dell'obbligazione tributaria, sono le parti contraenti o quelle nel cui interesse è stata richiesta la registrazione (art. 93), non mai i pubblici ufficiali ai quali di conseguenza non può domandarsi alcuna imposta, sia essa principale, complementare o suppletiva in aggiunta alla somma richiesta dal ricevitore al momento della registrazione (art. 95).

*Oggetto* della prestazione è il pagamento di una somma di danaro, la cui entità può essere stabilita dalla legge o in misura fissa (la cosiddetta tassa fissa) o rapportata al valore dell'atto, nel quale ultimo caso essa può essere: *proporzionale*, se commisurata, in base ad un aliquota costante, all'esatto valore dell'atto; *graduata*, se commisurata, sempre in base ad un'aliquota costante, alle successive unità di migliaia di lire in cui si esprime tale valore (art. 10), e infine *progressiva*, se commisurata in base ad un aliquota progressiva.

L'imposta proporzionale è propria degli atti importanti trasferimento di diritti o costituzione od estinzione di obbligazione; quella graduata è propria degli atti che contengono dichiarazione o attribuzione di valori, senza operarne la trasmissione; quella progressiva è propria dei trasferimenti a titolo gratuito; e infine quella fissa degli atti che possono servire da documento legale.

Prescindendo per il momento dall'esame dei criteri con i quali si liquida l'imposta, deve rilevarsi che la tassa può venire richiesta: o per effetto della liquidazione, compiuta all'atto della registrazione, ed allora dicesi *principale*, o in base ad una successiva liquidazione effettuata per correggere un errore in cui si è incorso in quella sede, ed allora dicesi *suppletiva* o infine, in base ad una liquidazione compiuta per integrare, alla stregua di nuovi elementi prima non conosciuti, quella effettuata al momento della registrazione, ed allora dicesi *complementare* (art. 7). La distinzione ha notevole rilievo, sia in ordine alla possibilità di sospendere l'efficacia esecutiva dell'ingiunzione fiscale — possibilità che sussiste solo per la tassa suppletiva (art. 1045) — sia all'estensione del privilegio immobiliare (C. C. art. 2772), sia in ordine al *solvo et repete* — che mentre torna applicabile per le imposte principali e complementari, non trova applicazione per quelle suppletive (art. 149). Pur senza soffermarci su tale argomento, non strettamente pertinente al tema di questa monografia, non possiamo non sottolineare l'iniquità del precetto del *solvo et repete* che si concreta molto spesso in un vero diniego di giustizia in danno dei contribuenti meno abbienti.

Trattandosi di una obbligazione pecuniaria, il suo adempimento non presenta alcuna particolarità e conseguentemente, salvo i casi nei quali la legge ammette espressamente una ratizzazione (art. 92), il pagamento deve avvenire in un'unica soluzione; la quietanza della somma pagata viene apposta dall'ufficio sull'originale dell'atto o della denuncia quando il tributo è pagato in sede di registrazione; su un separato foglio, in caso contrario (art. 116).

5. Per giungere a liquidare l'imposta dovuta è necessario:

a) determinare, sulla base delle sue clausole, il contenuto dell'atto e quindi in quale delle categorie previste dalla legge e dalla tariffa esso venga ad inquadrarsi; b) determinare, sulla base della legge e della tariffa, il trattamento tributario di tale categoria; c) determinare in confronto di quest'atto tutti gli elementi rilevanti per la sua tassazione. Così, a mo' d'esempio, presentato un atto ed accertato, in base alle sue clausole, che esso contiene una concessione di pubblico servizio, dovrà ricercarsi quale sia il trattamento tributario di tali negozi e, constatato che per questi l'imposta si commisura ai proventi lordi dell'esercizio, dovrà appurarsi l'entità di tali proventi.

Per l'identificazione del contenuto dell'atto sottoposto a formalità, la legge detta alcune norme di particolare importanza:

a) La qualificazione dell'atto deve avvenire in base alla sua reale natura ed agli effetti che produce, e non già in base alla sua intitolazione o alla sua forma apparente (art. 8). E' questa, come è facile comprendere, un'indagine particolarmente complessa, che rende incerta, difficoltosa e costosa l'applicazione del tributo il quale, sotto questo aspetto, appare in netta antitesi ai noti principi formulati dallo Smith; ma di questo dovremo tornare ad occuparci in seguito;

b) Se un atto contiene più disposizioni (e per disposizione s'intende un negozio giuridico) indipendenti, ognuna di queste è soggetta a tassazione come se formasse oggetto di un separato atto, mentre se le varie disposizioni sono fra loro così intimamente connesse, che l'una non può sussistere indipendentemente dall'altra, è tassabile solo quella che dà luogo all'applicazione dell'imposta più onerosa (art. 9); anche questa norma, come vedremo meglio poi, è causa di gravissime perplessità e conseguentemente fonte di numerosissime contestazioni;

c) Nel determinare il contenuto dell'atto si debbono tenere presenti solo le sue clausole, e quindi qualunque nullità non apparente dallo scritto, come pure qualsiasi evento successivo che impedisca la produzione degli effetti propri dell'atto, è irrilevante e non esonera dal pagamento dell'imposta, nè autorizza la ripetizione della tassa regolarmente pagata, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (art. 11 e 12). E' questa una norma che se appare pienamente conseguente al sistema ed in parte anche giustificata da considerazioni d'ordine amministrativo ed economico, non fa che infirmare maggiormente il fondamento razionale del tributo il quale, per effetto di tale norma, viene a colpire non già un effettivo trasferimento di ricchezza ma la semplice apparenza di tale trasferimento;

d) Al fine di determinare il contenuto dell'atto, si deve tener conto, oltre che delle sue clausole, anche degli atti nello stesso inseriti nonchè delle convenzioni verbali in esso enunciate, purchè quest'ultime abbiano una connessione diretta con le disposizioni dell'atto, e la convenzione verbale non sia già estinta o non si estingua con l'atto che la enuncia (art. 62).

Sebbene la legge non lo dica espressamente, è altresì necessario che le parti tra le quali è intercorsa la convenzione enunciata, siano anche le parti dell'atto enunciante; ove l'enunciazione avvenga in una sentenza, occorre che la convenzione enunciata sia stata posta a base di una delle domande sulle quali la sentenza pronuncia (art. 72).

6. Determinando il contenuto dell'atto, si deve ricercare quale ne sia il regime tributario, indagine che, di regola, si concreta nella ricerca del trattamento proprio della categoria di atti cui appartiene quello presentato al registro.

In due casi peraltro tale ricerca non si rende necessaria:

a) quando si tratti di un atto sottoposto a condizione sospensiva, giacchè in tal caso al momento della registrazione è dovuta la sola tassa fissa, rinviandosi la liquidazione della imposta progressiva, proporzionale o graduale cui sia eventualmente soggetto, al momento in cui si sarà verificata la condizione (art. 17);

b) quando si tratti di un atto proveniente da un ente cui compete il beneficio della registrazione a tassa fissa. A tale proposito la legge del registro contiene una norma di carattere generale: se la legge che concede il beneficio non stabilisce diversamente, questo si intende concesso per la durata di dieci anni (art. 29), e a condizione che, ove si tratti di un ente tenuto alla compilazione del bilancio, l'utile da questo risultante non sia superiore all'interesse legale sul capitale versato (ibidem). Norme particolari disciplinano poi il beneficio della registrazione a tassa fissa, per le cooperative e le Banche popolari (articoli 65 e 66).

Ove non si tratti nè di un atto sottoposto a condizione sospensiva, nè di un atto fruente della tassa fissa in rapporto al soggetto da cui promana, è necessario, come accennammo, accertare quale sia il regolamento tributario della categoria, cui quel determinato atto appartiene per il che l'art. 8 stabilisce che « un atto che per la sua natura e per i suoi effetti, secondo le norme stabilite dall'art. 4, risulta soggetto a tassa progressiva, proporzionale o graduale, ma non si trovi nominativamente indicato nella tariffa è soggetto alla tassa stabilita dalla tariffa per l'atto col quale per la sua natura e i suoi effetti ha maggiore analogia ».

Riservandoci di tornare più ampiamente in seguito su tale argomento, non si può non rilevare sin da ora come una delle maggiori cause di difficoltà di applicazione del tributo e della sua impopolarità, risieda nella complessità della tariffa e delle tabelle ad essa allegate, che contano ben 297 articoli nonchè nella ingiustificata molteplicità delle aliquote.

Prescindendo da alcune norme relative a singole categorie di atti — mandato irrevocabile (art. 45), divisione (art. 48), permuta (art. 51), dichiarazione di mandato (art. 58), ecc. — la determinazione del trattamento tributario di un atto dà luogo a due fondamentali problemi: la *individuazione della aliquota applicabile*, quando per una data categoria di atti, la legge preveda più aliquote, come ad esempio per la vendita e per le

donazioni, e la *individuazione della base imponibile*, quando si tratti di atti soggetti a tassa proporzionale, graduale o progressiva.

Per quanto concerne la determinazione dell'aliquota, questa può dipendere o dai rapporti di parentela intercorrenti fra le parti — ed è quanto avviene per le donazioni — o dalla natura dei beni oggetto dell'atto — ed è quanto avviene, di regola, per gli atti traslativi della proprietà a titolo oneroso. Nella prima ipotesi la determinazione dei vincoli di parentela è fatta in base alle norme del Codice civile e non dà quindi luogo ad incertezze; nella seconda ipotesi, invece, la legge fiscale contiene delle norme speciali che si discostano sensibilmente da quelle del Codice civile e che trovano, o dovrebbero trovare, la loro giustificazione nella necessità di evitare facili frodi fiscali. E così che:

a) le quote di partecipazione in società di commercio non si considerano mobili, ma debbono ritenersi immobili fino alla concorrenza del valore degli immobili esistenti nel patrimonio sociale (art. 27);

b) i crediti di danaro non sono neppure essi considerati mobili, ma costituiscono, agli effetti fiscali, una separata categoria (ibidem).

Nel caso poi in cui con un solo atto vengano trasferiti più beni passibili di diverse aliquote sul valore di ognuno di essi si applica, salvo una espressa disposizione di legge in contrario, l'aliquota che gli è propria.

Applicazione di tali principi costituiscono le disposizioni relative alla vendita cumulativa di beni mobili ed immobili (art. 46) alle divisioni con conguaglio (art. 49) ai contratti in parte a titolo oneroso e in parte a titolo gratuito (art. 43).

Per quanto concerne la determinazione della base imponibile, il principio fondamentale in materia è che nei contratti bilaterali l'imposta si commisura al valore delle prestazioni di una sola parte e non già alla somma delle prestazioni di tutte le parti: ove il valore delle prestazioni delle due parti non sia equivalente si assume, di regola, il valore delle prestazioni della parte maggiormente oberata. E' in applicazione di tale principio che nelle permuta la tassa si applica alla parte dei beni che ha maggior valore (art. 51) e nelle compensazioni reciproche di debiti, sull'importo del debito di maggiore entità che viene estinto (art. 59). Ove il contratto abbia una certa durata, la base imponibile è calcolata in rapporto alla intera durata e quindi: la tassa proporzionale per le locazioni di cose (articolo 54) e d'opere personali (art. 55) si liquida sul cumulo dei prezzi e dei corrispettivi pattuiti per tutto il tempo per cui deve durare la locazione; l'imposta su di un atto traslativo il cui corrispettivo sia costituito da una rendita, si applica sul cumulo di tutte le annualità per le quali questa dev'essere corrisposta (art. 43); e infine per gli appalti si considera come valore imponibile il cumulo di tutti i prezzi e i corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto (art. 55).

Se l'entità della prestazione è obiettivamente incerta, come avviene ad esempio negli appalti a prezzo presunto (art. 32), nelle concessioni di pubblici servizi (art. 56) nelle vendite il cui prezzo debba venire ulteriormente

determinato (art. 32), all'atto della registrazione si procede ad una liquidazione provvisoria alla quale si sostituisce, in un secondo tempo, una liquidazione definitiva non appena si possano accertare gli elementi incerti: per il che, il contribuente è tenuto a presentare un'apposita denuncia (articoli 79 e 83).

7. Ma per poter liquidare l'imposta, non basta individuare le prestazioni da assumere come base imponibile; occorre anche tradurne il valore in una cifra concreta. A tal fine il principio generale è che tutte le volte in cui le prestazioni di una parte sono in danaro, si ritiene che esse siano equivalenti a quelle dell'altra parte e quindi si assume senz'altro come imponibile l'importo della prestazione pecuniaria; se il pagamento non è contestuale e la prestazione si concreta quindi in una obbligazione a termine, questa si valuta per il suo importo nominale prescindendo dal fatto che siano o meno pattuiti gli interessi (art. 26). Se nessuna delle prestazioni è in danaro, si valuta la prestazione di dare la cui stima offre minori difficoltà; in applicazione di tale principio nelle enfiteusi e nelle locazioni in cui il canone sia costituito da derrate è il valore di queste che si assume come valore del contratto e non già quello del diritto di godimento (art. 43).

Tale regola, peraltro, subisce una importantissima deroga in ordine agli atti che importano trasferimento di beni immobili, di diritti reali immobiliari, di aziende commerciali e industriali di navi e di quote sociali: per tali beni il ricevitore del registro può procedere alla loro valutazione diretta assumendo, come valore del contratto e quindi come base imponibile, anziché il corrispettivo in danaro, il valore venale dei beni stessi (art. 15 decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639). Al fine di accertare tale valore, l'ufficio, ove ritenga che questo sia superiore al prezzo risultante dall'atto o al valore che, in difetto, le parti abbiano dichiarato al momento della registrazione, notifica al contribuente il valore che l'Amministrazione reputa doversi attribuire al bene oggetto del trasferimento (art. 20 cit.); ove il contribuente, entro trenta giorni da tale notifica, non proponga opposizione alla commissione distrettuale, il valore proposto dall'ufficio diventa definitivo ed in base ad esso si procede alla liquidazione della tassa complementare. Ove invece il contribuente non ritenga di poter accettare la proposta dell'ufficio e non riesca a determinare consensualmente con questo il valore da sottoporsi all'imposta, stipulando all'uopo un regolare concordato, deve proporre opposizione alla Commissione di primo grado contro la cui decisione può poi eventualmente appellare alla Commissione provinciale; contro quest'ultima inoltre può ricorrersi alla A. G., ma solo per grave ed evidente errore d'apprezzamento o per mancanza o insufficienza di calcolo (art. 29 citato decreto). Sulla base della pronuncia della Commissione, si procede alla liquidazione dell'imposta complementare e, ove il valore risultante dalla decisione sia superiore di oltre un quarto a quello dichiarato dalle parti, alla liquidazione di una pena pecuniaria.

Come risulta dai brevissimi cenni storici sopra rias-

sunti è, quello della valutazione, uno dei problemi che ha maggiormente affaticato il legislatore e che è stato oggetto di frequenti modifiche nell'intento di trovare un procedimento che concili le opposte necessità di una valutazione quanto più possibile esatta e al tempo stesso quanto più possibile rapida, economica e quasi automatica. Che l'attuale sistema sia lungi dalla perfezione lo dimostrano inequivocabilmente i 71.200 ricorsi decisi dalla Commissione distrettuale in un solo anno (1941-42); peraltro essa costituisce, a tutt'oggi, quanto di meglio si è fatto, nè forse sembra si possa fare molto di più.

8. Per la riscossione dell'imposta la Finanza ha azione solidale contro tutte le parti contraenti e contro quelle nel cui interesse fu richiesta la formalità (art. 93) ed inoltre privilegio sui mobili e sugli immobili ai quali il tributo si riferisce (art. 97; art. 2758 e 2772 c. c.). Il privilegio immobiliare — l'unico che abbia una effettiva portata pratica — non si può esercitare in pregiudizio dei diritti che i terzi hanno anteriormente acquistato sugli immobili, e, se si tratta di imposta suppletiva, il privilegio non si può neppure esercitare in pregiudizio dei diritti acquistati da terzi dopo la registrazione dell'atto (c. c. art. 2747). Anche il tema dei privilegi costituisce indubbiamente una non piccola causa di impopolarità del tributo in quanto molto spesso il terzo possessore è costretto a pagare un'imposta alla quale sarebbe del tutto estraneo e contro la quale non ha modo di difendersi.

Oltre a questi privilegi sostanziali la finanza gode di due importantissimi privilegi processuali, comuni peraltro anche ad altri tributi: la riscossione mediante l'ingiunzione fiscale, cioè in base ad un titolo esecutivo rilasciato senza il previo accertamento della sussistenza del credito, e il *solve et repete*, del quale abbiamo rilevato più sopra la manifesta ingiustizia.

La prescrizione dell'azione della finanza per la riscossione dell'imposta, sia questa complementare, suppletiva o principale, è di tre anni dal giorno in cui poteva essere liquidata e quindi: dalla registrazione se si tratta di tassa suppletiva (art. 136) dal giorno in cui è stato denunciato il fatto che rende possibile la liquidazione definitiva, se si tratta di tassa complementare (art. 137). La prescrizione è interrotta dalla ingiunzione e da qualunque atto del procedimento coattivo o da qualsiasi domanda giudiziale (art. 140) nonché dal ricorso in via amministrativa del contribuente, ricorso che ha la virtù di interrompere la prescrizione anche in favore della finanza (art. 141).

9. Principio fondamentale in materia di imposta di registro è che le tasse regolarmente percepite non si restituiscono neppure in caso di risoluzione, rescissione o altro qualsiasi ulteriore evento che abbia privato l'atto dei suoi effetti (art. 12); peraltro, in deroga a tale principio, l'art. 14 ammette il rimborso dell'imposta in quattro casi e cioè: *in quello* delle sentenze di vendita forzata di immobili, quando con altra sentenza passata in giudicato la vendita sia stata dichiarata nulla; *in quello* degli atti dichiarati, con sentenza pronunciata,

in contraddittorio fra le parti, nulli per vizio radicale che, indipendentemente dalla volontà e dal consenso delle parti, induca la nullità dell'atto fin dalla sua origine; *in quello* delle donazioni per le quali si sia verificata l'evizione o lo spoglio delle cose donate e, infine, *in quello* delle convenzioni per causa od in occasione di matrimonio allorchè siano risolte o annullate.

A questi casi, tassativamente elencati nell'art. 14, se ne debbono peraltro aggiungere alcuni altri tra i quali presentano particolare importanza: *quello* degli atti per i quali in sede di registrazione si provvede ad una liquidazione provvisoria da sostituire, in un secondo tempo con una liquidazione definitiva: se l'imposta conseguente da quest'ultima è minore di quella pagata al momento della registrazione, il contribuente ha diritto di chiedere il rimborso della differenza; *quello* in cui all'atto della registrazione la tassa sia stata liquidata, in difetto di dichiarazione estimativa da parte del contribuente, in base a dichiarazione d'ufficio che in seguito al giudizio di valutazione sia risultata eccessiva: anche qui il contribuente può chiedere la restituzione della differenza pagata in più; *quello*, infine, del trasferimento di un'area fabbricabile su cui sia stata successivamente costruita, nei termini all'uopo stabiliti dalla legge, una casa d'abitazione: anche in tale caso è ammessa la ripetizione di parte della tassa pagata per l'acquisto dell'area.

Nettamente diversa dalle ipotesi sopra ricordate è quella in cui il contribuente chieda la restituzione di un'imposta indebitamente percetta dalla finanza: mentre nei precedenti casi si è in presenza di una liquidazione perfettamente regolare e di un evento posteriore che legittima la domanda di rimborso, nel secondo si è di fronte ad una liquidazione intrinsecamente errata ed è appunto tale sostanziale differenza che spiega perchè mentre per il rimborso di un'imposta regolarmente pagata è, almeno di regola, stabilito un termine brevissimo di decadenza, il diritto invece alla restituzione delle imposte indebitamente percepite è soggetto solo alla prescrizione triennale.

10. Se, come regola generale, dalla registrazione l'obbligazione di pagare l'imposta nasce come obbligazione pura e semplice, che anzi la formalità non può normalmente eseguirsi senza il contemporaneo pagamento del tributo, vi sono alcuni casi eccezionali nei quali dalla registrazione, l'obbligazione tributaria nasce come obbligazione condizionata, ed altri nei quali dalla registrazione non sorge alcuna obbligazione d'imposta. Sono questi rispettivamente i casi della registrazione a debito (propria degli atti compiuti da persone ammesse al gratuito patrocinio) e della registrazione gratuita (propria degli atti compiuti da soggetti privilegiati, primo fra i quali lo Stato).

11. Delle norme relative al contenzioso non è il caso di occuparsi essendo esse comuni anche ad altre imposte indirette sugli affari e formando oggetto di separata apposita monografia.

### III.

12. Come abbiamo avuto più volte occasione di rilevare esponendo le linee dell'attuale ordinamento, la legge del registro presenta numerosi difetti dà luogo a gravi inconvenienti che giustificano le aspre critiche di cui tale tributo è oggetto sia da parte degli studiosi che dei pratici: gli *studiosi* osservano che esso non risponde ai presupposti razionali di un tributo di guisa che riesce molto difficile trovargli una giustificazione logica; che, anzi, non mancano autorevoli scrittori, dallo Stein all'Einaudi, che escludono recisamente la possibilità di una simile giustificazione: e tale conclusione non appare certo eccessiva ove si rifletta che, come già rilevato più sopra, se è difficile spiegare razionalmente una imposta sui trasferimenti, molto di più lo è il giustificare un'imposta che colpisce solo i trasferimenti risultanti da atto scritto quasi che l'adozione di una forma piuttosto che un'altra possa costituire un indizio di capacità contributiva idoneo a legittimare l'applicazione di un tributo.

I *pratici*, dal canto loro, si lamentano che tale imposta sia troppo onerosa e soprattutto di applicazione quanto mai difficile e complessa sì da alimentare numerosi arbitri da parte dei funzionari chiamati ad applicarla e numerosissime contestazioni giudiziarie. E la doglianza non si può certo dire nuova se fin dal 1848 il Dalloz scriveva: « à loin donc que la formalité de l'enregistrement ait tourné à l'avantage de la loi civile, elle a multiplié les procès en augmentant le nombre des actes sous seing privé où en forçant, dans les actes publics à s'envelopper de précautions et d'obscurités qui deviennent une source intarissable de contestations et qui ne font que donner plus de prise à la loi fiscale dont les réseaux viennent se creuser en tout sens, pour ne laisser aucune stipulation hors de ses atteintes ».

D'altronde che le lagnanze dei pratici non siano prive di consistenza è dimostrato dal fatto che in un solo anno (1941-1942) i ricorsi per questioni diverse dalla valutazione relativi alle imposte indirette sugli affari — ma in pratica quasi unicamente relativi al registro — decisi dalle Commissioni provinciali ammontarono a 5800 e quelli decisi dalla Commissione centrale a 1947.

Malgrado l'indubbia fondatezza di tali critiche, che ne consiglierebbero l'abolizione, l'entità del gettito del tributo rende molto perplessi sulla opportunità, se non addirittura sulla possibilità, di adottare una simile norma: basta infatti pensare che nel decennio 1931-32 1940-41 esso ha reso da un minimo di 641 milioni (nell'esercizio 1933-34) ad un massimo di un miliardo e 387 milioni (nell'esercizio 1939-40) e soprattutto che il suo importo è stato, nel triennio 1938-1941 superiore di oltre 100 milioni all'anno alla somma delle imposte terreni, fabbricati e complementare sul reddito.

Ciò che invece è indubbiamente possibile è una profonda e radicale modificazione dell'ordinamento del tributo tale da diminuire grandemente gli inconvenienti pratici cui la sua applicazione dà luogo. Basta, per persuadersi di una simile possibilità, analizzare le cause

dei più gravi inconvenienti che presenta l'attuale ordinamento.

a) Come abbiamo rilevato più sopra, per liquidare l'imposta su di un atto è necessario identificarne il contenuto e determinare quindi in quale delle varie categorie elencate nella tariffa e nelle tabelle *B*, *C*, *D* ed *E*, esso rientri: ma poichè la tariffa contiene ben 141 articoli — molti dei quali frazionati in più disposizioni — la tabella *B* ne contiene 52, la tabella *C* 40, la tabella *D* 48 e quella *E* 16, con un totale quindi di 297 articoli è facilmente comprensibile come l'individuazione della categoria nella quale si deve ricondurre un atto riesca molte volte difficilissima. Si pensi, ad esempio, alla difficoltà che può offrire l'accertare se un determinato atto — la cui redazione può, per diversi motivi, essere o imperfetta o volutamente complessa ed oscura — si debba qualificare appalto o compravendita di cosa futura, somministrazione o vendita a consegne ripartite, vendita o promessa di vendita, concessione di pubblico esercizio o appalto della sua esecuzione, locazione con permesso di costruzione o superficie ecc.

b) Altra causa di gravi incertezze e di conseguenti contestazioni è — come abbiamo già notato — la norma secondo cui, allorchando un atto contiene più disposizioni, la tassa va applicata a tutte o ad una sola a seconda che esse siano indipendenti o, viceversa, necessariamente connesse. L'incertezza deriva in parte dall'equivocità del termine « *disposizione* » — che ha permesso l'affermarsi di una interpretazione, sicuramente erronea, secondo cui la disposizione si identificherebbe con la prestazione di ogni parte, di guisa che tutti i contratti bilaterali conterrebbero necessariamente più disposizioni — e in parte dalla indeterminazione del concetto di necessaria interdipendenza delle varie disposizioni, in presenza della quale si fa luogo alla tassazione di una sola di queste.

c) Altra circostanza che rende particolarmente mal gradita l'imposta di registro è il fatto che il contribuente deve, assai spesso, pagarla non già nel momento in cui conclude il contratto, nel quale l'esazione dell'imposta gli riuscirebbe psicologicamente meno molesta, ma nel momento in cui l'inadempimento della controparte lo costringe a sopportare forti spese giudiziarie, senza alcuna certezza di successivo recupero, di guisa che il fisco finisce per presentarsi agli occhi del contribuente quasi come un alleato del proprio avversario. E tale inconveniente dipende in parte dalla relativa facilità con la quale il contribuente, sino a che non è costretto a far uso dell'atto, può evadere dall'obbligo di chiederne la registrazione, ed in parte dal fatto che lo stesso legislatore, per una categoria abbastanza vasta di atti, non impone l'obbligo della registrazione in termine fisso, ma si limita a richiederla come condizione per la loro producibilità in giudizio.

d) Infine l'accertamento del valore venale dei beni per i quali è ammissibile il giudizio di congruità è pur esso fonte di numerosissime contestazioni e di doglianze da parte dei contribuenti che spesso vengono costretti — e assai più spesso credono di essere stati costretti — a pagare il tributo su un valore superiore al reale.

Mentre di quest'ultimo inconveniente il legislatore si è più volte preoccupato modificando in vario senso — ma invano, con scarso risultato — la procedura d'accertamento del valore imponibile, dei primi tre difetti esso si è sempre completamente disinteressato senza che tale disinteresse appaia in alcun modo giustificato.

13. Che sia possibile ridurre a pochissimi i 141 articoli che compongono l'attuale tariffa è cosa la cui dimostrazione non richiede certo un lungo discorso: basta infatti assumere come elemento discriminatore fra le varie categorie di atti anzichè la loro integrale disciplina giuridica — come fa l'attuale legge — uno o più effetti tipici, quali, ad esempio, il trasferimento di proprietà, la costituzione o l'estinzione di obbligazioni, la dichiarazione o l'accertamento di diritti già preesistenti. Significativo, in proposito, è l'art. 4 della vigente legge di registro che raggruppa in sole 4 categorie tutti i possibili atti: quelli che importano « trasmissione a titolo oneroso di proprietà, di usufrutto, uso e godimento di beni mobili od immobili o di qualsiasi altro diritto reale e gli atti che contengono obbligazione o liberazione di somme o prestazioni »; quelli che « non contengono obbligazione o liberazione ma semplice dichiarazione o attribuzione di valori o di diritti senza che ne operino la trasmissione »; quelli che importano « trasferimenti di beni a titolo gratuito » e, infine, « gli atti che possono servire di titolo o documento legale ».

D'altronde l'eccessività dei 141 articoli della tariffa appare chiara ove si consideri che le aliquote previste dalla tariffa sono soltanto sedici onde se l'assoggettamento di un atto ad un'aliquota piuttosto che ad un'altra non è tutt'affatto arbitrario ma dipende da un criterio ragionevole non dovrebbe essere impossibile porre in evidenza tale criterio e ripartire quindi tutti gli atti al massimo in 16 categorie, quante sono le aliquote. Senonchè, a questo punto, sorge spontaneo il chiedersi se sia giusto che sussistano 16 diverse aliquote o se non sarebbe più giusto, al contrario, che le aliquote fossero solo 4, quante sono le categorie contemplate nel già citato art. 4. Per qual motivo mai il mutuo, cioè il passaggio di denaro dal creditore al debitore, deve essere assoggettato all'aliquota del 2% mentre il pagamento, cioè il passaggio di denaro dal debitore al creditore, deve pagare solo 0,50%? E per quale arcana ragione mai la riscossione di diritti o rendite mediante aggio deve essere soggetta alla tassa del 2% mentre la riscossione dei diritti o rendite a forfait deve essere soggetta all'aliquota del 0,50%? In realtà l'aliquota proporzionale dovrebbe essere unica così come uniche sono quella graduale e quella progressiva (salvo per questa ultima la diversità, in rapporto al grado di parentela tra donante e donatario). A tutto voler concedere, si potrebbe stabilire un'aliquota più onerosa per i trasferimenti immobiliari, sul riflesso che questi avvengono con una frequenza notevolmente minore che non i trasferimenti di denaro o di mobili e che quindi potrebbe forse essere giusto tener conto di questo maggior periodo di ammortamento del tributo. Altrettanto ingiustificata è l'applicazione di aliquote ridotte per determinate cate-

gorie di atti nel dichiarato intento di favorirli, come, ad esempio, l'aliquota dell'1 % anziché del 2 % a favore delle vendite di navi o di bestiame: sembra infatti si possa fondatamente dubitare che una minorazione dell'1 % sul prezzo di vendita — che a questo si riduce il beneficio derivante dall'applicazione dell'aliquota ridotta — possa esercitare una efficace azione sull'industria armatoriale o su quella armentizia, tanto più ove si rifletta che basta rinunciare alla forma scritta per essere tutt'affatto esenti dal tributo.

• Infine per quanto concerne i 52 articoli della tabella allegato B questi dovrebbero venir senz'altro aboliti per le ragioni di cui in seguito. Concludendo, quindi, sembra possibile fare un sensibilissimo passo verso quella semplificazione tanto auspicata dai contribuenti e tanto auspicabile nell'interesse della finanza e della redditività del tributo, riducendo la tariffa a 5 soli articoli: *uno* che comprenda tutti gli atti importanti, trasferimento a titolo gratuito e soggetti a tassa progressiva; *uno* che assoggetti a tassa proporzionale maggiorata tutti gli atti importanti trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari; *uno* che assoggetti a tassa proporzionale ridotta tutti gli atti importanti trasferimento di beni mobili o di diritti reali su beni mobili, costituzione, modificazione od estinzione di obbligazioni; *uno*, che assoggetti a tassa graduale tutti gli atti che accertano, senza costituirli o modificarli, diritti di qualsiasi natura; e infine *uno* che assoggetti a tassa fissa tutti gli atti che non rientrano nei precedenti 4 articoli e che, d'altro canto, non debbano ricondursi fra quelli esenti in modo assoluto da registro.

14. Nessuna seria difficoltà offre l'eliminazione della seconda delle sopra specificate cause di contestazione fra fisco e contribuente: basterebbe infatti a tal uopo precisare *ben chiaramente* che nei contratti bilaterali l'imposta si liquida in rapporto alla prestazione di una sola parte e non già alla somma delle prestazioni di tutte le parti e che delle prestazioni di una parte non si tassano quelle che la legge considera come conseguenza necessaria della assunzione di altra obbligazione.

15. In ordine alla terza delle soprarilevate cause di impopolarità del tributo, è fuor di dubbio che il momento nel quale il pagamento dell'imposta riesce psicologicamente meno oneroso per il contribuente è quello in cui esso stipula il contratto mentre il momento in cui tale pagamento gli riesce più sgradito è quello in cui esso è in lite con l'altra parte ed è costretto a sopportare ingenti spese giudiziarie che non sa se potrà mai recuperare, neppure in parte. Di qui l'evidente utilità di spingere il contribuente a registrare l'atto al momento della stipulazione e non già in quello in cui deve eventualmente farne uso, il che, d'altronde, appare auspicabile anche in rapporto al gettito del tributo dato che il numero degli atti dei quali il contribuente è costretto a fare uso non rappresenta che un'aliquota molto modesta degli atti stipulati. Da tal punto di vista non può quindi esservi dubbio sull'opportunità, per non dire addirittura sulla necessità, di sopprimere la categoria de-

gli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso la cui esistenza si dimostra nettamente controoperante rispetto al fine suddetto. Ma tale soppressione è reclamata altresì da un'esigenza logica giacchè: o la stipulazione dell'atto costituisce un indizio di capacità contributiva, un fatto cioè al quale il legislatore ritenga giusto ricollegare la nascita di un'obbligazione tributaria, ed allora l'atto deve essere soggetto a registro in termine fisso; o, al contrario, la stipulazione dell'atto non costituisce manifestazione di capacità contributiva ed allora esso deve essere esente in ogni caso da imposta. L'assoggettare l'atto al tributo solo ove se ne debba fare uso vuol dire, in realtà, assumere come indizio di capacità contributiva la necessità di adire il magistrato: il che non sembra giusto. Nè sembra possa obiettarsi in contrario che l'uso dell'atto giustifichi il pagamento di una tassa, essendo facile replicare che i criteri di determinazione di una tassa giudiziale non possono essere quelli di una imposta sugli affari e che al parziale recupero delle spese sopportate dallo Stato per l'Amministrazione della giustizia provvedono già le tasse di bollo sugli atti giudiziari e le imposte di registro sulle sentenze.

16. Ma la soppressione della categoria degli atti soggetti a registro solo in caso d'uso, non basta evidentemente a far sì che tutti gli atti soggetti a registrazione vengano effettivamente registrati nei 20 giorni della loro vita e non solo se ed in quanto occorra farne uso. La legge attuale ha ritenuto che per assicurare il puntuale odempimento della obbligazione di chiedere la registrazione bastasse la comminazione di una soprata: l'esperienza peraltro ha dimostrato che tale sanzione se è efficace per gli atti pubblici, non lo è affatto per le scritture private. La ragione di ciò dipende dal concorso di queste due circostanze: 1° che per gli atti pubblici la Finanza è in grado, mediante l'ispezione dei repertori dei pubblici ufficiali, di controllare l'adempimento dell'obbligazione e, in difetto, di procedervi d'ufficio di guisa che la probabilità di sfuggire alla registrazione è pressochè nulla, mentre per le scritture private manca un qualsiasi efficiente controllo da parte del fisco e quindi le probabilità di evasione sono molto elevate; 2° che l'eventuale soprata per mancata o tardiva registrazione di un atto pubblico fa carico al pubblico ufficiale senza possibilità di ripetizione verso le parti il che crea un contrasto d'interessi, in ordine alla richiesta di registrazione, fra il pubblico ufficiale che, essendo esposto alla sanzione, ha interesse a chiederla e le parti, che, essendo tenute al pagamento della tassa potrebbero avere interesse a rinviarla. Per le scritture private, invece, essendo la soprata a carico delle stesse parti tenute al pagamento della tassa non si verifica nulla di simile.

Nella impossibilità di organizzare anche per le scritture private un efficiente controllo fiscale, l'unico espediente veramente efficace per costringere i contribuenti a chiederne la registrazione è quello di comminare la nullità degli atti privati non registrati. Il contribuente — che, messo nell'alternativa di pagare dieci oggi o sedici domani e solo nell'ipotesi di una lite, preferisce molto spesso questa seconda soluzione — messo nell'al-



ternativa di pagare dieci oggi o di rinunciare definitivamente all'affare preferirebbe, nella quasi totalità dei casi, pagare l'imposta, almeno quando questa è inferiore all'utile che esso si ripromette dall'affare. Pertanto contenendo l'imposta entro limiti modesti — l'uno o il due per cento al massimo — la sanzione di nullità riuscirebbe indubbiamente efficacissima, nè, data la modicità dell'aliquota, avrebbero più ragione di essere quelle obiezioni che si sono sollevate contro tale sanzione quando, pochi anni fa, essa fu stabilita per costringere a registrare degli atti soggetti ad un'aliquota del 60%. Nè sembra inutile a tale proposito ricordare che a favore di tale sanzione si sono pronunciati, tra gli altri, fin dal 1874 il Minghetti, il Mattiolo, il Pesca'ore e il Serafini.

Ove poi non si credesse opportuno applicare tale sanzione, potrebbe tornare utile — ma sarebbe pur sempre un semplice espediente di ripiego di molto minore efficacia — l'adottare per le scritture private un regime analogo a quello stabilito dal Testo unico del 1923 per i contratti verbali d'affitto: vale a dire porre a carico di una parte il pagamento dell'imposta e a carico dell'altra il pagamento della sopratassa, da stabilire in misura più elevata delle attuali — ad esempio sei volte la tassa — e senza possibilità di riduzione. Lo stabilire — come fa la legge attuale — che la sopratassa per omessa registrazione sia a carico di ambe le parti e, peggio, riconoscere la validità del patto che pone a carico dell'inadempiente l'eventuale sopratassa è certamente controperante al fine che si vuole raggiungere, giacchè il contribuente non solo spera di non litigare, — e quindi di non doversi avvalere della scrittura — ma pensa che anche nel caso di contestazione l'avversario sarà piuttosto restio ad esibire la scrittura, in quanto ciò lo obbligherebbe ad anticipare, e forse a sopportare definitivamente in proprio, una forte sopratassa; il che, in definitiva, vuol dire che il rischio di dover pagare la sopratassa diminuisce notevolmente. Lo stabilire invece che una parte possa sempre registrare l'atto col pagamento della sola tassa esponendo nel contempo l'avversario ad una forte sopratassa accresce di molto il rischio e rende quindi più efficiente la sanzione: se, ad esempio, la legge imponesse all'acquirente il pagamento dell'imposta e nel contempo stabilisse che questo possa sempre registrare l'atto col pagamento della sola tassa, salvo la riscossione, a carico del venditore di una sopratassa di sei volte la tassa, si renderebbe molto difficile un accordo tendente a rinviare la registrazione, giacchè il venditore, sapendo che l'acquirente può in qualsiasi momento esporlo al pagamento di una forte sopratassa senza alcun rischio proprio, difficilmente si indurrebbe a consentire che l'acquirente — cui fa carico la imposta — rinvii la registrazione: nella migliore delle ipotesi pretenderebbe che l'acquirente gli cedesse, in corrispettivo di tale rischio, la quasi totalità dell'imposta

che si risparmia, ma l'acquirente, sapendo che non potrebbe produrre l'atto senza pagare la tassa, difficilmente consentirebbe a tale cessione. Le possibilità di conciliare così opposti interessi risulterebbero pertanto molto limitate e quindi corrispondentemente ridotto l'ambito delle evasioni.

17. Per quanto concerne invece la valutazione dei beni — che, come rilevammo, costituisce pur essa fonte di numerose contestazioni — non sembra facile apportare profondi miglioramenti al sistema attualmente in vigore. L'idea di desumere il valore imponibile dalla capitalizzazione del reddito o dall'imposta fondiaria, così seducente per la sua semplicità, si è dimostrata in pratica inattuabile, come lo conferma il fatto che il legislatore, dopo avere adottato tale sistema più volte (leggi 22 aprile 1862, n. 585, 14 luglio 1866, n. 3121, 19 luglio 1868, n. 4480, 1° gennaio 1902, n. 25, 12 giugno 1930, n. 742), ha dovuto sempre rinunciarvi e talora prima ancora che esso avesse anche pratica attuazione (come per la legge del 1902 e per quella del 1930). D'altronde che l'attuale sistema costituisca un notevolissimo progresso rispetto a quello della stima ad opera dei periti è dimostrato chiaramente dal fatto che mentre nel 1936-1937 su 187.584 vertenze di valutazione furono compiute solo 1402 stime giudiziarie restando così insolute ben 186.182 vertenze, nel 1941-42, su una massa di contestazioni certamente minore ne furono decise ben 71.200 in primo grado e 24.000 in appello. Come si vede, il numero di contestazioni risolto annualmente dalle commissioni è cresciuto in rapporto di quasi 50 a 1 e quindi si è corrispondentemente abbreviata la durata delle vertenze.

Un sensibile miglioramento potrebbe tuttavia conseguirsi ammettendo che tutte le volte in cui il contribuente possa fornire una prova inoppugnabile della effettiva entità del prezzo pagato, come ad esempio nel caso di acquisto all'asta o a trattativa privata ma con l'intervento del giudice delegato al fallimento, nel caso di vendita da parte dello Stato o d'altro ente pubblico, ecc. l'imposta debba liquidarsi sul prezzo pagato anche se inferiore al valore venale; una simile disposizione, infatti, mentre attenuerebbe il rigore del principio — tanto ripugnante al contribuente — secondo cui l'imposta può essere dovuta su un valore superiore al prezzo effettivamente pagato, non pregiudicherebbe seriamente gli interessi del fisco in quanto, attesa la difficoltà di fornire la prova dell'effettivo ammontare del prezzo pagato, il principio suddetto continuerebbe ad applicarsi nella stragrande maggioranza dei casi. D'altronde, l'introduzione di una simile limitazione verrebbe a giustificare quel principio con la necessità del fisco di difendersi da possibili evasioni e verrebbe a trasformarlo in una presunzione che il prezzo pagato corrisponda al valore venale, il che, lo renderebbe molto più accetto al contribuente.

## IMPOSTA DI BOLLO

## SOMMARIO

18. Cenni storici. — 19. Esposizione dell'attuale ordinamento. — 20. Critiche e proposte di modifiche.

18. Se lo svolgimento della legislazione in materia di registro dal 1862 ad oggi è stato, come si è visto più sopra, particolarmente complesso, quello della tassa di bollo non è stato molto più semplice: basti pensare che negli ultimi 20 anni si sono pubblicati ben 45 provvedimenti legislativi in materia a prescindere, naturalmente, da tutte le norme di privilegio e favore di singoli enti e da quelle contenute in leggi speciali relative ad altre da quelle contenute in leggi speciali relative ad altre materie. Nella impossibilità di enumerare tutti questi provvedimenti — dei quali, d'altronde, la maggior parte ha ormai perduto qualunque interesse pratico — ci limiteremo a ricordare come la eccessiva frequenza con la quale si sono succedute le varie leggi ha costretto il legislatore a compilare nello spazio di appena 60 anni ben 4 successivi testi unici: dopo soli 12 anni dalla legge fondamentale del 21 aprile 1862 si ebbe infatti il primo testo unico, approvato con il R. decreto 13 settembre 1874 n. 2027, al quale seguì a distanza di poco più di 20 anni, il secondo (approvato col decreto 4 luglio 1897) e quindi, a distanza di altri 20 anni, il terzo (approvato col decreto 6 gennaio 1918 n. 135) che ebbe vita particolarmente breve essendo stato sostituito, dopo soli 5 anni, dal testo unico 30 dicembre 1923 n. 3268, tuttora in vigore. Purtroppo le modifiche apportate a quest'ultimo sono ormai tante e tali che l'identificazione della norma di legge vigente riesce particolarmente difficile: di ciò si è reso conto la stessa direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari che con la normale 90 del 1938 provvedeva « ad aggiornare fino al 31 dicembre 1937 la detta tariffa allegato A (parte 1, 2, 3 e 4) nonchè la tabella allegato B annessa alla predetta legge del bollo ». Anche questa specie di parziale T. unico, singolare sia per la sua natura semiufficiale sia per la limitazione alle sole norme relative alla tariffa con esclusione quindi di quelle modificatrici della legge, è ormai talmente superato che per qualsiasi questione la sua consultazione deve essere integrata da quella di numerosi altri provvedimenti legislativi.

Delle più recenti modifiche al testo unico del 1923 particolare menzione meritano: la legge 5 dicembre 1933 n. 1669 sulla cambiale che, modificando la norma dell'art. 48 del T. unico attenua le conseguenze della insufficienza del bollo nei confronti della cambiale stabilendo che tale irregolarità non privi il titolo di tutti gli effetti cambiari ma solo dell'efficacia di titolo esecutivo; il R. decreto-legge 26 settembre 1935, n. 1749, che ha assoggettato ad una speciale imposta tutti gli atti e i documenti relativi a qualsiasi movimento o ricevimento di merci di somme di denaro, di titoli o valori scambiati tra la casa madre di una ditta commerciale e le proprie filiali, succursali, sedi depositi e stabilimenti nonchè quelli scambiati tra le succursali, sedi, depositi, ecc. di una stessa ditta e infine quelli scambiati fra una

ditta e i propri rappresentanti e commessi viaggiatori. Lo stesso decreto-legge 26 settembre 1935 ha poi modificato la disciplina tributaria delle lettere d'accreditamento e di addebitamento rendendola più rigorosa. Infine il decreto legislativo Luogotenenziale 1° marzo 1945, n. 67, che autorizza, in via provvisoria, l'impiego di marche da applicarsi sui fogli di carta libera uso bollo per tutti gli atti e scritti per i quali la tariffa richiede invece l'uso esclusivo di carta filigranata.

19. Tanto dal punto di vista giuridico che da quello economico l'imposta sul bollo presenta una così notevole varietà di istituti e di atteggiamenti da legittimare il dubbio che si debba parlare non già di un'unica imposta ma piuttosto di un gruppo di imposte sul bollo. Ed infatti: in rapporto al loro contenuto giuridico le norme del vigente T. unico possono distinguersi in tre diversi gruppi: il primo che comprende le norme che vietano di compiere un determinato atto senza l'impiego della carta bollata, e cioè delle norme che impongono dei semplici divieti; il secondo che comprende le norme che impongono a chi abbia compiuto un determinato atto di applicare su questo delle marche, da annullare poi in una data maniera, o di esibirlo all'ufficio del bollo affinché vi applichi un timbro (il così detto *bollo a punzone*) o uno speciale visto (il *visto per bollo*) previa esazione della relativa tassa — delle norme quindi che, come è facile rilevare, impongono o una obbligazione di *fare* (l'applicazione e l'annullamento della marca) o di *dare* (il pagamento della somma richiesta dall'ufficio in occasione della applicazione del bollo o del visto); il terzo, infine, che comprende le norme che impongono, a chi ha compiuto una determinata attività, di pagare una determinata imposta ma che, in rapporto alla natura della base imponibile, stabiliscono una particolare procedura d'accertamento; sono, queste, norme che se da un canto si avvicinano molto a quelle del precedente gruppo, dall'altro se ne differenziano nettamente per la complessità della procedura d'accertamento che le accosta invece a quelle della legge del registro.

Sotto il profilo economico, poi, le tasse di bollo talvolta si atteggiavano come vere e proprie tasse (tipiche quelle sugli atti giudiziari), talora presentano un carattere ibrido fra la tassa e l'imposta sugli affari, come per talune tasse relative agli atti amministrativi; talora si profilano come vere e proprie imposte sugli affari e ciò sia che surrogino l'imposta di registro (come nel caso delle cambiali e delle quietanze ordinarie) sia che abbiano una propria autonomia (come nel caso dei contratti soggetti contemporaneamente ad imposta di registro e di bollo) e talora, infine, costituiscono delle imposte non facilmente definibili come nel caso della

esso sta per redigere; e poichè le categorie sono costruite tassa sulle pubblicità luminose, sugli avvisi esposti al pubblico, sulle inserzioni nei giornali ecc.

Il T. unico del 1923 ignora, naturalmente, queste distinzioni scientifiche e distingue le tasse di bollo in base a due diversi criteri: quello della *misura* e quello del *modo* con il quale vengono assolate. In base al primo criterio si hanno tasse  *fisse*, tasse  *graduati* e tasse  *proporzionali*, a seconda che la tassa colpisca in una unica misura tutti gli atti di una determinata specie con riguardo soltanto alla loro natura (*tassa fissa*) o vari invece, per la stessa specie di atti o scritti, secondo i gradi di una scala riferita al valore o alla dimensione della carta o ad altri elementi connaturali all'atto (*tassa graduale*) o infine si ragguagli, mediante una percentuale costante, al preciso valore rappresentato dall'oggetto imponibile (*tassa proporzionale*). In base al secondo criterio le tasse di bollo si distinguono in ordinarie, straordinarie e virtuali e l'art. 4 precisa che la tassa « si corrisponde in modo ordinario impiegando la carta filigranata e bollata che si vende per conto dello Stato ». Si corrisponde in modo straordinario: « a) applicando le marche da bollo sopra ogni altra specie di carta e nei casi previsti dalla presente legge anche sulla carta filigranata e bollata; b) con l'apposizione del bollo speciale impresso mediante punzone dagli uffici del registro designati mediante decreto reale; c) con l'apposizione del visto del bollo da parte di tutti gli uffici del registro; d) con l'applicazione di uno speciale contrassegno per gli avvisi su materia diversa dalla carta » « si corrisponde in modo virtuale mediante pagamento della tassa all'ufficio del registro o ad altro ufficio governativo senza materiale apposizione di bollo ».

Come è ovvio, tanto il pagamento in modo ordinario (cioè mediante impiego di carta bollata) quanto quello in modo straordinario mediante marche, presuppongono necessariamente il monopolio della fabbricazione della carta bollata e delle marche, dato che il gettito del tributo è costituito proprio dalla vendita, per un prezzo di gran lunga superiore al costo, della carta e delle marche di cui la legge impone il consumo. Appunto per la tutela di questo monopolio la legge punisce con la detenzione non minore di due anni chiunque faccia uso a danno dello Stato delle vere filigrane e dei veri bolli, punzoni e rami dei quali sia venuto in possesso e con la reclusione fino a 7 anni chiunque contraffaccia i bolli, punzoni, ecc. o scientemente smerci od usi filigrane, bolli e punzoni falsi (T. unico art. 77). Ma per assicurare che l'applicazione della legge d'imposta determini un effettivo acquisto di valori bollati è necessario impedire che uno stesso foglio di carta filigranata o una stessa marca possa servire più volte: di qui le norme che vietano, salvo le eccezioni tassativamente previste dalla legge, di fare sul medesimo foglio bollato due o più atti distinti soggetti a bollo (articolo 26), che vietano di scrivere fuori delle righe o di scrivere più di 28 sillabe per riga (artt. 17 e 18) e, infine, le numerose e minute norme relative al modo con il quale debbono annullarsi le marche (artt. 22 e 25) e

alle gravi sanzioni comminate a carico di chiunque faccia uso di carta o di marche precedentemente usate (detenzione sino ad un anno, art. 79). Ma oltrechè per la sua connessione con il monopolio della carta filigranata e delle marche, la tassa di bollo che si assolve in tali modi presenta una caratteristica particolarmente interessante: quella che il rapporto tributario si svolge integralmente al di fuori di qualsiasi ingerenza della Finanza, la quale interviene, e solo saltuariamente, per controllare se il contribuente abbia adempiuto o meno i propri obblighi: di qui due importanti conseguenze: che l'accertamento della sussistenza e dell'entità dell'obbligo d'imposta deve venir compiuta direttamente dal contribuente e che qualunque controversia tra questi e la Finanza trae inevitabilmente origine dalla affermazione dell'esistenza di una infrazione imputabile al contribuente, vale a dire che la questione sull'esistenza o meno dell'obbligazione tributaria si presenta come pregiudiziale ai fini di una contestazione in ordine ad un'asserita infrazione fiscale.

Per quanto concerne invece le imposte da assolversi mediante bollo o punzone, visto per bollo e in modo virtuale la tassa di bollo di accosta molto, come già accennammo, a quella di registro; il rapporto tributario non può, in questi casi — a differenza di quelli ora ricordati — estinguersi che con l'intervento della Finanza alla quale spetta di liquidare l'ammontare del tributo; ciò fa sì che l'insufficienza nel pagamento della tassa, non sia sempre imputabile al contribuente ma possa dipendere anche — e forse più frequentemente — da un errore dell'ufficio finanziario e che conseguentemente una contestazione fra fisco e contribuente non debba necessariamente presupporre una infrazione da parte di quest'ultimo. Inoltre, almeno per le imposte da pagarsi in modo virtuale, essendo il pagamento giuridicamente distinto dalla liquidazione del tributo, il contribuente può essere responsabile non solo dell'evasione della tassa — il che si verifica quando esso non denunzi il fatto da cui nasce l'obbligazione tributaria — ma altresì del semplice ritardo nel suo pagamento.

L'analogia tra la tassa di registro e quella di bollo pagata in modo virtuale è messa in rilievo dalla stessa legge fiscale che da un canto commina per il tardivo pagamento una sopra-tassa uguale a quella stabilita dalla legge sul registro per la corrispondente ipotesi, dall'altro rinvia a quella legge per quanto concerne la decisione della controversia fra fisco e contribuente e per la riscossione delle imposte.

20. Anche per la tassa di bollo si può ripetere, almeno in parte e sotto un certo aspetto con maggior fondamento, quanto si è detto a proposito dell'imposta di registro. Da un punto di vista pratico, infatti, la sua applicazione riesce non meno difficile, complessa e molesta di quella dell'imposta di registro. Basti, infatti, pensare che la tariffa allegata al vigente T. unico comprende ben 212 voci, corrispondenti ad altrettanti tipi di atti, di guisa che, per decidere se e quanto debba pagare, il contribuente deve preventivamente accertare in quale delle 212 categorie suddette rientri l'atto che

non già in base ad elementi formali ed estrinseci ma al contenuto dell'atto, una simile indagine si presenta molto spesso tutt'altro che facilè. D'altronde, se la tipicità degli atti può talvolta rendere di notevole interesse il risolvere una questione in un senso piuttosto che in un altro, nella maggior parte dei casi, la lieve entità della imposta rende evidentissima la sproporzione tra la difficoltà dell'accertamento che il contribuente è chiamato a compiere sotto la comminatoria di gravi sanzioni e l'utilità che ne ritrae lo Stato, il che rende ancor più molesto il pagamento dell'imposta.

Dal punto di vista scientifico invece il giudizio sulla razionalità del suo fondamento non può essere unitario come per l'imposta di registro una volta che, come accennammo più sopra, l'imposta di bollo si atteggia in modi profondamente diversi: di qui la necessità di esaminare distintamente i casi in cui l'imposta di bollo costituisce una vera e propria tassa da quelli in cui sostituisce l'imposta di registro e da quelli infine in cui integra un tributo autonomo.

a) *Tasse*. — Il campo degli atti giudiziari costituisce, come è noto, quello in cui il bollo assume più spiccatamente la funzione di una vera e propria tassa. Il concetto accolto alla legge vigente è quello di graduare il tributo in base ad un duplice criterio: il giudice cui sono diretti o dal quale promanano gli atti tassabili e il loro contenuto; conseguentemente l'art. 117 della tariffa, che disciplina il regime tributario degli atti relativi ai giudizi davanti ai conciliatori contempla tre diverse categorie di atti; l'art. 118 relativo ai giudizi dinanzi al Pretore in materia civile, ne contempla 19; l'art. 119, relativo ai giudizi dinanzi ai Tribunali e alle Corti d'appello, ne contempla 13 e via dicendo. Ora, mentre è ovvia l'opportunità di assoggettare gli atti della procedura a tasse diverse in rapporto alla diversa importanza del giudice, non sembra altrettanto opportuno stabilire tasse diverse per i diversi atti del processo. In realtà il rapporto tra tassa e servizio è necessariamente molto imperfetto e forfettario, specie in un campo, quale quello della giustizia, in cui l'accertamento sia dell'utilità risentita dal singolo che della spesa sopportata dallo Stato, riesce difficilissimo se non addirittura impossibile. Meglio quindi sacrificare alla semplicità di accertamento della tassa il desiderio di rapportare questa al servizio reso e limitarsi ad assoggettare tutti gli atti della procedura relativa ad un determinato giudizio ad una sola aliquota, tanto più che un certo rapporto tra tassa e servizio viene pur sempre attuato, sia pure molto imperfettamente, dal fatto che l'imposta è proporzionata alla lunghezza dell'atto e quindi al tempo che questo assorbità al giudice. Il vantaggio della semplicità derivante dall'adozione di una sola aliquota compenserebbe più che abbondantemente l'inconveniente della non perfetta rispondenza fra servizio e tassa.

In omaggio al carattere di tassa sembrerebbe poi potersi imporre l'obbligo del cosiddetto *bollo di produzione*, a tutti indistintamente gli atti e documenti esibiti al giudice, anche se già scritti su carta bollata o assog-

gettati ad imposta di registro e ciò sul riflesso che il *bollo di produzione* dovrebbe essere il parziale corrispettivo del tempo che il giudice deve dedicare all'esame dell'atto. Il maggior gettito del tributo per tale sua estensione potrebbe, semprechè lo si ritenga opportuno, giustificare una leggera diminuzione del prezzo della carta bollata stabilita per gli atti giudiziari.

Con tale semplificazione la disciplina delle tasse giudiziarie potrebbe ridursi a quattro o cinque articoli di facile applicazione e quindi, ove non si ritenga di dover rendere tutt'affatto gratuita l'amministrazione della giustizia, non si potrebbe contestare il fondamento della tassa di bollo.

Criteri analoghi dovrebbero adottarsi per gli atti, le istanze e i ricorsi diretti a pubbliche amministrazioni per i quali il bollo può giustificarsi appunto come una tassa; anche qui, peraltro, la tassa dovrebbe determinarsi unicamente in rapporto all'autorità amministrativa cui l'atto è diretto o dal quale promana e le distinzioni non dovrebbero essere più di 3 o 4.

b) *Tasse surrogatorie di quelle di registro*. — In questa categoria rientrano, come si è già accennato, le tasse sugli effetti di commercio e sulle quietanze; dato il loro carattere surrogatorio è ovvio come, ove si discostasse il fondamento delle tasse di registro, non si possa giungere a conclusione sostanzialmente diversa nei loro confronti. Del pari evidente però è l'opportunità di conservare tali tasse sino a che sussista l'imposta di registro; ciò non esclude, naturalmente, che anche in tali settori sia possibile e quindi necessario procedere a delle semplificazioni.

c) *Tasse sugli atti civili e commerciali, avvisi, pubblicità, ecc.* — E' questo il gruppo di tasse più numeroso, più eterogeneo e più molesto ai contribuenti per la sua vastissima sfera d'applicazione che finisce per abbracciare qualsiasi forma d'attività. Sono note le critiche mosse dalla dottrina alle imposte sugli affari in genere nè qui è il caso di ripeterle bastando sottolineare il fatto che tali critiche appaiono ancor più fondate quando si tratti di tributi, quali appunto quelli in esame, che colpiscono non già il trasferimento di beni ma la prestazione di servizi o movimento di capitali connessi più o meno direttamente con una attività industriale o commerciale. Niun dubbio quindi che per tali sue caratteristiche negative tale gruppo di imposte dovrebbe senz'altro venir soppresso; ma è ciò possibile, in rapporto al suo gettito? Per rispondere a tale interrogativo è necessario rendersi esatto conto della effettiva importanza economica di tale settore della tassa di bollo.

Il gettito dell'imposta di bollo nell'anno 1936-37 — l'ultimo per il quale sono stati pubblicati dati statistici — ascese a L. 657.653.788 così ripartite: marche lire 273.598.855; carta bollata L. 226.066.845; riscossioni a mezzo punzone L. 20.877.861; bollo sui titoli e valori esteri L. 309.192; bollo sulle inserzioni, avvisi e annunci lire 2.479.420; bollo sugli abbonamenti a giornali riviste e altre stampe L. 1.400.277; altri titoli di riscossione lire 132.921.388. (1)

(1) In tali cifre non è compresa la tassa di bollo per le cambiali ed altri effetti di commercio ammontante a L. 82.857.710.

Ora, dato che nel 1937 la carta da bollo da L. 18, 12 e 8 serviva quasi esclusivamente per gli atti giudiziari e che comunque le poche eccezioni possono ritenersi più che abbondantemente compensate dall'importo della carta da L. 4 e da L. 6 usata per i giudizi dinanzi ai conciliatori, si può concludere con sufficiente certezza che l'ammontare della carta bollata impiegata per atti giudiziari non sia stato inferiore alla somma del gettito della vendita dei tre tipi di carta suddetti, e cioè a 110 milioni. Ma, come è noto, per tutte le comparse, ricorsi e note d'udienza nei giudizi dinanzi ai Tribunali, Corti d'appello e Cassazione è dovuta per ogni foglio una marca di pari valore per ogni procuratore avversario ed inoltre marche debbono venir impiegate per le procure in calce alle citazioni, per le chiamate di causa, per i rinvii, per gli atti istruttori ecc., onde può ritenersi, volendosi adottare un criterio di prudenza, che almeno altri 110 milioni di marche siano da imputarsi ad atti giudiziari.

Necessariamente molto meno preciso è il calcolo della carta usata per gli atti amministrativi e delle marche per quietanza; tuttavia, tenendo presente il valore delle marche vendute per i singoli tagli e l'entità delle quietanze risultanti da atti registrati si può ritenere che almeno altri 100 milioni siano da assegnarsi a tali due titoli.

Pertanto, anche a voler essere prudenti, si può concludere che il gettito afferente gli atti giudiziari ed amministrativi e le quietanze sia stato non inferiore ai 320 milioni e che quindi la soppressione di tutte le altre tasse di bollo avrebbe significato una perdita non eccedente i 340 milioni. Ora, dato che tale cifra non rappresenta che il 7,4% del gettito delle sole tasse e imposte indirette sugli affari — che per l'esercizio 1936-37 ammontarono a L. 4.487.722.000 — non sembra che la sua entità sia tale da imporre la conservazione di tale imposta malgrado la loro irrazionalità e la loro onerosità per il contribuente.

D'altronde non sembra si debba trascurare la circostanza che almeno una parte dei 330 milioni che si sarebbero perduti sopprimendo la imposta di bollo su tutti gli atti civili e commerciali — escluse le cambiali e le quietanze — si sarebbe recuperata attraverso le imposte sul reddito e che per alcune voci della tariffa la soppressione dell'imposta di bollo potrebbe legittimare un inasprimento della imposta sulle concessioni governative: così, abolito il bollo sulle azioni, potrebbe aumentarsi la tassa di concessione per le costituzioni di società e soppressa la tassa di bollo sui libri commerciali potrebbe maggiorarsi la tassa di concessione governativa dovuta per la loro vidimazione.

## IMPOSTA IPOTECARIA

### SOMMARIO

21. Cenni storici. — 22. Esposizione dell'ordinamento vigente. — 23. Proposte di semplificazione.

21. Anche la prim legge sulle tasse ipotecarie risalì, come già avemmo occasione di accennare, ai primordi del Regno d'Italia: più precisamente al 6 maggio 1862. Sebbene lo svolgimento della legislazione in questo settore sia stato molto più calmo che non in quelli dell'imposta di registri e di bollo tuttavia anche qui nello spazio di 80 anni si sono succeduti ben quattro Testi unici: quello del 13 settembre 1874, n. 2079, quello del 6 gennaio 1918, n. 135, quello del 30 dicembre 1923, n. 3272, e quello del 25 giugno 1943, n. 540. Naturalmente attesa la recente compilazione di quest'ultimo la legislazione successiva si limita per ora ad un solo provvedimento, il decreto legislativo luogotenenziale 5 aprile 1945, n. 141.

22. In base alle norme del vigente Testo unico — che per vero non si discosta molto dal precedente — la struttura del tributo appare piuttosto semplice. L'esecuzione di qualsiasi formalità ipotecaria, eccetto solo quelle per le quali sia stabilita una particolare esenzione, è condizionata al pagamento di un apposito tributo la cui liquidazione e riscossione avviene di regola ad opera del conservatore dei registri immobiliari in occasione della richiesta della formalità; solo eccezionalmente — e cioè quando si tratti di imposta dovuta per la trascrizione

di atti e sentenze portanti trasferimenti di beni immobili o di diritti capaci di ipoteca o di certificati di denunciata successione, nonchè per le trascrizioni obbligatorie dipendenti da tali fatti, il tributo anzichè dal conservatore viene liquidato e riscosso dall'ufficio del registro o delle successioni presso il quale è stato registrato l'atto o denunciata la successione.

L'imposta al cui pagamento è subordinata l'esecuzione della formalità è, a secondo della natura di questa ultima, proporzionale graduale o fissa:

*L'imposta proporzionale* è dovuta per le trascrizioni di atti e sentenze portanti trasferimenti della proprietà di beni immobili o di diritti capaci di ipoteca, per le iscrizioni e le rinnovazioni di ipoteca e per gli annotamenti di subingresso o per trasferimenti di crediti non dipendenti da causa di morte, per cancellazione o riduzione di ipoteca o pegno o per retribuzione di ipoteca;

*L'imposta graduale* è dovuta per gli annotamenti per trasferimenti di crediti a causa di morte e per quelli per postergazione o cessione di priorità o di ordine ipotecario;

*L'imposta fissa*, infine, è dovuta per tutte le altre formalità.

In omaggio poi al principio secondo cui un medesimo

fatto non può venir colpito due volte dallo stesso tributo; quando si sia pagata l'imposta proporzionale per una trascrizione, iscrizione o rinnovazione è dovuta la sola tassa fissa per le relative trascrizioni, iscrizioni o rinnovazioni di conferma, di esecuzione o di rettificazione e quando per lo stesso credito e in virtù dello stesso titolo debbano eseguirsi più iscrizioni o rinnovazioni, una sola di queste è soggetta alla imposta proporzionale mentre per le altre è dovuta la sola tassa fissa.

La base imponibile cui debbono commisurarsi le imposte proporzionali e gradualità è costituita: *dal credito per il quale è accesa ipoteca*, nel caso di iscrizioni, o rinnovazioni e di annotamenti diversi dalle cancellazioni e dalle restrizioni; *dalla somma per la quale è chiesta la formalità* per le cancellazioni o riduzioni di ipoteche; *dal valore attribuito dal contribuente all'immobile liberato*, salvo la facoltà di rettifica da parte della Finanza, per gli annotamenti per restrizione di ipoteca; *dal valore dei beni trasferiti* quale risulta accertato ai fini dell'imposta di registro o di successione per le trascrizioni di atti traslativi, di sentenze o di successioni *mortis causa*.

Normalmente la richiesta della formalità per la quale è dovuto il tributo è facoltativa e quindi il contribuente può, astenendosi dal demandarla, evitare il pagamento dell'imposta; eccezionalmente per gli atti che a norma del codice civile debbono venire trascritti, la richiesta di trascrizione è, proprio per effetto delle disposizioni del codice civile, obbligatoria e quindi il contribuente non può in alcun modo evitare di corrispondere il relativo tributo. Si ripete qui una distinzione molto simile a quella che abbiamo visto a proposito dell'imposta di registro tra atti soggetti a registrazione in termine fisso e atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso con la differenza, peraltro, che mentre in materia di imposta di registro la registrazione in termine fisso rappresenta la regola e quella in caso d'uso l'eccezione, in materia di imposte ipotecarie si verifica l'inverso giacché la volontarietà della richiesta è la regola e l'obbligatorietà l'eccezione.

A somiglianza di quanto stabilito per le altre imposte indirette sugli affari la prescrizione, sia dell'azione della finanza per la richiesta di supplementi che dell'azione del contribuente per la ripetizione delle imposte indebitamente pagate, si compie con il decorso di tre anni; la prescrizione invece per la riscossione dell'imposta principale si compie — a differenza di quanto avviene per l'imposta di registro e di successione — con il decorso di dieci anni.

Per quanto concerne la riscossione delle tasse e delle soprattasse e la decisione delle relative contestazioni si applicano le norme della legge di registro.

23. Non è certo questa sede opportuna per esaminare o anche solo per porre il problema della distinzione fra imposta e tassa, tanto più che per non contribuire ad aggrovigliarlo maggiormente sarebbe necessario esaminare tale problema distintamente — come invece non sempre si è fatto — dal punto di vista economico e da

quello giuridico. Comunque una cosa è certa: che anche per coloro che non ritengono di poterle classificare tra le vere e proprie tasse, le imposte ipotecarie sono indubbiamente le imposte che maggiormente si avvicinano alle tasse, costituendo quasi un ponte fra le due categorie. Le parole con le quali il ministro Bastogi giustificava, nella relazione a quella che divenne poi la legge 6 maggio 1862, l'esistenza di tale tributo rachiudendo ancora, sia pure nella loro semplicità, molto di vero: « gli atti ipotecari — osservava il ministro — sebbene riguardino interessi privati si iscrivono sopra registri tenuti a spese della pubblica amministrazione e posti sotto la tutela della fede pubblica. La tassa quindi è la ricompensa che il privato paga allo Stato per il servizio che gli rende. Essa è perciò proporzionata alla importanza del servizio che rende ed è tanto più elevata quanto maggiore è il valore che l'atto ipotecario garantisce ».

Ora, a prescindere da qualsiasi indagine per vedere se dal punto di vista giuridico e da quello economico il rapporto tra il servizio reso dallo Stato al singolo e il pagamento da parte di questo del tributo sia tale da permettere di qualificare il tributo stesso come una tassa piuttosto che come un'imposta, non sembra forse azzardato il ritenere che proprio a questo rapporto e alla volontarietà della richiesta del servizio si debba attribuire lo scarsissimo numero di contestazioni che danno luogo alle imposte ipotecarie. Basti pensare, a tal proposito che dal 1923 al 1942 le controversie decise della Corte di Cassazione in tale materia sono state 17, cioè neppure una all'anno.

E l'esiguità di tale numero appare tanto più significativa ove si tenga presente l'entità del gettito di tale tributo, gettito che nel decennio 1930-1940 è stato quasi costantemente superiore a quello dell'imposta sulle successioni e pari a circa il 30% di quello dell'imposta di bollo che, come è noto, dà luogo a numerosissime contestazioni. Di tale fatto, naturalmente, si deve tenere il massimo conto nel valutare la necessità o l'opportunità di apportare delle modifiche all'attuale ordinamento dell'imposta, essendo evidente come debba procedersi con la massima cautela nell'innovare il regolamento di un'imposta che, mentre assicura allo Stato un gettito tutt'altro che trascurabile (nell'esercizio 1941 esso rese circa 250 milioni) non dà luogo ad opposizioni da parte dei contribuenti. Ciò nonostante sembra che un miglioramento potrebbe introdursi senza eccessive preoccupazioni: dato che l'imposta ipotecaria sugli atti traslativi di proprietà è rigidamente abbinata all'imposta di registro, sembrerebbe conveniente fondere insieme i due tributi, maggiorando all'uopo l'aliquota dell'imposta di registro. Tale semplificazione non potrebbe che tornare utile sia ai contribuenti che alla finanza eliminando alcune incertezze cui dà luogo l'autonomia dei due tributi; basti pensare che in ben 6 delle 17 cause di cui sopra si è discusso appunto dell'autonomia dell'imposta ipotecaria rispetto a quella di registro con la conseguenza che, essendosi riconosciuta tale autonomia, si è ritenuta inammissibile, per inosservanza del *solvet et repete*, l'opposizione del contribuente.

## BIBLIOGRAFIA (1)

## IMPOSTA DI REGISTRO

- AVEZZA GIUSEPPE: *La legge sulle tasse di registro commentata*, Le Mohnier, Firenze 1884.
- AVEZZA GINO: *Tributi di registro*, Giuffrè, Milano.
- ID.: *Fondamenti di diritto positivo in tema di imposta di registro*, Roma 1939.
- M. BATTISTA e JAMMARINO: *Commento alla legge sulle tasse di registro*, 3 voll. Utet, Torino 1935.
- BONETTI: *Le leggi sulle tasse di registro studiate nella teoria e nella pratica*, 2 voll. Vallardi, Milano.
- ID.: *Le leggi sulle tasse di registro e di successione*, vol. I, Vallardi, Milano, 1925.
- BRUNI: *Le leggi di registro commentate*, Milano 1895.
- CAPPELLOTTO: *Tasse di registro*, corso teorico-pratico, Tip. Ed. degli Operai, Venezia 1912.
- ID.: *Le tasse di registro, nella teoria, nella giurisprudenza e nella pratica*, Vill. Tip. del Gazzettino illustrato, Venezia 1932.
- DE FRANCISCI GERBINO: *Le imposte sui trasferimenti della proprietà immobiliare*, Vallardi, Milano 1914.
- DI GENNARO: *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, « Rivista italiana scienze commerciali », 1937 - 219.
- GALVANO: *Le tasse di registro sugli atti giudiziari, stragiudiziali, civili e commerciali*, Modena 1921.
- GRIZIOTTI: *Il regime della legge di registro per gli atti interpretazione funzionale*, in « Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze », 1941, II, 260.
- ID.: *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge di registro*, in « Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze », 1939, II, 202.
- GORI: *Trattato delle tasse di registro*, Camelli, Firenze 1888.
- JARACH: *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Cedam, Padova 1937.
- MAGGIONCALDA e ACCAME: *Trattato delle tasse di registro*, coi tipi della Gazzetta dei Tribunali, Genova 1863.
- MONTI: *Le tasse di registro*.
- ID.: *Le tasse di registro nella teoria e nella pratica*, Giuffrè, Milano 1931.
- NINA: *Tassa di registro*, in Dig. ital., vol. XX, Utet, Torino.
- PRECCHIA: *Delle tasse di registro*, tip. Giannini e figli, Napoli 1829.
- PRINCIVALLE: *Le tasse di registro*, Torino 1893-99.
- TENDI: *Trattato teorico pratico delle tasse di registro*, Firenze 1904.
- UBERTAZZI: *La legge di registro annotata*, 9ª ediz., 2º vol., tip. Lavagno, Casale Monferrato, 1928.
- UCKMAR A.: *La legge di registro*, 2ª ediz., vol. 3º, Cedam, 1935.
- ID.: *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in « Diritto e pratica tributaria » 1937, 338.

## IMPOSTA DI BOLLO

- AVEZZA: *Testi unici delle leggi e regolamenti sulle tasse di registro e bollo*.
- BERTOLINO-GAJO e BATTISTA: *Tasse di bollo*, Torino 1928.
- G. BOCCARDO: *Dizionario di economia politica e del commercio*, voce « Bollo ».
- C. CALAMANDREI: *Bollo e registro*, pag. 685, Tip. Civelli, Firenze 1900.
- CARNELUTTI: *Finanze e processo*, in « Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze », 1937, I, 243.
- CARNELUTTI - EINAUDI: *Imposta o tassa*, « Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze », 1937, I, 359.
- CAVALLARO: *Dizionario tasse di bollo e registro sugli atti giudiziari*, Roma, 1935.
- CLEMENTINI P.: *Leggi sulle tasse di bollo, sugli atti giudiziari e su quelle in surrogazione alle due tasse di bollo e registro*, Utet, Torino 1883.
- CORSI: *Il codice del bollo*, Hoepli, 1898.
- MANITTI: *Tassa di bollo*, tip. Nobili, Pesaro 1893.
- MICHELOZZI: *Testo unico delle leggi sulle tasse di bollo e su quelle in surrogazione alle tasse di bollo e di registro*, commentato e annotato, 2ª ediz., Stamp. Ripamonti, Roma 1901.
- HAVAGLI: *Uso di atti in giudizio ed in sede amministrativa*, Roma 1934.

(1) Tutti i trattati e i manuali di scienza delle Finanze e di diritto tributario si occupano, con maggiore o minore ampiezza, delle imposte di registro, di bollo e ipotecarie; e dovrebbero quindi venir inclusi su una bibliografia relativa a tali tributi; attesa peraltro la genericità della trattazione e la notorietà delle opere non riteniamo indispensabile una loro specifica elencazione. Anche dei numerosissimi articoli e note relativi a singole questioni cui dà luogo l'applicazione di tali imposte riteniamo superflua l'elencazione in questa sede per la specificità degli argomenti in essi trattati e pertanto la presente bibliografia si limita alle sole opere di una qualche consistenza dedicate integralmente alle imposte in esame e a qualche monografia di particolare importanza.

## TASSE IPOTECARIE

- SASSI: *Modificazioni alle leggi di bollo, registro e alle concessioni governative*, Soc. editrice stampa commerciale, Milano 1911.
- SCAVONETTI G.: *Relazione sulla R. Avvocatura erariale per gli anni 1912-1925*, Roma, 1926.
- Id.: *Relazione sulla R. Avvocatura erariale per gli anni 1926-1929*, Roma 1930.
- SPOLTORÉ: *Prontuario di tutte le disposizioni su bollo che riguardano i Comuni e gli altri enti morali*, tip. Zaccagnini, Vasto 1901.
- UBERTAZZI: *La legge sulle tasse di bollo e su quelle in surrogazione del bollo e del registro*, Roma 1904.
- VIGNALI: *Le tasse di bollo nella teoria e nel diritto positivo italiano*, Milano 1901.
- ZOCCOLA. — *Leggi sulle tasse di bollo*, Scansano, 1895.
- ZAPPALA G.: *Il codice delle tasse di bollo*, F. Vallardi, 1927.
- CLEMENTINI P.: *Legge sulle tasse ipotecarie e sugli emolumenti dovuti ai conservatori delle ipoteche* (Testo unico 13 settembre 1874, n. 2079, serie 2<sup>a</sup>), Torino 1885.
- DE GREGORIO G.: *Manuale per l'esecuzione delle operazioni ipotecarie*, Torino 1908.
- GAETANO F. P.: *Codice delle tasse ipotecarie*, Firenze 1923.
- GALDI M.: *Manuale formulario ipotecario*, Napoli 1928.
- MINISTERO DELLE FINANZE: *Istruzioni 30 dicembre 1865 ai conservatori delle ipoteche, ecc.*, Roma 1865.
- MINISTERO DELLE FINANZE: *Massimario delle tasse ipotecarie*, Roma 1909.
- MARIANI BENIAMINO: *La legge sulle tasse ipotecarie e sulle trascrizioni obbligatorie* (Testo unico 30 dicembre 1923, n. 3272), commentata con numerose note di giurisprudenza, normali, circolari, ecc. Frosinone 1930.



# L'IMPOSIZIONE DEGLI INCREMENTI PATRIMONIALI

A CURA DEL

prof. MAURO FASIANI

della Università di Genova

## SOMMARIO

1. PREMESSE. — Si discute soltanto della tassazione degli incrementi patrimoniali come provvedimento ordinario. —
2. Si discute soltanto del problema dell'introduzione di un'imposta sugli incrementi nell'attuale sistema tributario italiano. —
3. Il problema tecnico ed il problema politico. —
4. Principii elementari che si assumono come postulati. — Il problema non è sé discriminare fra redditi di lavoro e redditi di capitale: ma fra patrimoni statici e patrimoni in aumento. —
6. Si distingue fra: aumento dei cespiti patrimoniali e aumento nel valore dei cespiti. —
7. *La tassazione dell'aumento dei cespiti* - Come non vi sia ragione per colpire con altro tributo speciale gli aumenti dovuti a vincite, a lotterie o a successione o a donazione. —
8. Le eventuali ragioni per tassare gli aumenti dovuti a risparmio. Come il risultato eventualmente desiderato si possa meglio ottenere mediante altre forme di discriminazione. —
9. *La tassazione degli incrementi di valore dei cespiti patrimoniali*. Classificazioni dei tipi di incrementi di valore. —
10. — *La tassazione degli incrementi nominali dovuti a svalutazione della moneta*. Gli incrementi apparenti. —
11. Il prelievo di ricchezza operato colla inflazione e gli aumenti apparenti. —
12. Tassazione dei guadagni e tassazioni delle mancate perdite. Limitate ragioni a favore di un'imposta ordinaria che colpisca tal tipo di incrementi. —
13. *La tassazione degli incrementi reali dovuti ad incrementi di redditi*. La questione affrontata in Italia *de jure condito* ed ora *de jure condendo*. —
14. La relazione fra reddito e valore capitale. —
15. Equivalenza fra un'imposta annua sul reddito e una corrispondente imposta sul capitale prelevata una volta tanto. —
16. Come ne derivi che l'imposta sull'incremento patrimoniale sia un doppio dell'imposta normale sul reddito. —
17. La desiderata sopra-tassazione degli incrementi di rendita come giustificazione dell'importo sugli incrementi patrimoniali. —
18. Tassazione dei redditi e degli incrementi dei redditi non guadagnati. Il sentimento popolare che sembra richiedere la sopra-tassazione degli incrementi. —
19. L'imposta sugli incrementi e l'illusione finanziaria. —
20. L'esistenza di incrementi patrimoniali non dovuti a congiuntura. —
21. Gli incrementi patrimoniali dovuti al lavoro e abilità del soggetto. —
22. La rendita e la messa a coltura della terra. —
23. Mancanza di una ragione logica di sopratassare i redditi super-normali da lavoro, solo perchè tali. —
24. Possibilità di sfruttare un fenomeno di illusione. —
25. *La tassazione degli incrementi patrimoniali dovuti ad un ribasso del saggio di interesse*. Le due opinioni di Einaudi e di Seligman. —
26. L'ipotesi implicita nella tesi di Einaudi. —
27. L'ipotesi implicita della tesi di Seligman. —
28. La diversificazione tributaria e la soluzione del problema. —
29. *La tassazione degli incrementi dovuti ad un ribasso del saggio in base al quale si contabilizzano certi redditi*. Il carattere apparente di tali incrementi e la mancanza di una ragione logica per tassarli. —
30. La tassazione degli incrementi patrimoniali indistinguibili dai redditi. Gli incrementi previsti e scontati e la loro identità col reddito. —
31. *La tassazione degli incrementi considerata nel suo complesso*. L'eterogeneità dell'oggetto dell'imposta. Riassunto dell'esposizione fatta. —
32. Un primo parere di massima sull'imposta in discussione, quando sembri razionale e quando non sembri tale. —
33. *Le necessità pratiche e i motivi che possono indurre alla introduzione del tributo*. L'impossibilità pratica di distinguere fra le varie cause di incrementi di valore. —
34. La necessità di applicare l'imposta a tutti questi incrementi, o di rinunciare ad essa. Le due ragioni principali per una soluzione favorevole: l'illusione finanziaria e l'ostilità popolare verso i redditi nuovi, crescenti, super-normali. I motivi adottati nella relazione del progetto Meda, a favore del tributo. —
35. La preferenza accordata alla tassazione diretta dei redditi super-normali. —
36. Altri motivi sussidiari a favore del tributo. Variazioni dinamiche dei redditi, rivalutazione e funzione dell'imposta sugli incrementi. —
37. Rapporti tecnici tra l'imposta sugli incrementi e l'imposta patrimoniale. —
38. *Il carattere reale o personale dell'imposta*. Gli esperimenti inglese e tedesco e il progetto Meda. I difetti di una tassazione reale degli incrementi. Perchè si ritenga preferibile il metodo personale. —
39. *Il soggetto dell'imposta*. Persone fisiche e giuridiche, famiglia e soggetto singolo. —
40. *La determinazione degli incrementi soggetti a tassazione*. Gli incrementi latenti e gli incrementi realizzati. —
41. Incremento e perdite nel patrimonio complessivo del soggetto. —
42. Difficoltà di distinguere fra incrementi patrimoniali e redditi. La soluzione amministrativa e giuridica del problema per l'applicazione dell'imposta di R. M. La proposta Meda. Dubbi circa la tassazione degli incrementi di valore delle aree edilizie e simili. —
43. *L'autonomia dell'imposta sugli incrementi e il progetto Meda*. L'imposta sugli incrementi come parte della complementare sui redditi nel progetto Meda. La formula proposta. —
44. I due problemi da discutere. —
45. La divisione dell'incremento per il numero degli anni occorsi per la sua formazione. Critica. —
46. Somma dell'incremento col reddito dell'anno. Critica. Preferenza accordata all'autonomia dell'Istituto. —
47. *L'incidenza dell'imposta sugli incrementi*. Gli effetti dell'imposta sugli incrementi previsti. —
48. L'imposta ed il rischio. —
49. L'imposta, la produzione del risparmio e la struttura capitalista. —
50. Come tali effetti non siano da paventarsi eccessivamente se l'imposta è di modesto ammontare. —
51. *Breve cenno di un tema collaterale*. L'imposta sugli incrementi e la nominatività obbligatoria dei titoli. —
52. *Il giudizio complessivo come tema politico*.

1. PREMESSE. — La tassazione degli incrementi patrimoniali può essere provvedimento straordinario o ordinario.

Straordinario se con essa ci si propone di colpire una volta tanto gli incrementi che si sono verificati in particolari circostanze (guerre, inflazioni ecc.) ordinario se con essa si vuol colpire in modo continuativo gli incrementi che si verificano nel corso del tempo. Nella presente memoria non ci si occupa della tassazione avente caratteri e scopi straordinari. Ci si occupa invece dei problemi relativi all'applicazione di un'imposta ordinaria.

2. La razionalità e la funzione di un'imposta di tal genere può apparire affatto diversa a seconda del sistema tributario di cui fa parte o di cui si vorrebbe entrasse a far parte; dell'ambiente economico in cui quel sistema è applicato, degli effetti economici che si vorrebbero raggiungere, ecc.

Non è certamente possibile prendere in esame tutti i sistemi tributari storici nei quali l'imposta ha trovato o potrebbe trovar posto e tanto meno tutti i sistemi ideali che furono proposti da finanzieri o progettisti.

Si ritiene pertanto preferibile esaminare gli aspetti fondamentali dei tributi, in riferimento all'attuale sistema tributario italiano, considerato nelle sue grandi linee strutturali, senza perdersi nella discussione degli innumeri problemi che l'esame di altri sistemi o progetti renderebbe indispensabile.

Ciò implica la rinuncia a dissertare di temi teorici fondamentali e di grande momento.

Ma è rinuncia proficua, sia per i limiti di spazio in cui la presente memoria deve essere tenuta, sia perchè tali temi saranno certamente affrontati da altri in sede più appropriata, sia perchè adattare i risultati della nostra ricerca alle varie soluzioni di quei temi fondamentali, non è più che una questione di applicazione di concetti già elaborati (1).

3. Il tecnico che venga posto di fronte alla domanda: se vi siano ragioni per colpire con una speciale imposta gli incrementi patrimoniali, si trova subito in un serio imbarazzo pregiudiziale.

In verità, ogni imposta può apparire buona o cattiva a seconda dei fini che si vogliono attribuire allo Stato, e la scelta di questi fini è squisitamente politica.

E così, ad esempio, può darsi che lo Stato si proponga di adottare quelle imposte che più favoriscano la produzione di ricchezza in un regime di proprietà privata; o che meno gravino su questa o quell'altra classe sociale; o persino che producano temporanei squilibri allo scopo di favorire un profondo mutamento della costituzione sociale. In tutti questi, e altri numerosi casi, il giudizio di bene e di male cambia notevolmente, poichè cambia il principio politico in base al quale soltanto il giudizio viene formulato.

Sicchè il tecnico che voglia rimaner tale e non diventare al tempo stesso uomo di parte, non ha facile la via.

Che anzi verrebbe fatto di affermare che fino a quando

rimane tecnico puro, non ha nulla da dire, perchè gli manca ogni pietra di paragone.

4. Vi sono tuttavia alcuni principii elementari, in tema di tassazione, che mi pare possano essere accolti da tutte le tendenze politiche attualmente fiorenti in Italia, in quanto non urtano (se non cado in errore) nessuno dei postulati posti a base dei loro programmi economico-sociali.

Essi sono i seguenti:

a) tutte le ricchezze, al disopra di un minimo, che entrano a far parte del reddito di un soggetto, debbono essere assoggettate a tassazione;

b) due ricchezze qualitativamente e quantitativamente uguali debbono essere tassate ugualmente;

c) due ricchezze qualitativamente e quantitativamente disuguali, non debbono essere tassate ugualmente;

d) dovendo scegliere fra due o più sistemi di tassazione che consentano le desiderate discriminazioni qualitative o quantitative della ricchezza, converrà tener conto della loro attitudine:

1° a fornire allo Stato il gettito necessario;

2° ad adoperare più o meno efficacemente le desiderate discriminazioni;

3° a perturbare più o meno l'attività economica;

4° a far sopportare maggiori o minori costi di accertamento e di esazione;

5° a garantire o meno certi altri vantaggi tecnici (esattezza degli accertamenti, « elasticità » o « sensibilità » (2) ecc. (3).

Non dico che questi principii non siano sufficienti per risolvere qualunque problema finanziario, e neppure tutti i punti dei problemi che si debbono affrontare in questa memoria: ma essi sono sufficienti, a mio avviso, per consentirci quei chiarimenti tecnici in merito alla tassazione di cui si discute, i quali debbono essere lo scopo di queste note.

5. Accolti questi principii, sia pure in forma di postulati, (4) occorre liberarci subito da un possibile equivoco, tanto facile quanto pericoloso.

Una delle maggiori preoccupazioni delle commissioni e delle assemblee dei nostri giorni, sta nel trovar modo di operare una discriminazione qualitativa dei redditi, assoggettando a più tenue tributo i redditi derivanti dal lavoro, e a tributo maggiore invece, i redditi derivanti da capitali.

Il progetto di assoggettare a speciale imposta gli incrementi patrimoniali, potrebbe far nascere l'illusione che si tratti di chiamare in tal modo a maggior contribuzione coloro che dispongono di un patrimonio, nei confronti di coloro che godono solo i redditi di lavoro.

Ma il problema che si tratta di affrontare non è questo.

Si può discriminare *contro* i redditi di capitali in molti modi: assoggettandoli ad aliquote più elevate quando si colpiscono con le imposte dirette; aggiungendo a quest'imposta complementare sul patrimonio, proporzionale o progressiva, integrandole con imposte sulla circolazione della ricchezza; ecc. ecc.

Si può anche spingere la tassazione fino ad effettuare dei veri e propri prelievi periodici sul patrimonio individuale, colle imposte sulle successioni o donazioni. E si può in tal modo ottenere tutta quella discriminazione fra redditi di lavoro e redditi patrimoniali, che si ritiene opportuna.

Ma non v'è per questo solo scopo, alcuna ragione di aggiungere agli altri, un tributo che colpisca, non già i patrimoni o i redditi che ne derivano, *ma gli incrementi patrimoniali*.

Una tassazione di questi ultimi si può soltanto giustificare se si raffronta la condizione di chi ha un patrimonio che non *fruisce di incrementi*, colla condizione di chi ha invece un patrimonio *nel quale si producono incrementi*, e si dimostra ragionevole che il secondo sia chiamato a contribuire più del primo in una qualche misura ragguagliata appunto all'entità di questi incrementi.

Discriminazione, adunque, fra due categorie di proprietari di capitali, e non fra le due categorie dei proprietari e dei lavoratori.

6. Nel discorrere di tale discriminazione, è intanto di urgente necessità chiarire il concetto di « incremento patrimoniale ».

Con tale espressione si possono intendere due cose:

- o l'incremento (qualunque ne sia l'origine o la natura) della ricchezza che costituisce un patrimonio;

- o l'incremento nel *valore* della ricchezza patrimoniale.

Secondo la prima nozione, fanno parte degli « incrementi » i nuovi *cespiti* che si aggiungono a quelli preesistenti in un patrimonio. E così ne fanno parte i nuovi risparmi del soggetto, le acquisizioni di ricchezza dovute a trasferimenti a titolo gratuito (successioni e donazioni) le vincite a lotterie, e simili.

Secondo l'altra nozione sono « incrementi » soltanto gli *aumenti di valore* che si verificano nei cespiti già posseduti.

Qualunque sia l'uso che si preferisce fare della parola « incrementi » è necessario tuttavia distinguere fra *aumento nei cespiti* e *aumento nel valore dei cespiti*, ed è opportuno trattare separatamente della tassazione dell'una e dell'altra cosa.

7. *La tassazione dell'aumento dei cespiti*. Vi è ragione per assoggettare a una nuova speciale imposta, detta « sugli incrementi patrimoniali » i cespiti che si aggiungono a quelli preesistenti in un patrimonio?

Per cercare una risposta, occorre intanto distinguere i vari tipi di accrescimento patrimoniale di questo genere.

Lasciamo da parte le vincite al lotto, alle lotterie e simili. Trattasi di incrementi patrimoniali assai poco frequenti, facilmente perseguibili con tributi speciali e che certo non potrebbero giustificare, da soli, l'introduzione di un tributo generale sugli aumenti dei cespiti.

Nè discorso molto più lungo meritano gli incrementi derivanti da successione e donazione. Anche quando

essi sono effettivamente tali, in quanto non si verificano nello stretto ambito della famiglia, già sono oggetto specifico delle imposte sui trasferimenti a titolo gratuito. Sulla base di argomentazioni giuridiche più che economiche, si potrebbe dire che l'imposta di successione colpisce l'asse ereditario come tale, mentre l'imposta sugli incrementi, colpisce l'accrescimento di ricchezza che si verifica nel patrimonio dell'erede. Ma è chiaro che oggetto dell'una e dell'altra imposta è pur sempre la stessa entità economica, e che solo l'erede può pagare l'una e l'altra. Il far pagare, ad esempio, il 20 % dell'asse a titolo di imposte di successione e un altro 20 % a titolo di imposta sugli incrementi patrimoniali, è la stessa cosa che far pagare il 40 % una sola volta come imposta sul trasferimento a titolo gratuito. Ed è strana cosa introdurre due tributi dove uno solo può compiere la propria funzione. L'unica ragione che potrebbe militare a favore della duplicità di tassazione è di carattere tecnico? Infatti l'imposta sugli incrementi, tiene conto dell'ammontare del patrimonio dell'erede, e quindi può graduare il tributo, in ragione della ricchezza che egli già possiede. Ma tale risultato si può facilmente ottenere aggiungendo all'imposta di successione, che colpisce l'asse, un'imposta sulle quote ereditarie, che appunto tenga conto della condizione economica dell'erede. Ed è procedimento tecnico preferibile all'altro, di assoggettare l'arricchimento dello erede a un'imposta generale sugli incrementi patrimoniali; poichè la graduazione delle aliquote può essere fatta in vista degli scopi particolari che si vogliono raggiungere con le imposte di successione, e che non hanno punti di contatto cogli scopi che ci si può prefiggere coll'imposta su tutti gli incrementi patrimoniali.

8. Più importanti dei precedenti, sono gli accrescimenti patrimoniali dovuti ad accumulazione.

Oserei anzi dire che, secondo ogni probabilità la causa più frequente ed importante del crescere dei patrimoni sia appunto il risparmio di una parte del reddito.

Nel discutere dell'opportunità di tassare tale tipo di incremento, occorre prestare attenzione a non confondere un problema tecnico ed economico, con altri di carattere potilico-morale.

Si badi bene che son lontano le mille miglia dal ritenere che « risparmio » significhi necessariamente « sacrificio », e che il sacrificio sia uguale per tutti i risparmiatori.

Neppure per sogno.

Il risparmio di chi oggi percepisce, ad esempio, un reddito di 12.000 lire al mese, implica sì un sacrificio, e ben grave; mentre il risparmio di chi gode di un reddito di 1, 2, 10 milioni al mese, diventa un qualcosa di automatico, che col sacrificio non ha più nulla a che fare.

E sarebbe del pari ridicolo ignorare che i maggiori redditi sono di proprietari e capitalisti, e non di lavoratori, e che ai primi riesce enormemente più facile aumentare il proprio patrimonio.

Lasciamo quindi da parte ogni considerazione senti-

mentale intorno all'« astinenza » di cui comunemente si considera meritevole il risparmiatore.

Resta il problema nudo e crudo se ci siano buone ragioni per assoggettare a tributi speciali gli incrementi patrimoniali dovuti ad accumulazione di risparmio.

A mio parere, per una soluzione positiva del quesito, potrebbe militare una sola considerazione. Come s'è detto, pare probabile che i più notevoli accantonamenti individuali di risparmio, siano tratti dai redditi più cospicui e derivanti da capitale. Sicchè, se si esentano gli accrescimenti patrimoniali più modesti, si hanno forti probabilità che il tributo in discorso discrimini contro i redditi maggiori, e « non guadagnati », chiamandoli a una contribuzione alla quale automaticamente si sottraggono i redditi minori e « guadagnati ».

E sia pure:

Ma il problema tecnico che si tratta di risolvere non è già se i redditi maggiori e « non guadagnati » debbano o non debbano pagar più degli altri. Si considerino pure tali redditi eccessivi, sproporzionati, ingiusti, riprovevoli, e si decida pure di tassarli quanto si vuole. Resta il problema di trovare il miglior modo per tassarli nella misura voluta.

Quello di ricorrere all'imposta sugli incrementi patrimoniali, non è che *un* sistema: un altro sarebbe di perseguire lo stesso risultato variando opportunamente le aliquote delle imposte normali sui redditi « non guadagnati » (imposte sui terreni, fabbricati, R. M. in categorie A e B) e della complementare sui redditi.

E dei due sistemi il primo mi sembra di gran lunga più imperfetto.

Mentre la normale e la complementare tassano tutto il reddito, l'imposta sugli incrementi tassa soltanto la parte di reddito che viene risparmiata. Ora non c'è esatta rispondenza fra ammontare di risparmio e ammontare di reddito. Tizio e Caio abbiano entrambi un reddito annuo di 10 milioni, ma Tizio ne risparmia 4 e Caio solo 2. Se affidiamo la discriminazione alla normale e alla complementare, entrambi pagheranno la stessa imposta, ma se l'affidiamo all'imposta sugli incrementi patrimoniali, Tizio paga il doppio di Caio.

E' questo il risultato che si vuole?

A prescindere dal fatto che nell'attuale sistema d'imposte il reddito risparmiato è già tassato doppiamente (5), non vedo proprio alcuna ragione perchè chi, avendo un reddito giudicato per avventura, sproporzionato, ingiusto, eccessivo, lo risparmia, sia tributariamente punito nei confronti di chi invece lo consuma interamente.

Non è dunque negli aumenti dei cespiti patrimoniali, ma caso mai negli aumenti dei loro valori, che l'imposta in discussione può trovare la materia imponibile sua propria. Ed è a questi incrementi che dobbiamo volgere la nostra attenzione.

9. *La tassazione degli incrementi di valore dei cespiti patrimoniali.* Gli incrementi patrimoniali dovuti ad incrementi di valore, siano essi effettivi e reali, o soltanto apparenti e nominali, possono suddividersi nelle seguenti categorie:

A) gli incrementi nominali o apparenti dovuti a svalutazione della moneta;

B) gli incrementi reali dovuti ad incrementi nel reddito corrispondente ai vari cespiti patrimoniali;

C) gli incrementi reali dovuti ad un ribasso del saggio di interesse corrente sul mercato;

D) gli incrementi nominali dovuti a un ribasso del saggio di base al quale si capitalizzano certi redditi;

E) gli incrementi che o sono reddito o sono indistinguibili dal reddito;

Di tutti questi tipi di incrementi, è opportuno trattare separatamente.

10. *La tassazione degli incrementi nominali dovuti a svalutazione della moneta.* Si è detto più sopra che qui non si vuol discutere di provvedimenti straordinari suggeriti dalle condizioni particolari del momento (6), e neppure degli aumenti di patrimonio derivanti dal fatto che, aumentando certi redditi, aumenta il risparmio che da essi può trarsi (7).

Qui si tratta di discutere di quegli incrementi di patrimonio che sono dovuti a un aumento di valore dei beni patrimoniali, imputabile alla svalutazione della moneta.

A tutta prima può sembrare che l'argomento non offra possibilità di dubbi e di discussioni.

Gli incrementi patrimoniali di tal tipo, si può dire, sono puramente apparenti e nominali, non implicano alcun accrescimento delle ricchezze possedute dal contribuente, e non si vede quindi per qual motivo si dovrebbero assoggettare a speciale tassazione.

Se la capacità d'acquisto della moneta scende da 100 a 50, o a 5, tutti i valori dei beni patrimoniali tenderanno ad aumentare in proporzione, senza che il soggetto ne sia comunque arricchito. Il proprietario di un terreno o di una casa, già valutata 100.000 lire, ne vedrà salire il valore monetario a 200.000, o a 2 milioni; ma egli non avrà ora niente di più e niente di meno della casa o del terreno che aveva prima, nè, alienando la sua proprietà, potrà ora procurarsi maggiore quantità di cose di quel che avrebbe avuto con 100.000 lire allora.

L'industriale che aveva uno stabilimento del valore di 1 milione, lo vedrà ora valutato a 2 o 20 milioni: ma nella stessa proporzione saranno ora aumentate le spese che deve incontrare per provvedere all'ammortamento delle sue macchine, all'acquisto delle materie prime.

Il commerciante che aveva in magazzino merce per due milioni, potrà ora venderla a 4 o a 40 milioni, illudendosi di essersi molto arricchito; ma 4 o 40 milioni dovrà ora spendere per rinnovare le scorte di magazzino. Egli farà ora « girare » moneta per 4, o 40 milioni, anzichè per 2, senza che per ciò la sua condizione economica sia mutata.

Par quindi potersi concludere che questi « incrementi » patrimoniali, non sono veri e propri incrementi: ma fittizi giochi di cifre, parole, che non rispecchiano alcun mutamento economico, e che non offrono adito ad alcuna ragionevole tassazione.

11. Ma dubbi rimangono se si paragonano tra loro le sorti dei proprietari di beni patrimoniali (terreni, case, stabilimenti industriali, stocks di merci, ecc.) e dei proprietari di crediti monetari (titoli, di debito pubblico, obbligazioni, mutui, ecc.).

Se lo Stato è ricorso all'inflazione, gli è perchè non ha trovato modo altrettanto facile ed efficace di procurarsi le disponibilità necessarie per i suoi bisogni. E l'inflazione si è risolta in una requisizione di ricchezza operata a danno dei possessori di titoli di credito. Se i proprietari di terreni e di case, gli industriali, i commercianti, hanno potuto conservare la propria posizione economica, vedendo salire i valori nazionali dei loro patrimoni da 1 a 4, o a 20 milioni, ben altrimenti sono andate le cose per i creditori. Chi aveva un milione di titoli di Stato, ad esempio, ha ora lo stesso patrimonio nominale di prima: ma ha ora 1 milione che vale solo più 500, o 50 mila lire di un tempo. Lo Stato si è dunque appropriato di 500 o 950 mila lire del creditore, lasciando indenni proprietari, industriali e commercianti.

Per di più, proprietari, industriali e commercianti, impiegano per solito nelle proprie aziende denari presi a mutuo, e possono ora restituire in moneta cattiva le somme che avevano avuto a prestito a moneta buona. Il commerciante che aveva comprato merce per 1 milione di lire buone, prese in prestito, può ora rivendere la sua merce per 4, o 20 milioni, liberandosi del suo debito con 1 milione di lire cattive, e realizzando quindi un incremento patrimoniale effettivo (e non più nominale) di 3, o 19 milioni di lire cattive.

V'è ragione, oppure no, di tener conto delle diverse condizioni di queste categorie di soggetti, e di chiamare a contribuire coloro che l'inflazione, o lascia indenni o favorisce?

12. A me pare che, se ci fosse il modo di correggere, non già la distribuzione della ricchezza, ma la distribuzione dell'onere fiscale durante il periodo dell'inflazione, ci sarebbero molte ragioni per farlo (8).

Ora, ci si può chiedere se un'imposta ordinaria, la quale colpisca tutti gli elementi di capitale, siano essi nominali o reali, possa rendere dei segnalati servizi allo Stato nei calamitosi periodi di inflazione, costituendo essa uno strumento bello e pronto per tener conto, in qualche misura, dei mutamenti che si verificano nelle condizioni comparative dei possessori dei vari tipi di capitalisti, e per aiutarlo, con il suo gettito, ad evitare o contenere l'inflazione.

Non si può dire che un simile istituto sia proprio l'ideale per perseguire lo scopo ora accennato.

Tassare tanto gli incrementi *nominali* di patrimonio, ai quali non corrispondono effettivi incrementi nella ricchezza posseduta dai proprietari, quanto gli incrementi *effettivi*, goduti da chi può rimborsare in moneta cattiva debiti contratti in moneta buona, quanto ancora, gli altri incrementi dovuti a cause affatto diverse, non pare del tutto rispondente al principio fondamentale che due ricchezze eguali debbano essere tassate egualmente. La stessa sorte fiscale non dovrebbe infatti essere riservata tanto a chi *non ha perduto* per effetto d'in-

fazione (incrementi nominali), quanto a chi *ha guadagnato* per effetto dello stesso fenomeno, o per cause diverse.

Tuttavia non si può trascurare il fatto che nei tempi eccezionali e dolorosi di inflazione, è vano pretendere una vigorosa giustizia tributaria. Non vi è nè tempo nè modo di attuarla. Un'imposta ordinaria sugli incrementi di patrimonio, costringendo normalmente ad un inventario aggiornato dell'ammontare dei patrimoni dei contribuenti, può effettivamente costituire un mezzo finanziario non trascurabile in tempi di calamità. Essa presenta infatti in qualche misura quel carattere di « elasticità », che si è rilevato manchevole nei sistemi tributari italiani di questa e di quell'altra guerra.

Non credo però che ci si debba abbandonare in proposito, a troppo facili ed entusiastici ottimismo. La difficoltà tecnica di accertare gli incrementi patrimoniali, è già di per se stessa gravissima, così come si avrà agio di accennare più avanti. Ma la difficoltà cresce enormemente in periodi di inflazione, durante i quali i prezzi dei vari beni si muovono con velocità affatto diverse, e con notevoli squilibri da regione in regione, da città a città. Accertamenti, ricorsi, giudizi di merito e di diritto, possono dar luogo a tanti errori e a tanta lentezza amministrativa, da togliere ogni efficacia all'istituto.

In complesso ritengo che il tributo in esame possa fornire qualche apprezzabile servizio finchè l'inflazione è piuttosto moderata, e modesta l'alterazione dei prezzi, ma non possa giovare al suo scopo, se l'inflazione raggiunge una certa intensità.

In ogni caso non si può certo immaginare che lo scopo di perseguire gli incrementi patrimoniali dovuti ad inflazione, sia di per se sufficiente a giustificare l'imposta in esame.

Essa può aver ragione di essere solo se appare ragionevole come istituto ordinario, che colpisca gli incrementi patrimoniali dovuti ad altre cause.

Le sue capacità a perseguire gli incrementi dovuti ad inflazione, non possono essere che un eventuale pregio accessorio, che è bene non trascurare, ma che non può essere elemento essenziale di giudizio.

Valeva tuttavia la pena di rilevare che, contrariamente a quanto può apparire a colpo d'occhio, vi possono essere ragioni per non escludere dall'oggetto dell'imposta gli incrementi patrimoniali dovuti a fenomeni inflazionistici, anche quando si tratti di incrementi puramente formali (9).

13. *La tassazione degli incrementi reali dovuti ad incrementi di redditi.* — Più sopra (9) abbiamo enumerato fra le principali cause di incrementi patrimoniali, gli incrementi dei redditi.

Un terreno, una casa, un negozio, un'azione di una società anonima, renda oggi 50.000 all'anno, al netto di ogni spesa e di ogni compenso per il rischio. Se il saggio di interesse è del 5 %, il valore di ciascuna di queste sorgenti di reddito è di 1 milione di lire. Se domani il reddito cresce (o si prevede che cresca) da 50.000 a 100.000 all'anno, il corrispondente valor capitale cresce da 1 milione a 2 milioni.

V'è ragione di assoggettare ad imposta questo incremento patrimoniale?

La questione è stata affrontata da gran tempo, anche in Italia, e a proposito dell'applicazione dell'imposta di R. M. ai guadagni realizzati nel soprapprezzo degli immobili e delle azioni, e nel prezzo di avviamento delle aziende (10). Ma si trattava allora di discutere dell'applicazione della legge vigente, e il diverso parere della maggior parte dei giuristi da un lato, e della maggior parte degli economisti dall'altro specchiava soltanto un latente contrasto fra la necessità logica giuridica, necessariamente basata sui concetti che aveva dovuto elaborare, e la realtà economica. Avevano allora ragione i giuristi, a mio parere, se in difetto di esplicita disposizione del legislatore, risolvevano il problema interpretando la legge secondo la logica giuridica, e affermavano tassabili quegli incrementi patrimoniali in certi casi, e non in altri.

Ma dovendo ora discutere di ciò che conviene che il Legislatore faccia in tema di tassazione di incrementi di valori patrimoniali, e dovendosi regolare *ex-novo* la materia, quei concetti giuridici possono interessare soltanto riguardo alle parole da usarsi nel testo della legge, onde evitare equivoci ed incertezze. Non possono invece giovare nella questione di merito, poichè è la legge che deve rispecchiare la decisione economico-finanziaria, e non viceversa.

14. Ora, *de jure condendo*, e dal punto di vista economico-finanziario, il problema della tassabilità degli incrementi patrimoniali, derivanti da incremento di reddito, si attiene al problema generale della natura del reddito e del capitale.

In realtà, reddito e valore capitale non sono due entità economiche separate e indipendenti, ma *due modi di essere* della stessa entità (11).

Quando noi diciamo che un terreno rende 50.000 lire all'anno, al netto da ogni spesa, e vale 1 milione, diciamo in realtà che quel terreno vale 1 milione *perché* frutta un reddito annuo di lire 50.000, e *perchè* le 50.000 lire si capitalizzano, in quel momento, in base al saggio del 5%. E' il reddito 50.000 che dà valore al terreno. Si riduca il reddito a 25.000 e il terreno varrà solo più mezzo milione. Si confisci il reddito stabilmente, in modo che ognuno sia ben certo che mai più un proprietario potrà fruirne, e il valore del terreno scenderà immediatamente a zero. Il reddito cresca a 100.000 lire, e il valore del terreno salirà a 2 milioni.

In una società capitalistica, chi abbia la disponibilità di una somma di moneta, poniamo di 1 milione di lire, ha sempre la scelta fra due alternative: o consumare subito il milione, spendendolo nell'acquisto di beni di consumo, o investirlo, acquistando l'aspettativa di una serie di redditi annui. Ma nessuno può avere l'una e l'altra cosa ad un tempo: nessuno può consumare il milione e goderne i frutti. Nessuno può ottenere che i due diversi modi di essere della stessa entità economica, reddito e valor capitale, si trasformino in due entità diverse.

15. Così stando le cose è facile rendersi conto che tassare annualmente un determinato reddito (o una certa categoria di redditi) derivanti da proprietà patrimoniale, equivale a tassare una volta tanto, nella stessa proporzione, il corrispondente suo valor patrimoniale.

Se tassiamo con un'imposta annua del 20% il reddito di 50.000 di un terreno valutato un milione, ridurremo il reddito a 40.000 annue al netto dall'imposta, e ridurremo al tempo stesso il suo valor capitale a solo 800.000. Lo stesso risultato si otterrebbe prelevando una volta tanto il 20% del milione da investire, poichè allora il capitalista rimarrebbe solo più in possesso di 800.000, capaci di rendere 40.000 all'anno, se investite in terreni.

16. Ed è facile comprendere come da ciò derivi un forte argomento contro il progetto di un'imposta speciale sugli incrementi patrimoniali.

Dato che gli incrementi di reddito, allorchando si formano, vengono assoggettati alle imposte normali sul reddito, non si vede per qual ragione si dovrebbe ancora assoggettare a tributo gli incrementi patrimoniali.

Se il reddito aumenta di 50.000 e il saggio d'interesse è del 5%, il valore capitale dovrebbe aumentare di 1 milione. Ma se l'incremento 50.000 è colpito da un'imposta del 20% che lo riduce a 40.000, anche l'incremento di valore capitale sarà di 800.000 e non di 2 milioni. Tassare ancora le 800.000 equivale a tassare una seconda volta l'incremento 40.000 (12).

Se non si trovano o non ci sono motivi speciali d'altro genere, l'imposta sull'incremento patrimoniale è soltanto un doppio dell'imposta che già colpisce l'incremento del reddito.

17. E di motivi la dottrina è andata da tempo alla ricerca, con incerta fortuna.

La grande maggioranza degli scrittori che difendono o propugnano il tributo in discorso, si ricollegano, consciamente o inconsciamente, alla dottrina di Henry George (13).

E' ben vero, essi finiscono col dire, che tassare prima l'incremento di reddito e poi l'incremento patrimoniale, equivale a tassare due volte il primo. Ma è proprio questo che si vuol fare, data la natura di quell'incremento.

Posti da parte i casi di svalutazione monetaria e di accumulazione di nuovo risparmio, si dice, gli incrementi di reddito non possono dipendere che da eventi « congiunture » favorevoli, non dovute ad alcun merito del soggetto, sovente da lui neppure previsti. Essi sono incrementi di ciò che gli economisti chiamano « rendite ». Sono una conseguenza pura e semplice del fatto che il soggetto si trova in possesso di una circostanza o di un bene irripetibili. Aumenta il reddito del proprietario della terra più fertile, la cui fertilità è irripetibile, se, col crescere della popolazione, aumenta la domanda di prodotti agricoli; e ne aumenta quindi stabilmente il prezzo. Aumenta il reddito del proprietario della casa posta nel centro della città se, aumentando la popolazione cittadina, cresce la richiesta dello stabile che si fa meglio situato. Cresce il reddito del proprietario della miniera, se, col tempo, si trova ab-

bondante di filoni ricchi e facilmente strutturabili. E così via.

Che merito ne ha il proprietario se aumenta la domanda di prodotti agricoli, se aumenta la popolazione delle città, se la miniera è dotata di ricchi filoni?

Si è detto che chi avesse comprato un'area edilizia nel centro di Londra o di New York cento anni or sono, e poi fosse caduto in catalessi, si troverebbe oggi al suo risveglio, con un reddito e quindi con un patrimonio aumentato a dismisura.

Si tratta dunque di incrementi di ricchezza che si acquistano *dormendo*, per fatti totalmente estranei all'attività del soggetto o dei suoi *de cuius*. Essi sono un « prodotto sociale » e la società ha su di essi un peculiare diritto. E se anche non si procede (o non si procede ancora) al loro assorbimento totale, per motivi di convenienza economica si deve tuttavia riconoscere equo che lo Stato ne reclami una parte (14).

18. Conviene qui prescindere, per il momento, da ogni considerazione di carattere pratico, quale, specialmente, la difficoltà di stabilire qual parte degli incrementi di reddito siano puro frutto di « congiuntura », e quale invece frutto di attività.

Suppongasì fatta la distinzione, e discutiamo solo, in linea di principio, della logicità dell'istituto finanziario in discorso.

L'argomentazione sopra riprodotta, e altre consimili che furono presentate, non risolvono la questione che a metà.

Sia pure che esistano incrementi di reddito « non guadagnati », che si ottengono dormendo; ma basta ciò per tassarli *proporzionalmente di più* di tutti i redditi « non guadagnati », ottenuti parimenti dormendo, che esistono in una società capitalistica? Perché l'incremento deve subire un trattamento più severo del reddito stazionario?

Si può ben comprendere che si vogliono assorbire tutti i redditi « non guadagnati »; ma si stenta a comprendere perché i redditi di tal natura debbano essere trattati diversamente dai loro incrementi.

L'apparente anomalia che su tal punto si presenta nel ragionamento teorico, e negli esperimenti di qualche legislatore, può soltanto esser spiegata dall'ambiente storico in cui il primo è sorto e i secondi sono stati tentati.

V'è un sentimento che è andato sempre più diffondendosi e rafforzandosi in tutto il mondo, malgrado le grandi diversità di regimi e tendenze politiche: un sentimento che lo Stamp già rilevava molti anni orsono, e che, ai suoi occhi, già aveva tale importanza da giustificare la formulazione di un nuovo principio in tema di tassazione, del quale tuttavia si asteneva dall'indagare la razionalità.

« Il sentimento popolare ha agognato la imposizione speciale degli elementi di « reddito e di congiuntura » in notevole misura negli ultimi anni e seguendo l'evoluzione dei tempi moderni si è quasi obbligati a dichiarare come un principio che quei redditi irregolari e aleatori che non fossero necessari o indispensabili per

*provocare o sostenere qualsiasi sforzo o sacrificio economico, presentino in via astratta un grado di capacità contributiva superiore a quello dei corrispondenti ammontari di reddito o di capitale ordinario.* Se questo principio possa correttamente costituire la base di una imposta concreta, è tutt'ora materia di dubbio che la esperienza di recenti tentativi non ha ancora reso pacifica (15).

Ora questo sentimento popolare trova la sua radice in un mutamento dell'etica sociale. Sia che molti ritengano i redditi di capitale effetto di un indebito sfruttamento del proletariato; sia che molti, pur rifuggendo dalla dottrina Marxista, condannino l'ordinamento borghese, nel quale la posizione iniziale dei figli è segnata dalla sorte e dal comportamento dei padri; sia che molti attribuiscono a lavoro un valore morale che un tempo gli veniva negato; fatto sta che l'esistenza di redditi « non guadagnati », viene sempre più considerata come un malanno, o almeno una imperfezione morale del mondo d'oggi. Non è lontano il giorno, se pur già non è giunto, in cui chi viva soltanto di reddito « non guadagnati », sarà oggetto più di disprezzo che di invidia.

Per quanto l'amore per la proprietà, per il risparmio, per l'iniziativa individuale, facciano a molti ritenere lontano il giorno in cui la proprietà capitalistica possa interamente scomparire dal mondo, è pur certo che i guadagni di congiuntura, o ritenuti tali, vengon sempre più considerati come un qualcosa di ingiustificabile, che non dovrebbe essere. Per quanto la cosa possa sembrare di dubbio valore logico, si è ancora disposti a consentire che esistano tuttavia dei redditi « non guadagnati », ma si è sempre meno disposti a consentire che essi aumentino o si formino *ex novo* per cause accidentali.

E ciò spiega perché le imposte sugli incrementi patrimoniali trovino un notevole favore tra gli scrittori di scienza delle finanze, anche se essi incontrano una certa difficoltà a dimostrarne la razionalità.

19. La qual ragione non è la sola ad influire su scrittori, legislatori, uomini della strada.

Sta di fatto che l'imposta sugli incrementi patrimoniali colpisce il contribuente in un momento particolarmente felice, in cui minimo è il sacrificio da lui risentito. E' aritmeticamente esatto affermare che tassare prima l'incremento di reddito e poi l'incremento di patrimonio, equivale a tassare annualmente l'incremento di reddito con un'aliquota doppia di quella che colpisce i redditi di capitali stazionari. Ma non è economicamente esatto dedurne senz'altro che queste due tassazioni si equivalgono per il contribuente.

Proponete un'imposta doppia sugli incrementi di rendita, e sentirete strillare da tutte le parti che in tal modo si viola il principio della eguaglianza. Proponete l'imposta sugli incrementi, e vedrete che gli strilli saranno di gran lunga minori. Ciò non dipende solo dal fatto che non tutti pensano alla connessione fra ammontare del reddito e valor capitale. Ma anche dal fatto che il contribuente è colpito quando la sua ricchezza inaspettatamente, o senza suo sforzo si accresce; ovvero nel momento in cui si realizza tale accrescimento.

E' comunque un momento in cui la gioia dell'evento fortunato abbassa la stima che noi facciamo abitualmente della ricchezza, e in cui meno doloroso è il prelievo effettuato dallo Stato (16).

Chi vince a una lotteria è immediatamente subissato da migliaia e migliaia di richieste di sussidi e di doni; ma le suppliche non continuano per tutta la sua vita. E per qual ragione ciò succede, se non perchè gli uomini sanno, per esperienza, che nel momento della realizzazione di un guadagno eccezionale, minore è la stima della ricchezza e maggiore la spinta dispendiativa?

E possiamo noi dire che tassare diversamente due ricchezze qualitativamente e quantitativamente eguali, ma in tali diversi momenti, che diversa ne risulti la stima del soggetto, sia un violare il principio dell'eguaglianza?

Difficile sarà scegliere il momento dell'abbassamento della stima; ma se questo momento si conosce, dovrà il legislatore astenersi dal tenerne conto?

20. Sentimento di avversione per gli incrementi di redditi non guadagnati, e sfruttamento di un fenomeno di « illusione finanziaria » sembrano dunque essere i due motivi che, in linea di massima, possono giustificare o spiegare l'applicazione di un'imposta speciale sugli incrementi di rendite.

Serie difficoltà pratiche ci faranno più oltre esaminare se e fino a qual punto il principio può essere concretamente perseguito.

Ma prima di abbandonare l'argomento, convien soffermarci un momento su un aspetto particolare della questione.

Abbiamo più sopra (17) riferito un'opinione largamente diffusa fra gli scrittori, secondo la quale, a parte i casi di inflazione e di accumulazione di nuovo risparmio, si ritiene che gli incrementi di reddito dipendano soltanto o principalmente da « congiunture » favorevoli, e abbiamo discusso delle conseguenze che si traggano da tale premessa in ordine alla tassazione degli incrementi patrimoniali.

Ma vi sono vari casi in cui gli incrementi di patrimonio o non dipendono da meri fatti accidentali, estranei all'attività del soggetto, o sono previsti e valutati in anticipo; e occorre esaminare il problema della progettata tassazione in tali casi.

21. E anzitutto, a guardar la realtà senza preconcetti o schemi teorici assunti *a priori*, sono proprio così numerosi i casi di incrementi patrimoniali non dovuti in alcun modo alla capacità o al lavoro del soggetto?

Il valore di un negozio può bensì aumentare semplicemente perchè si accresce la popolazione cittadina, o aumenta la ricchezza degli abitanti; ma è questo il caso più frequente? Chiunque abbia vissuto serie di anni nello stesso rione di una città, ha avuto agio di seguire la storia di più di un negozio. Nello stesso locale, persone diverse continuano a vendere su per giù le stesse cose a clienti di gusti poco o punto mutati, nelle stesse condizioni di concorrenza. Ecco il negoziante mediocre che appena appena riesce a vivacchiare, non sa attrarre nuovi clienti e non ne perde, non migliora, nè peggiora.

Ecco il suo successore: trascurato, inabile negli acquisti e nella vendita, incapace a modificare alcunchè nello stabile e nel giro degli affari, battuto in partenza dalla concorrenza dei negozi vicini, senza credito presso i fornitori, senza fiducia presso i clienti. Nelle sue mani il negozio va in malora o fallisce.

Ecco il terzo tipo di gestore: attivo, abile con fornitori e acquirenti, capace di soddisfare e indovinare il gusto dei clienti, dei quali studia e asseconda abitudini e tendenze, dotato del capitale che è necessario e sufficiente per quel genere di affari, abbastanza innovatore da seguire la moda nell'adattare i locali alle esigenze del suo tempo, abbastanza accorto per non arrischiare troppo e alla cieca. Nelle sue mani il negozio prospera e migliora giorno per giorno: per quanto egli operi nello stesso luogo in cui il suo predecessore è fallito, tratti cogli stessi clienti e venda loro le stesse merci. Se domani cede il negozio, ne chiede e ne ottiene un buon prezzo d'avviamento. L'« incremento patrimoniale » che il fisco ora gli accerta, e che corrisponde ad un incremento di reddito via via maturato negli anni, sarà forse un effetto di un incremento di rendita, dovuta a congiuntura favorevole?

Io dico che il suo lavoro e la sua attività super-normali hanno reso buono ciò che, nelle mani altrui, era cattivo; e se ha goduto di un incremento patrimoniale esso non fu dono del caso o della società, ma il risultato di lunghi e pazienti sforzi.

Il valore di un'azienda industriale può bensì aumentare, per un colpo di fortuna: per l'improvviso mutare della domanda di certi prodotti, per una variazione dei costi di trasporto, ecc. Ma di regola sono queste le cause degli incrementi di valore che a tutti è dato di constatare? La realtà non è diversa da quella che è facile vedere nella vita dei negozi. Un'azienda industriale vivacchia a mala pena, perchè antiquati ne sono gli impianti, inadatta l'organizzazione commerciale, fuori moda i prodotti. Un nuovo imprenditore l'acquista: cambia i macchinari, cura la maestranza, riorganizza l'acquisto delle materie prime e la vendita del prodotto. Impiegherà in quest'opera nuovo capitale, ma ne otterrà un incremento di reddito più che proporzionale, e più che proporzionalmente aumenterà il valor capitale. Questo incremento di valore è dovuto a una rendita o a caso fortunato, è, secondo una espressione ormai internazionale, un *unearned increment*? Affatto, chè esso è il risultato di una buona amministrazione.

Il valore di un terreno potrà bensì aumentare perchè, per avventura aumenta il prezzo dei prodotti agricoli, o perchè si creano nuove correnti commerciali o nuovi mercati. Ma è questo il caso più frequente? Un podere rende oggi 50.000 lire all'anno e vale un milione. Domani ne diviene proprietario un agricoltore serio e capace, che rinnova, cambia i sistemi e tipi di coltivazione, l'attrezzatura della fattoria, i metodi di conservazione delle derrate. Spende un milione nell'opera di rinnovamento, ma ne ottiene un reddito annuo di 150.000 lire, alle quali corrisponde un valore capitale di 3 milioni. L'incremento patrimoniale di un milione netto è esso frutto del caso, della « congiuntura », della vita



sociale? Mai no: che è il risultato di una più efficiente combinazione dei fattori della produzione.

22. « Alla terra » — scrive l'Einaudi — « alle sue qualità naturali e indistruttibili, hanno guardato i fisiocrati ed i riformatori che, al seguito di Enrico George, si ostinano a denunciare il monopolio della terra il grande unico ostacolo alla scomparsa della miseria. Ma, nonostante l'aiuto potente dei Gossen e dei Walras, la voce degli avvocatori della rendita terriera allo Stato è divenuta sempre più fioca. Oggi nessuno crede che da quella fonte possano ricavarsi non che i miliardi neppure le centinaia di milioni necessari a far vivere uno Stato moderno. I giardini del mondo, ed in Italia noi vantiamo le marcite Lombarde, i roseti della Liguria e gli agrumenti della Conca d'oro, sono una faticosa creazione dell'uomo, non un dono della natura. La natura donò all'uomo paludi, boschi, rocce e sabbie; e l'uomo le trasformò attraverso a secoli di lavoro, in giardini. Se oggi si volesse andare alla cerca di una rendita nei più bei terreni d'Italia, con tutta probabilità si dovrebbe accertare che il reddito netto è inferiore al frutto che al saggio d'interesse corrente si dovrebbe ottenere dai capitali che oggi dovrebbero essere razionalmente impiegati per recare quel terreno dalla condizione originaria di palude o di roccia allo stato attuale di meraviglia di tecnica agricola. Sotto rendita, non rendita è la realtà spiegabile soltanto coll'amore appassionato dell'uomo verso la terra, con la pietà verso il fondo avito, con il prepotere di sentimenti posti fuori dell'economia: Aggiungeremo ai redditi economici, i redditi sentimentali, i ricordi del passato, la pietà degli avi e la speranza dei nepoti per creare un soprareddito tassabile? »

Facciamo sosta, chè siamo arrivati al margine della pura follia tassatrice » (17).

23. E certamente, se la ragion d'essere dell'imposta sugli incrementi patrimoniali sta nell'avversione ormai universalmente diffusa per i redditi non guadagnati, e, in particolar modo, per i loro incrementi, par folia sottoporre al tributo speciale quella parte di incrementi patrimoniali che, nel negozio, nell'impresa industriale, nella terra, sono frutto dell'applicazione di lavoro, sia esso intellettuale o materiale.

Se si vuol dare una spiegazione razionale di un provvedimento finanziario del genere occorre ricercarla altrove.

Nè pare che a ciò possa giovare la distinzione teorica fra « redditi normali » e « redditi super-normali » o « sopraredditi ».

« Normali » sarebbero i redditi dell'« imprenditore rappresentativo », del negoziante, dell'industriale, del proprietario che vivacchiano senza impoverirsi e senza arricchirsi più di quanto avvenga all'uomo medio, al buon padre di famiglia, posto in quella condizione. « Super-normali » sono i redditi che eccedono questa media.

E sia pure.

Ma che ragione v'è perchè un reddito « guadagnato »

super-normale debba pagare *proporzionalmente* di più di un reddito « guadagnato » normale?

Si badi che qui non può esser questione intorno all'ammontare complessivo del reddito.

Tizio, negoziante « rappresentativo », tragga dal suo negozio un reddito normale di un milione all'anno; e Caio, negoziante dotato di particolari attività e capacità, tragga da un negozio consimile un reddito annuo di 2 milioni. Si potrà ben ritenere equo che Tizio paghi un tributo di 200.000 lire all'anno pari al 20 % del suo reddito, e Caio paghi invece un tributo di 500, o 600 mila lire, pari al 25 o al 30 %. Ma ciò si ritiene equo perchè i redditi di Tizio e di Caio sono *quantitativamente* diversi, e tale risultato già è raggiunto grazie alle normali imposte sul reddito: l'imposta progressiva complementare, nel nostro sistema tributario, l'imposta normale progressiva sul reddito globale, in altri sistemi.

Ma esiste una ragione logica perchè *oltre a ciò*, il soprareddito di Caio debba pagare un altro tributo. poniamo del 5, o del 10 %?

Pongasi che Sempronio, negoziante « rappresentativo » tragga da un altro negozio, più centrale o più grande, un reddito *normale* di 2 milioni.

V'è ragione perchè Caio paghi complessivamente il 30, 35, 40 % del suo reddito di 2 milioni, mentre Tizio paga soltanto il 25 % del suo reddito, esso pure di 2 milioni? Basta perciò il fatto che Caio sa cavare dalla sua azienda più di quanto saprebbe fare Sempronio al posto suo?

Ora questo appunto sarebbe il risultato di un'imposta che colpisca gli incrementi patrimoniali dovuti alla solerzia e alla abilità del proprietario.

Il prezzo d'avviamento del negozio o dell'azienda industriale; il sopraprezzo del fondo (in quanto non siano dovuti nè ad investimento di nuovi risparmi, nè ad incrementi di rendita) sono in massima parte effetto di una miglior combinazione di coefficienti della produzione, di un'organizzazione particolarmente efficiente la quale, una volta raggiunta, diventa trasferibile per la possibilità che anche un soggetto « normale » e « rappresentativo », ha ormai di conservarla.

Tassare questo incremento di valore, non è punire tributariamente chi impieghi più efficacemente la parte di ricchezza sociale di cui può disporre in una società capitalistica?

In verità, neppure i dubbi motivi che si adducono a favore della sopra-tassazione degli incrementi di reddito capitalizzabile, dovuti a lavoro riescono a persuadere.

24. Può invece militare a favore della sopra-tassazione, il fine di sfruttamento del fenomeno di illusione finanziaria a cui si è accennato più sopra (par. 19).

Chi rivende con guadagno negozio, azienda, podere, che ha riordinato e perfezionato, risentirà del tributo che lo colpisce nel momento in cui realizza materialmente l'incremento del suo patrimonio, meno che di una imposta che lo colpisca in un altro momento. Ha l'impressione di pagare una somma una volta tanto

con una parte dei guadagni realizzati in un buon affare, nè si accorge che quel tributo equivale ad una sovraimposta sul suo reddito annuo.

25. *La tassazione degli incrementi patrimoniali dovuti a un ribasso del saggio di interesse.* — Abbiamo già rilevato (par. 9) che incrementi dei patrimoni possono verificarsi anche se i redditi rimangono costanti, ove ribassi il saggio d'interesse.

Se un terreno rende 100.000 lire all'anno, vale 2 milioni finchè il saggio d'interesse è del 5%; ma se esso diminuisce stabilmente, poniamo, al 2½%, il valore del terreno aumenta da 2 a 4 milioni, pur rimanendo sempre 100.000 mila il reddito annuo.

V'è ragione di tassare quest'incremento patrimoniale di 2 milioni?

V'è chi lo nega recisamente, poichè quell'incremento è mera apparenza, «fumo», che solo «arrampicandosi sugli specchi» si può dichiarare oggetto d'imposta (18); e v'è chi sembra propendere a considerarlo reddito, se ed in quanto viene realizzato dal proprietario colla vendita del fondo (19).

A base della prima opinione sta l'osservazione fondamentale che quell'incremento è soltanto il riflesso di un mutamento del rapporto fra reddito e valor capitale, e cioè del rapporto di scambio fra beni presenti e beni futuri. I 4 milioni che si possono realizzare colla vendita del fondo, renderanno ora, a parità di rischi 100.000 lire in qualunque altro impiego. Si venda o non si venda il terreno, il flusso di ricchezza su cui può contare annualmente il soggetto, non muta, era e rimane pur sempre di 100.000 lire. Chè se il soggetto vendesse il fondo e consumasse i 2 milioni di apparente guadagno, il suo reddito si ridurrebbe a metà.

A base della seconda opinione sta invece un concetto giuridico contabile di reddito. Sta l'osservazione che il soggetto aveva un bene nel quale furono investiti 2 milioni, e, vendendolo, può ora trarne 4 milioni. Quattro son più di due, e la differenza, si dice, come qualsiasi altro di più, è guadagno, è reddito.

26. La divergenza di opinioni sembra risiedere nella diversa lunghezza del periodo economico che si attribuisce al soggetto.

Sembra implicita nel primo ragionamento, l'ipotesi che il soggetto pensi a periodi illimitati di tempo, sicchè, se vende il fondo per 4 milioni, vorrà reinvestire altrimenti tutto il provento della vendita. Se prima 2 milioni bastavano per assicurare un reddito 100.000, ora ne occorrono 4, sicchè la condizione economica del soggetto è rimasta immutata. Per convincersene, basti pensare al caso in cui il soggetto conservi il fondo. Egli continua ad avere lo stesso podere, cogli stessi campi, gli stessi alberi, le stesse facilità di accesso alle strade, ecc.: un podere che gli rende oggi esattamente quel che gli rendeva prima. Poteva allora barattarlo con un certo stock di titoli di Stato, o di obbligazioni, o con una casa, o con un'altra fattoria; e può oggi ottenere in cambio lo stesso stock di titoli, la stessa casa, la stessa fattoria: nè più nè meno. Come dire che

il soggetto si è arricchito? Due, quattro milioni sono nomi, al disotto dei quali si trovano pur sempre le stesse identiche cose.

27. Sembra invece implicita, nel secondo ragionamento, l'ipotesi che il soggetto pensi a periodi brevissimi di tempo. Il pensiero corre allora non già al rapporto di scambio fra due o più sorgenti di reddito, ma al rapporto di scambio tra beni presenti e beni futuri. Quando il saggio d'interesse era del 5% il soggetto poteva vendere il fondo e comprare tanti beni di consumo per il valore di 2 milioni. Ora può vendere il fondo, e comprare, a prezzi invariati, 4 milioni di beni di consumo, e cioè, il doppio di prima. Egli si è quindi arricchito, si può dire, e il suo arricchimento è qualcosa che presenta una speciale «capacità contributiva».

28. Forse il nocciolo della questione sta in questo punto: noi abbiamo detto e ripetuto più volte che la imposta sugli incrementi patrimoniali ha la funzione di discriminare fra percettori di redditi derivanti da capitale: contro coloro che fruiscono di incrementi di ricchezza nei raffronti di coloro che non ne fruiscono. Ma se il saggio di interesse diminuisce, diminuisce per tutti e quindi tutti i valori patrimoniali aumentano proporzionalmente, sicchè l'imposta sugli incrementi non può avere la fondamentale funzione che le si è attribuita.

Dovrebbe in tal caso mutar di natura e discriminare invece fra redditi di capitale e redditi di lavoro? Ma tale discriminazione già è affidata alle imposte normali sui redditi, e non si vede per qual motivo dovrebbe essere accresciuta solo perchè il saggio d'interesse diminuisce.

Non vedo quindi ragione logica per assoggettare a tributo gli incrementi patrimoniali in discorso, a meno che si ritenga che, anche in questo caso, chi aliena le sue proprietà sia in oggetto al fenomeno d'illusione più volte ricordato, e si voglia tenerne il debito conto nell'ordinamento tributario.

29. *La tassazione degli incrementi dovuti a un ribasso del saggio in base al quale si capitalizzano certi redditi.* — Succede invece talora che il valore di certi capitali aumenta perchè aumenta il tasso di capitalizzazione dei relativi redditi. Ciò succede, ad esempio, se per ragioni politiche od economiche, muta la sicurezza prospettiva di redditi di diversa origine.

Il timore di un'inflazione, farà aumentare il valore capitale delle terre e delle case nei confronti dei valori dei titoli a reddito fisso; e il timore di espropriazioni o di leggi sociali che aumentino certi costi di produzione determinerà il fenomeno inverso. Certi redditi che si capitalizzavano in base al 5, o al 6%, si capitalizzano ora in base al 2½, o al 3% e i rispettivi valori capitali aumentano corrispondentemente.

Dovremo tassare questi incrementi patrimoniali?

Conviene osservare che anche in questo caso l'aumento di valor capitale non corrisponde già a un guadagno attuale o prospettivo, ma unicamente alla prospettiva di sottrarsi ad una perdita.

Pongasi, ad esempio, che prima dell'evento perturbatore, tanto i redditi dei terreni quanto i redditi dei titoli di Stato si capitalizzassero al 5%. Ciò significa soltanto che il mercato, in complesso, giudicava indifferente investire 1 milione in un terreno capace di un reddito annuo di 50.000, oppure in uno stock di titoli di Stato capace di un reddito di egual ammontare. Se per timore di una prossima inflazione i redditi terreni si capitalizzano ora in base al  $2\frac{1}{2}\%$ , vuol dire soltanto che il mercato ritiene ora indifferente pagare 2 milioni una terra capace di un reddito di 50.000, o un milione uno stock di titoli capace del più aleatorio reddito di 50.000. Se Tizio che aveva il potere valutato 1 milione si decide ora a venderlo a 2 milioni, realizza effettivamente un guadagno? Certamente sì, se si guarda solo all'aspetto aritmetico della cosa, così come vorrebbe la concezione giuridica e contabilistica del reddito. Ma economicamente parlando, quei 2 milioni di moneta valgono in quel momento nè più nè meno del milione di prima, poichè il milione in più compensa esattamente il rischio di avere moneta o crediti, anzichè terre.

Non v'è quindi maggior ragione per tassare questi incrementi patrimoniali di quanta ve ne sia per tassare gli incrementi dovuti ad una svalutazione monetaria già in atto.

30. *La tassazione degli incrementi patrimoniali indistinguibili dai redditi.* — Questione di altro genere ma non meno grave, riguarda la tassazione di incrementi patrimoniali, che sono previsti e scontati in anticipo.

Tizio acquista, ad esempio, una area edilizia del valore attuale di 10 milioni, e attende che, per l'estendersi della città giunga il momento in cui sarà conveniente adibirla a costruzione. Pongasi che dopo 10 anni, durante i quali l'area non ha fornito alcun reddito, egli la rivenda a un costruttore per 15 milioni. Se, per semplificare l'esposizione, trascuriamo il calcolo degli interessi composti, i 5 milioni di incremento di

valor capitale altro non rappresentano che gli interessi del 5% maturati nel corso dei 10 anni, ed esatti in una sola volta all'atto della vendita (20).

Appare evidente che l'incremento patrimoniale in tal caso, non è altro che un reddito, percepito a scadenza più lunga dell'anno solare. Si comprende bene che esso sia colpito dalla normale imposta sul reddito; ma non vi sarebbe alcuna ragione logica per colpirlo ulteriormente coll'imposta sugli incrementi di patrimonio.

La cosa può sembrare anche troppo chiara nell'esempio di cui ci siamo valse. Ma gli incrementi patrimoniali di questo genere sono quanto mai numerosi e continuamente si intrecciano e si confondono con incrementi di tutt'altra natura.

Ciò porta a gravi conseguenze nella pratica applicazione del tributo, come vedremo ampiamente più avanti (par. 42).

Ma qui occorre rilevare che vi sono incrementi patrimoniali di natura affatto diversa da quelli fin qui esaminati, poichè essi sono tutt'uno col reddito; e la applicazione su di essi del tributo sugli incrementi, sarebbe un inspiegabile controsenso.

31. *La tassazione degli incrementi considerata nel suo complesso.* — Quanto si è esposto fin qui, vale a dimostrare la complessità del nostro tema.

Può sembrare a tutta prima che a parlare di incrementi patrimoniali, ci si riferisca ad entità economiche bene individuate ed omogenee; ma a spingere più addentro lo sguardo, ci si accorge che trattasi invece di entità quanto mai eterogenee e complesse. Come vedemmo, alcune sono puramente apparenti e nominali, altre reali ed effettive, alcune sono indice di guadagni, altre di mancate perdite; alcune offrono materia di tassazione se si vuol discriminare contro gli incrementi di redditi non guadagnati, altre no.

Volendo riassumere sinteticamente quanto s'è detto può forse servire il seguente quadro:

incrementi patrimoniali dovuti a:	l'imposta su di essi colpisce:	e può essere eventualmente giustificata perchè:
a) aumento dei cespiti	una seconda volta una ricchezza già tassata	—
b) svalutazione della moneta	una mancata perdita	chiama a contribuzione una ricchezza sfuggita al prelievo operato coll'inflazione, e può dare qualche elasticità al sistema tributario
c) incrementi di rendita non prevista	una seconda volta un incremento di reddito non guadagnato dovuto a « congiuntura » favorevole	soddisfa un sentimento di avversione per gli incrementi di reddito « non guadagnati » e sfrutta un fenomeno di illusione
d) incrementi di reddito dovuti ad « organizzazione ».	una seconda volta un incremento di reddito dovuto a lavoro o abilità	può consentire lo sfruttamento di un fenomeno di illusione
e) ribasso nel saggio di interesse	una variazione nel rapporto di scambio fra beni presenti e futuri	id. id.
f) ribasso del tasso in base al quale si capitalizzano certi redditi	una mancata perdita prospettiva	consente il raggiungimento dei fini a cui può tendere la tassazione degli incrementi b)
g) identificabili col reddito	un reddito	—

L'eterogeneità della materia imponibile e dei motivi che si possono addurre in favore della tassazione, sono certamente tali da lasciar perplesso l'indagatore.

Non bisogna però dimenticare che tutte le imposte, anche quelle universalmente applicate e comunemente giudicate fra le ottime, presentano una quantità di incongruenze e contraddizioni. Gli è che, se si vuol decidere del sistema di tributi da applicare, conviene subito lasciare da parte ogni speranza di trovarne uno capace di assolvere pienamente ai postulati elementari da noi assunti, o a quegli altri, qualunque essi siano, che si volessero assumere. Più che di bene e di male, in tema di imposte, occorre discutere di meglio e di peggio. E la novità di un tributo è sempre atta ad ingrandire agli occhi del pubblico i suoi lati deboli. Nessuno rinnoverebbe oggi le aspre critiche che si opposero alla prima introduzione di un'imposta sui redditi mobiliari!

32. Volendo formulare qualche parere di massima, mi pare che il già detto possa consentire le seguenti conclusioni provvisorie:

A) Se si mira ad avvalerci di fenomeni di illusione finanziaria, l'imposta in progetto può apparire raccomandabile. Lo sfruttamento di questi fenomeni può sembrare deplorabile quando diventi *sistema*, ma non quando, nel mondo di quaggiù, si esercita limitatamente. Le imposte che consentono tale sfruttamento ai danni delle classi meno abbienti, sono piuttosto numerose (21), e può esservi ragione di compensarle in qualche misura con un tributo che illuda le classi più abbienti.

B) Se si mira a soddisfare il diffuso sentimento di avversione per gli incrementi di redditi non guadagnati, il tributo sembra raccomandabile ove sia riservato agli incrementi patrimoniali di tipo c), non ove sia esteso agli altri tipi di incrementi (22);

C) Se si mira inoltre a perseguire la ricchezza che va esente o che si sottrae alla requisizione operata mediante inflazione, e finchè quest'ultima è moderata, la tassazione può essere utilmente estesa agli incrementi b) ed f).

33. *Le necessità pratiche e i motivi che possono indurre all'introduzione del tributo.* — Senonchè il legislatore può essere mosso da altri impulsi a seguire imperiosi criteri dettati da necessità pratiche.

Nella discussione che sopra abbiám svolto, abbiamo distinto parecchie categorie di incrementi patrimoniali a seconda della loro natura. La distinzione era necessaria per accertare se e fino a qual punto sembri razionale un'imposta che li colpisca. Ma non c'è mai passato per il cervello che il legislatore possa in pratica pretendere di assicurare un diverso trattamento fiscale a ciascuno di quei tipi di incrementi.

Può immaginarsi il lettore la faccia dell'agente delle imposte al quale lo stato impartisse l'ordine di esaminare caso per caso la natura dell'incremento, per assoggettarlo o meno a tributo?

Ecco un podere: nel 1936 dava un reddito dominicale

di 50.000 lire, ed era valutato 1 milione. Nel corso dei 5 anni successivi il proprietario ha speso complessivamente 1 milione in migliorie; e nel 1941, esso è capace di un reddito di 200.000 lire e vale 5 milioni e mezzo.

E' davvero già molto se l'agente delle imposte è riuscito a radunare tutti questi dati, separando per davvero il reddito dominicale dal reddito agrario, e precisando la somma che si è investita nel fondo. Se gli si chiede ora quale ne è stato l'incremento di valor capitale egli può rispondere che fu di 4 milioni e mezzo. Ma vi sentireste di chiedergli seriamente qual parte di questo incremento di valore è dovuto a impiego di nuovi risparmi, qual parte a incremento di rendita, qual parte a incremento di reddito dovuto all'opera del proprietario, qual parte di rendite future, alle variazioni del saggio d'interesse e del tasso di capitalizzazione dei redditi fondiari?

Sarebbe pazzia sperare di aver risposte sensate a un simile questionario.

Ora il legislatore deve far leggi che gli agenti dell'imposte possano applicare, e non leggi che soddisfino teoremi da scrivere in un libro. Sicchè in pratica il legislatore, dovendo decidere se introdurre o non introdurre il tributo, è nella necessità di formulare un giudizio complessivo di bene e di male, soppesando i vantaggi e gli inconvenienti inevitabili di una imposta che sia praticamente applicabile.

Con molti stenti, gli agenti potranno accertare quale è la parte di incremento patrimoniale imputabile a impiego di nuovo risparmio. E ne deriveranno di grosse e lunghe liti, difficilmente componibili. Se si ammettesse il principio che basti dimostrare di aver investito nuovo risparmio per far ridurre di altrettanto l'incremento imponibile, ne seguirebbero le più strane conseguenze, perchè quanto più il risparmio è stato mal speso e il capitale « annacquato » tanto meglio il contribuente sarebbe trattato dal fisco. Se per contro si deve scendere ad indagare l'utilità dell'investimento, ci si infila in un mare di guai.

Amnesso che qualcosa possa esser fatto in proposito, credo assai difficile spingersi ad un'ulteriore discriminazione delle varie categorie di soprappiù.

Si potrà forse tentare un aggiornamento delle variazioni patrimoniali dovute al mutamento della capacità d'acquisto della moneta, se ci si accontenta di criteri molto grossolani e degli effetti medi di una vera e propria inflazione; ma anche in questo campo è difficile spingersi più avanti.

Quanto alle altre cause di incremento, è insperabile trovar metodi e criteri così facili e fondati da consentire pratiche applicazioni.

34. Il legislatore è quindi posto di fronte all'alternativa o di tassare tutti gli incrementi senza indagarne la natura, o di rinunciare alla loro tassazione.

Che, in complesso, il provvedimento in esame risponda a principii rigorosamente razionali, non oserei dire.

Ma per una soluzione positiva, possono deporre due considerazioni principali.

Anzitutto la già rilevata possibilità di applicare un tributo la cui pressione riesca attenuata per effetto di

fenomeni di illusione che, in questo caso, colpiscono particolarmente la classi più agiate.

In secondo luogo la possibilità di soddisfare un sentimento piuttosto diffuso tra la folla, che fa guardare con maggior simpatia ai redditi vecchi o stazionarii od ordinarii, che non ai redditi nuovi, o crescenti o supernormali.

E' a questo sentimento infatti, e non a motivi razionali, che si ispirava il progetto Meda per la riforma generale delle imposte dirette sui redditi, che appunto proponeva l'introduzione di un'imposta sugli incrementi patrimoniali.

« Non è, a nostro credere, la necessità o la giustizia perequativa di colpire guadagni fuggiti all'imposta, cioè una materia imponibile non toccata dalle imposte vigenti, la ragione dei tentativi che legislatori e magistrati hanno fatto un po' in tutti i paesi per imporre sui guadagni derivanti da incrementi di valore. Talvolta, è vero, si diede all'imposta voluta questo fondamento: ma ciò si fece soltanto perchè non si approfondì a sufficienza il problema; mentre approfondendolo si vedrebbe che in effetto sugli incrementi di valore l'imposta normale è già stata scontata all'atto del loro realizzo in quanto la capitalizzazione si fa sui redditi netti, non su quelli lordi di imposta: la questione è invece nel sapere se il guadagno che si realizza una volta tanto quando si capitalizza il reddito per determinare il prezzo di alienazione di un valore capitale meriti di essere colpito con un'altra imposta, in aggiunta a quella normale già patita. Ora è indiscutibile che il principio della uguaglianza di trattamento fiscale non esclude, anzi impone, differenze di gravame tributario, ed a suo tempo furono esposti i motivi che consigliano di colpire maggiormente i redditi di capitale in confronto ai redditi di lavoro. Nulla dunque si oppone ad adottare praticamente la tesi che i redditi nuovi, o cresciuti o superiori all'ordinario, debbono essere colpiti più dei redditi vecchi o stazionarii od ordinarii; il che può farsi appunto quando si rivelano sotto forma di prezzi di avviamento o di sopraprezzi di vendita; se è sistema preferibile all'altro di distinguere nel reddito una parte ordinaria, corrispondente al capitale impiegato valutato al tasso normale d'interesse, ed una parte straordinaria, cioè quella che rappresenta un profitto superiore al tasso normale d'interesse, e questa colpire con aliquota più grave che non quella (sistema questo ultimo adottato, per esempio, nell'imposta straordinaria sui sopraprofiti di guerra).

« I legislatori, salvo rare eccezioni, hanno preferito il sistema di colpire il maggior reddito all'atto della capitalizzazione, perchè esso meno complica l'assetto delle imposte normali, evita di fare la distinzione difficile fra reddito ordinario e reddito straordinario, e — quel che più importa dal punto di vista economico — affligge il percipiente nel momento del realizzo, non durante la sua attività produttrice; preleva cioè sul capitale consolidatosi, non sul capitale in formazione, come avverrebbe col metodo dell'imposta differenziale » (23).

Nè può eccessivamente stupire quel sentimento che già allora veniva posto a fondamento dell'imposta, in una

epoca in cui molti credono che la proprietà privata sia una fase transeunte dell'organizzazione sociale, e avviata verso il suo tramonto.

35. Dato che quel sentimento debba trovare il proprio riflesso nel sistema tributario, pare che i motivi addotti, nella relazione Meda a favore dell'imposta patrimoniale, a preferenza di una tassazione diretta dei redditi supernormali, siano del tutto ineccepibili, almeno per quanto si attiene alle difficoltà pratiche dell'attuazione del principio.

36. Oltre a questi due motivi principali altri due sussidiari, di carattere tecnico, possono concorrere a spingere il legislatore all'adozione del provvedimento.

Abbiam detto e ripetuto più volte che l'imposta sull'incremento patrimoniale è in realtà un doppio dell'imposta normale sui redditi, la quale già colpisce i corrispondenti incrementi di redditi.

Ma nella formulazione di tal tesi, si pensa evidentemente ad un'imposta sui redditi che ne segua passo passo, e con una certa rapidità, le variazioni dinamiche; sicchè possa effettivamente colpire gli incrementi di mano in mano che si formano.

Ma la realtà differisce dall'ipotesi.

Nessuna imposta, per quanto raffinata, potrebbe seguire immediatamente l'incremento di reddito. Occorrono talora alcuni, talora molti anni perchè una rivalutazione dell'imponibile possa esser fatta; e quando i redditi da accertare sono particolarmente numerosi (imposta fondiaria, imposta fabbricati) non si può pensare che ad un aggiornamento effettuato con molto ritardo.

E colla scorta di alcuni fra i più reputati scrittori, credo bene che sia così (24). Un aggiornamento troppo rapido ed affrettato, del reddito imponibile individuale, sarebbe fonte inevitabile di arbitrii, errori, illusioni, che non potrebbero far a meno di deprimere gravemente lo spirito di iniziativa e raffrenare la tendenza ad assumersi i rischi di ogni innovazione, di ogni miglioramento. Su di ciò, sulle esperienze antiche e moderne, sugli insegnamenti che se ne possono trarre, ha così dottamente disputato l'Einaudi, ch'io non posso far di meglio che rinviare alle sue meditate e, credo, fondamentali pagine.

Ma gli effetti negativi di rapidi aggiornamenti degli imponibili si risentono finchè si teme che un incremento d'imposta ricada immediatamente su guadagni del tutto temporanei, non ancora rassodati o confermati dalla esperienza, destinati a compensare perdite prossime e probabili, o addirittura su guadagni inesistenti, che il semplice tentativo di innovazione ha fatto sospettare al diffidente fisco. Non si riscontrano invece, secondo vari autori, se l'imposta ricade su guadagni già assodati, che ormai possono ritenersi definitivamente acquisiti, e che il mercato riconosce nel valor capitale del bene patrimoniale.

Perciò, quando il proprietario lo aliena, realizzando così l'incremento di reddito che ha stabilmente creato, nell'incremento del valor capitale, non vi può esser più tema, secondo alcuni, che l'imposta rallenti gravemente

l'iniziativa, o sia fonte di gravi sperequazioni. Perciò un'imposta sugli incrementi di valor capitale, se esatta nel momento in cui vengono realizzati nel prezzo di vendita, può essere un buon correttivo delle lente rivalutazioni dell'imponibile (25). Essa non è più un duplicato dell'imposta normale sul reddito, poichè colpisce, in realtà, un incremento di reddito che non è ancora stato colpito; essa non colpisce incrementi di reddito incerti, aleatorii, o inesistenti, ma incrementi rassodati che il mercato ha già valutato; essa non esige dagli uffici una rivalutazione di quella parte di ricchezza che è oggetto di compra-vendita.

Certamente non varrebbe la pena di introdurre il tributo per questa sola ragione. Ma quello qui additato può essere un pregio che si aggiunge a tutte le qualità positive e negative dell'imposta.

37. E un altro suo pregio, parimenti secondario, può essere quello di correggere gli errori di accertamento e le evasioni dall'imposta normale sul patrimonio.

Non soltanto la valutazione effettuata per l'applicazione del tributo in discorso, può costituire una nuova base per i successivi accertamenti agli effetti della patrimoniale. Ma quanto minore è l'imponibile accertato per la applicazione di quest'ultima, tanto maggiore diventa l'imponibile dell'imposta sull'incremento, e viceversa.

Ciò può produrre qualche inconveniente e disturbo nella circolazione dei beni capitali, ma può per contro giovare nella soluzione del problema di un'equa distribuzione dei tributi, specie, in un campo ancora così poco esplorato come l'ammontare dei patrimoni in Italia.

38. *Il carattere reale o personale dell'imposta.* — Supposto che la introduzione dell'imposta nel nostro sistema tributario sia ritenuta, in complesso, desiderabile, resta a decidere se dare ad essa carattere reale o personale.

Carattere reale ebbero quattro imposte sugli incrementi di valore che furono introdotte in Inghilterra, auspice Lloyd George, nel 1910, poi sopprese nel 1920 e 1924 (26).

Carattere personale ebbe invece l'imposta sugli incrementi di valore introdotta in Germania con la legge 3 luglio 1913 (27).

E personale doveva essere il tributo proposto nel progetto Meda.

I principali difetti che si rimproverano al metodo *reale*, sono tre.

Con esso, oggetto di tassazione diviene l'incremento di valore di ogni singolo cespite patrimoniale, indipendentemente dalle variazioni che si verificano contemporaneamente nei valori degli altri cespiti.

Di qui due cause di sperequazioni.

Tizio e Caio abbiano entrambi realizzato un incremento di valore di 1 milione rispetto ad un determinato cespite patrimoniale, ma Caio, a differenza di Tizio, abbia al tempo stesso sofferto una diminuzione di valore di 1 milione di un altro cespite del suo patrimonio. Siccome la imposta reale non consente di tener conto di quanto è avvenuto nel patrimonio complessivo del contribuente, entrambi i soggetti saranno chiamati a

pagare la stessa imposta, benchè Tizio si sia effettivamente arricchito, mentre Caio è rimasto nella stessa condizione patrimoniale di prima (28).

In secondo luogo, l'imposta reale implica la necessità dell'applicazione di un'aliquota proporzionale, qualunque sia l'ammontare assoluto dell'arricchimento che si vuol tassare; laddove un'imposta personale consente, con aliquote progressive e quote di detrazione, di tener conto delle condizioni del contribuente, e quindi di graduare l'imposta a seconda dell'ammontare dell'incremento realizzato, dell'ammontare della ricchezza complessiva del soggetto, e della velocità con cui l'incremento si è manifestato (29).

D'altro lato, l'imposta reale tende a capitalizzarsi ai danni del proprietario dal momento della sua introduzione, per tutti gli incrementi che siano prevedibili. Pongasi, ad esempio, che Tizio sia proprietario di un terreno capace oggi di un reddito di 500.000 annue, e si preveda che fra 10 anni esso crescerà a 1 milione all'anno. Trascurando il calcolo degli interessi composti, e supponendo un saggio d'interesse del 5%, il valore del terreno sarà oggi di 15 milioni, dei quali 10 milioni rappresentano il valor capitale dell'attuale reddito 500.000, e 5 milioni il valor attuale dell'incremento di reddito 500.000 previsto fra 10 anni.

Se ora si annuncia un'imposta, poniamo del 10%, che colpirà l'incremento di valor capitale realizzabile fra 10 anni, è chiaro che il mercato lo sconterà subito nel valor attuale. La previsione è ora che fra 10 anni il valor capitale aumenterà di 10 milioni, meno 1 di imposta, e cioè di 9 milioni al netto del tributo. Il valor attuale di questo incremento sarà solo più di 4 milioni e mezzo, e pertanto 14 milioni e mezzo sarà ora il valore del fondo. L'imposta viene così ad incidere subito su Tizio, proprietario nel momento della sua introduzione, mentre colui che, comperando oggi il terreno, realizzerà fra 10 anni l'incremento di valore, riesce a liberarsi del suo peso.

La maggior parte degli scrittori ritiene che ciò non possa verificarsi se l'imposta ha carattere personale. In tal caso, si dice, il mercato capitalizza i redditi *al lordo* e non *al netto* dall'imposta, essendo questa variabile da individuo a individuo a seconda delle sue particolari condizioni (30).

Per tali motivi, anche se in parte discutibili, si ritiene generalmente più razionale il metodo *personale* di tassazione.

39. *Il soggetto dell'imposta.* — Ma ammesso questo carattere, diviene di estrema urgenza lo stabilire il soggetto passivo dell'imposta.

Salvo rare eccezioni, gli scrittori sono unanimi nel riconoscere che in linea di principio, soggetto possa soltanto essere la persona fisica, e non la persona giuridica.

Si esclude perciò la possibilità della tassazione degli incrementi di valore che si verificano nel patrimonio delle società commerciali.

Le ragioni dell'esenzione stanno nella necessità di evitare una duplicazione d'imposta.

Se il valore del patrimonio di una società anonima

aumenta, aumenterà anche corrispondentemente il valore delle azioni, e aumenterà quindi il patrimonio personale di tutti coloro che le posseggono. Se si tassasse prima l'incremento verificatosi nel patrimonio della società, e poi quello prodottosi nei patrimoni individuali, si tasserebbe evidentemente due volte la stessa materia imponibile. Assurdo sarebbe inoltre applicare aliquote progressive agli incrementi dei patrimoni societari, posto che l'ammontare assoluto dell'incremento varia in funzione della grandezza dell'impresa, nè ha il menomo riferimento con il grado di agiatezza di chicchessia.

Escluso che le persone giuridiche vadano comprese tra i soggetti dell'imposta, resta il problema se soggetto debba essere la persona singola o piuttosto la famiglia.

Il progetto Meda incorporava l'imposta sugli incrementi patrimoniali nell'imposta complementare sui redditi, e proponeva che soggetto di quest'ultima fosse la famiglia e non il singolo (31). I motivi che allora venivano addotti, mi sembrano perfettamente convincenti. E' nel bilancio familiare che i redditi confluiscono e vengono consumati, risparmiati e distribuiti, e se effettivamente le imposte personali vogliono risercare il grado di benessere e di agiatezza dei contribuenti, è nella famiglia che devono trovarne gli indici.

Nè trovo convincenti i motivi, forse più giuridici e formali che sostanziali, i quali hanno spinto il legislatore italiano a scegliere come soggetto della complementare la persona fisica, conservando il cumulo, a carico del marito, fra coniugi non separati, ed a carico dei percettori di redditi quando abbiano la libera disponibilità, amministrazione ed uso, di redditi altrui, senza obbligo della resa dei conti.

40. *La determinazione degli incrementi soggetti a tassazione.* — La legge germanica del 1913, ha portato la discussione sulle modalità della determinazione degli incrementi patrimoniali soggetti ad imposta.

Essa assoggettava a contribuzione tutti gli incrementi che si riscontravano di tre in tre anni nel patrimonio del contribuente.

E tre sono i difetti che si rimproverano a tale sistema di tassazione.

In primo luogo, in tal modo si colpiscono non solo gli incrementi di valore delle singole parti del patrimonio, ma anche il risparmio del contribuente, che nessuna ragione v'è di tassare.

In secondo luogo, si colpiscono anche gli incrementi patrimoniali latenti, non ancora realizzati, e perciò suscettibili di essere assorbiti da successive perdite (32).

In terzo luogo, si colpiscono anche gli incrementi « ripetuti ». E così, se una proprietà aumenta di valore da 1 milione a 1 milione e mezzo, e quindi diminuisce di valore e di nuovo aumenta a 1 milione e mezzo, deve pagarsi il tributo anche sul secondo incremento, e così via indefinitamente (33).

Ad ovviare tale inconveniente, fu proposto che l'imposta venga solo applicata quando un incremento di valore sia effettivamente realizzato dal soggetto, nel suo prezzo di vendita,

Il rimedio, come tutti i rimedii di questo mondo, ha i suoi pregi e i suoi lati oscuri.

Quest'ultimi sono rappresentati dalla distinzione che così si introduce fra incrementi realizzati e incrementi latenti. E' evidente che in tal modo si attribuisce una diversa sorte tributaria al soggetto, a seconda che egli si decida oppur no ad un atto formale di vendita.

Tizio sia proprietario di un terreno il cui valore, nel giro di 5 anni, salga da un livello iniziale di 10 milioni, a 15 milioni. Egli conservi l'immobile che, nel giro di altri 5 anni, ridiscenda a 10 milioni. Il contribuente non ha mai realizzato alcun incremento patrimoniale nel decennio considerato, e perciò non può essere chiamato a contribuire.

Caio sia proprietario di altro terreno dello stesso valore iniziale, che salga esso pure a 15 milioni nel giro di 5 anni. A questo punto egli venda l'immobile realizzando un incremento di 5 milioni, e quindi reinvesta i 15 milioni in un altro terreno o in una casa, o in titoli, che nel giro di altri 5 anni perdano di valore per 5 milioni.

La sorte economica di Tizio e di Caio, nell'intero decennio, è identica. Per entrambi l'incremento di 5 milioni è stato assorbito da successive perdite. Malgrado ciò, Caio è stato colpito da imposta e Tizio ne è rimasto esente.

La diversità di trattamento, è dovuta solo al fatto che si sceglie un diverso periodo di tempo (10 anni per Tizio, 5 per Caio) per giudicare della sorte dei loro patrimoni.

Malgrado ciò, credo che la distinzione tra incrementi realizzati e latenti, sia ancora il minore dei mali che si debbono incontrare con la imposta in discorso, e, tenendo conto del grande vantaggio di dover sottoporre a revisione il valore di quei soli patrimoni nei quali si verificano realizzazioni di incrementi, io non saprei suggerire di meglio.

41. *La personalità dell'imposta, che tende a colpire gli incrementi verificatisi nel patrimonio complessivo del soggetto, suggerisce e impone di sottrarre dal guadagno realizzato in un'operazione, l'eventuale perdita che contemporaneamente si sia subita in un'altra.*

E ciò appunto si proponeva nel progetto Meda.

Naturalmente, se si esige che l'incremento debba essere realizzato, si deve parimenti esigere che la perdita non sia puramente latente, ma risulti essa pure dall'avvenuta vendita di alcuni beni patrimoniali.

Tuttavia, ad evitare ricerche retrospettive troppo difficili e malcerte, si credette equo di limitare al quinquennio precedente alla data in cui fu realizzato l'incremento, il periodo entro il quale si possono compiere compensazioni fra guadagni e perdite (34).

E i motivi pratici della proposta mi sembrano troppo evidenti perchè occorra insistere su di essi.

42. Abbiamo già rilevato a suo tempo (par. 30) che in certi casi l'incremento patrimoniale si identifica col reddito e che sovente reddito e incremento sono indistinguibili.

Già questo ha notevole portata pratica.

Tizio abbia, ad esempio, la proprietà di un negozio di tessuti, e sia di 10 milioni il capitale circolante che, per vari anni, investe in tali prodotti. Domani egli prevede che, per una qualche ragione, i prezzi dei tessuti subiranno un notevole rialzo. Egli venda una parte dei suoi cespiti patrimoniali di altro genere (azioni, obbligazioni, case, ecc.), e investa nell'acquisto di tessuti destinati al magazzino, altri 10 milioni oltre a quelli che vi impiegava prima.

Si realizzi ora l'evento previsto, e il prezzo dei tessuti salga del 50%.

A questo punto Tizio venda magazzino e negozio, realizzando 30 milioni, o peggio ancora, venda a poco a poco le merci immagazzinate.

Supposto che il fisco riesca effettivamente ad accertare tutti questi fatti e tutte queste cifre, qual parte dei 10 milioni guadagnati sono incremento di patrimonio, e qual parte reddito?

Caio ha acquistato 10 anni or sono un'area fabbricabile per 10 milioni, e oggi la vende per 18. Qual parte degli 8 milioni sono reddito, e qual parte incremento patrimoniale corrispondente ad un incremento di rendita edilizia?

E' ben chiaro che, in questi, come in molti casi consimili, una distinzione razionale è del tutto impossibile. Vano è che i giuristi chiedano all'economia un concetto di incremento patrimoniale atto a risolvere la questione, poichè l'economica non può distinguere ciò che è economicamente indistruttibile.

Qui è giocoforza ricorrere a un qualche criterio empirico.

Uffici amministrativi, magistrati e tecnici, già si sono trovati di fronte allo stesso problema, trattandosi di definire il concetto di reddito per l'applicazione dell'imposta di r. m. in vari casi di sopraprezzi. E la soluzione accolta poteva servire abbastanza bene per gli scopi pratici che si proponeva.

Sulla base di essa, la dottrina finanziaria distingue fra « incrementi professionali » e « incrementi patrimoniali » propriamente detti. « Professionali » diconsi gli incrementi che si verificano nella ricchezza posseduta da coloro che, per professione, comprano collo scopo di rivendere con lucro, beni economici della più svariata natura. In una parola, « professionali » sono gli incrementi di cui godono i commercianti; « patrimoniali » gli incrementi goduti da tutte le altre persone (35).

Redditi furono considerati gli incrementi « professionali », aumenti patrimoniali tutti gli altri. I primi furono assoggettati all'imposta di r. m. gli altri andarono esenti dal tributo diretto.

Il progetto Meda accoglieva un criterio assai simile.

« Fa d'uopo ricordare qui le norme contenute nell'articolo 14, secondo cui sono esclusi dall'applicazione della imposta normale gli incrementi di valore delle cose mobili e immobili facenti parte del patrimonio del contribuente, ad eccezione degli incrementi relativi a quelle cose le quali sono oggetto del commercio esercitato dal contribuente stesso. In altri termini, tutto ciò che costituisce incremento patrimoniale, non può essere soggetto alla normale, ma solo alla complementare; e ciò perchè

mentre non si vogliono assoggettare i redditi *creciuti* o *straordinari* ad una doppia imposta, si vogliono invece colpire, quando si realizzano in una somma capitale, con un contributo aggiunto o complementare: però è ben naturale che se le cose mobili od immobili formano oggetto di commercio da parte del contribuente, allora il contribuente ricava reddito appunto dalla differenza tra il prezzo di vendita e quello d'acquisto: qui non ha luogo *incremento patrimoniale*, ma lucro ordinario di commercio e come tale soggetto all'imposta normale » (36).

La differenza che passa fra il concetto elaborato dalla prassi e quello accolto nel progetto Meda, sta in ciò: che stando al primo, fanno parte del reddito tutti gli incrementi realizzati dal commerciante, da qualunque negozio essi provengano, mentre stando al secondo sono reddito solo i guadagni che al commerciante provengono dal commercio da lui esercitato.

Appare evidente che il progetto Meda si ispirava alla preoccupazione di risolvere alcuni problemi pratici, intorno a cui erano nate le più vive dispute.

« La forma usata — leggesi nella relazione — risolve la questione della imposizione, con la normale, del prezzo di avviamento dell'azienda o del sopraprezzo delle azioni; e lo risolve nel senso della esclusione: infatti l'avviamento dell'azienda non è cosa la quale sia oggetto del commercio esercitato dal contribuente: né la società emittente fa oggetto del suo commercio le azioni sue e le varie azioni di valore » (37).

E se in ciò soltanto sta tutta la portata della proposta, par bene che essa sia più razionale (38).

Ma gravi dubbi mi permangono circa il trattamento fiscale del guadagno realizzato dal non commerciante il quale abbia acquistato e rivenduto un bene capitale, incapace di produrre reddito fino a quando non è destinato al suo scopo: ad es.: un'area edilizia, una cascata d'acqua, una macchina.

Nel guadagno sono compresi: il reddito del capitale investito, il compenso per il rischio, e il valor capitale degli incrementi di rendita non previsti nel momento dell'acquisto. Data l'impossibilità pratica di distinguere queste tre parti dell'incremento di prezzo accertato, occorre decidere se assoggettarlo tutto all'imposta normale sul reddito, ad aliquote necessariamente più elevate, ovvero all'imposta sugli incrementi patrimoniali, ad aliquote necessariamente più basse (39).

Si potrebbe propendere per la prima soluzione se si pensa che il guadagno comprende certamente il reddito del capitale, laddove un incremento di rendita non previsto può verificarsi, e può, più frequentemente, non verificarsi. E' certo però che in tal modo i valor capitali degli incrementi di rendita non previsti, ove si verificano, sono tassati maggiormente degli incrementi patrimoniali dello stesso genere realizzati negli altri impieghi.

Non sarei del tutto alieno a lasciare che, in questi casi speciali, e in questi casi soltanto, si proceda alla determinazione della parte di guadagno che si ritiene corrispondere al reddito normale realizzabile in quel ramo d'affari, tenendo conto di tutti gli elementi e di tutte le presunzioni che si possono raccogliere.



Il reddito così determinato, può essere allora assoggettato all'imposta normale sui redditi, mentre il dippiù dell'incremento, attribuito ad aumento di rendita, va riservato all'imposta sugli incrementi.

Tale determinazione dell'imponibile dà luogo, in pratica, ad arbitrii ed errori, che avrebbero certamente gravissime conseguenze se il sistema fosse esteso a vasti campi di tassazione.

Ma nel caso particolare in discorso, mi pare che l'arbitrio ai danni del contribuente sarebbe maggiore se tutto il suo guadagno fosse assoggettato alla normale sui redditi. Sicchè quello proposto, in questo caso, mi pare il minore dei mali fra i quali si ha la scelta.

43. *L'autonomia dell'imposta sugli incrementi e il progetto Meda.* — Il carattere personale e complementare dell'imposta sugli incrementi patrimoniali, la sua funzione di colpire gli incrementi di redditi che si riflettono in un valor capitale, la novità del tributo e la preoccupazione che possa convertirsi in uno strumento di provvedimenti avventati, distruttori di ricchezza, almeno in una società capitalistica, ha fatto nascere il problema se sia opportuno introdurla nel nostro sistema tributario, come un istituto autonomo, o legarla ad altra contribuzione.

Nel progetto Meda l'imposta sugli incrementi era presentata come parte dell'imposta complementare sui redditi. Formalmente era quest'ultima che colpiva l'incremento come tutte le altre forme di arricchimento.

In tal modo l'oggetto della complementare risultava, come scrive il Flora: « ... dalla somma dei redditi periodici netti già assoggettati all'imposta normale; dei redditi conseguiti una volta tanto; dei proventi e dei guadagni occasionali e casuali; dei lucri realizzati oltre il costo e l'eventuale deprezzamento, per trasmissioni a titolo oneroso di immobili, azioni, obbligazioni, avviamenti e simili aventi il carattere di incrementi patrimoniali derivanti da variazioni del valore dei beni indipendenti dall'attività economica e professionale del contribuente ma al cui reddito si aggiungono. Non è più, quindi, questione di una imposta sul reddito, ma sull'entrata, che abbraccia, oltre la ricchezza prodotta dal contribuente, tutta quella che, comunque provenga, si aggiunge ad essa e può essere consumata senza ledere il patrimonio originario » (40).

Perciò dicevasi nella relazione Meda:

« L'intero incremento è dunque soggetto ad imposta; ma l'aliquota dell'imposta complementare, che è progressiva, non è determinata solo in funzione dell'ammontare dell'incremento considerato in sé: ciò sarebbe ingiusto, sia perchè l'incremento può aggiungersi ad altri redditi del contribuente, piccoli medi o rilevanti, sia perchè l'incremento può essere stato ottenuto in pochi o in molti anni; la natura dell'aliquota da applicarsi d'ito determinato con la formula:  $a/b$ , nella quale  $a$  rappresenta l'ammontare della plusvalenza ottenuta,  $x$  il numero degli anni in cui la plusvalenza si ottenne e  $b$  l'ammontare di tutti gli altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente.

« Con tale formula... non è già che si colpisca solo

un'annualità dell'incremento; no, l'imposta complementare colpisce tutta la plusvalenza realizzata e la colpisce *in una sola volta*, nell'anno in cui avviene la realizzazione ...; ma la colpisce con un'aliquota *crescente* col crescere del reddito complessivo residuo  $b$  del contribuente e col *diminuire* del tempo  $x$  occorso a procacciare la plusvalenza: il che è ragionevole essendo minore il sacrificio del tributo quanto è maggiore il reddito del contribuente, ed essendo suscettivo di maggiore tributo il guadagno rapidamente ottenuto in confronto di quello che si formò lentamente » (41).

44. V'è motivo per orientarsi verso la soluzione prospettata nel progetto Meda?

Vi sono qui due problemi che occorre esaminare separatamente.

Il primo gli è se sia razionale dividere l'incremento accertato per il numero degli anni in cui s'è prodotto, onde determinare l'imponibile.

Il secondo gli è invece se sia razionale conglobare l'incremento col reddito annuo accertato, per colpire il tutto con la stessa aliquota.

45. Circa il primo punto, appare evidente che il progetto Meda mirava a soddisfare il sentimento popolare che suggerisce la tassazione degli incrementi, e che sembra riguardare gli arricchimenti subitanei più che gli arricchimenti lenti.

Ma la soluzione non sembra soddisfacente.

Malgrado il diniego contenuto nella relazione, la formula  $\frac{a}{x}$  implica l'ipotesi che l'incremento sia uniforme nel tempo, e con essa si riduce la tassazione ad una sola annualità, calcolata con tale artificio. Se l'incremento 100.000 si è verificato nel periodo di 5 anni, la formula  $\frac{100.000}{5}$  implica l'ipotesi che esso sia stato di 20.000 all'anno, e solo le 20.000 di un'annualità vengono assoggettate a tassazione. Non si vede proprio la ragione per una simile discriminazione.

Ma è anche dubbio se ciò sia raccomandabile.

Se qualcosa v'è da togliere dalla somma accertata per determinare lo imponibile, dovrebbe consistere negli interessi sul valore dell'incremento, calcolati appunto per il numero degli anni.

V'è intanto la difficoltà di stabilire quanti sono stati gli anni effettivamente necessari per la formazione del soprapprezzo realizzato da ultimo. Praticamente non sarà possibile far altro che contare il tempo intercorso fra l'acquisto e la rivendita del bene patrimoniale.

Ma gli incrementi non sono affatto uniformi nel tempo, e sovente neppure prevedibili con grande anticipo.

Se Tizio da 10 anni tiene in cassetta un pacchetto di azioni, e oggi si verifica un evento del tutto inatteso, capace di farne crescere il valore, non si trova in condizioni diverse da Caio che, occasionalmente, ha acquistato le stesse azioni soltanto ieri. Non v'è alcuna ragione perchè Tizio debba pagare meno di Caio.

Sicchè, o si rinuncia all'idea di proporzionare l'imposta al numero degli anni o notevolmente più tenue do-

vrà essere la detrazione concessa a chi ha fatto l'investimento da un tempo più remoto.

46. Circa il secondo problema, il sommare l'incremento e i redditi ordinari per sottoporre il tutto alla stessa tassazione, può sembrare razionale se l'incremento è considerato come un'« entrata », e tassato come tale.

Ma nè la complementare, nè l'imposta sugli incrementi, hanno tale scopo.

Se è vero che esse non vanno alla ricerca di una nuova ricchezza imponible, la quale sfugga alla normale, non possono avere il compito di imposte « residuali », che rimedino alle evasioni rese possibili dal sistema tributario.

La complementare ha invece la funzione di operare una discriminazione *quantitativa* dei redditi, impossibile con le imposte normali a carattere reale, e forse, come vuole taluno, ad aprirsi una strada per sostituirsi a quest'ultime.

L'imposta sugli incrementi ha invece la funzione di operare una discriminazione *qualitativa*, contro i redditi nuovi crescenti, super-normali.

Non si vede la ragione perchè le due discriminazioni possano operarsi mediante le stesse aliquote, nè perchè, nelle mutevoli necessità del tempo, il legislatore debba essere legato a mutare contemporaneamente e nello stesso senso la pressione esercitata sui redditi globali e sugli incrementi di valor capitale.

La logica sembrerebbe quindi richiedere un'autonomia dell'imposta in discorso, a meno che dovessero prevalere le considerazioni generiche ricordate al principio del § 43, o quelle relative al più alto costo dell'accertamento a cui fa allusione la relazione Meda (42).

47. *L'incidenza dell'imposta sugli incrementi.* — Nelle discussioni intorno a riforme o progetti, pare che si dia un'importanza crescente alle domande: l'imposta che si vuol introdurre rimane a carico del contribuente di diritto, o questi riesce, attraverso il gioco dei prezzi, a trasferirne l'onere su terzi? L'imposta produce alterazioni dell'equilibrio che implicano una distruzione o comunque una perdita di ricchezza?

Le risposte che, sulla base di teoremi classici, la teoria corrente sarebbe tentata di dare, a proposito dell'imposta sugli incrementi patrimoniali, paiono piuttosto confortanti: l'imposta ha carattere personale e perciò non si trasferisce nè si capitalizza, ma lascia invariati i valori capitali; inoltre, essa colpisce gli incrementi solo quando vengono realizzati, e quindi non perturba la produzione della ricchezza.

Ma sarebbero risposte troppo ottimistiche.

In verità l'imposta in esame tende ad agire in tre modi sui valori patrimoniali.

Anzitutto, essa agisce su quei valori i cui incrementi sono previsti.

Se si prevede che un bene capitale varrà fra un anno 10 milioni, e il saggio d'interesse è del 5 %, il mercato sarà disposto ad acquistarlo oggi per 9 milioni e 500.000 circa. Ma se ora si introduce un'imposta, poniamo, del 20 % sugli incrementi, e il saggio d'interesse rimane invariato, nessuno sarà più disposto ad acquistare quel

bene allo stesso prezzo di prima. Perchè si trovino di nuovo acquirenti bisogna che il prezzo del bene discenda a 9 milioni e 400 mila circa, sicchè il capitale che in esso si investe, trovi la sua remunerazione del 5 %. Altrimenti torna conto investire in beni che fruttino il 5 % e per i quali non si prevedano incrementi di valore (43).

L'imposta si capitalizza adunque ai danni del proprietario del momento in cui il tributo è introdotto, e ne vanno indenni i successivi acquirenti; salvo possibilità di ulteriori sue ripercussioni.

Il carattere personale dell'imposta, non evita tale fenomeno, benchè possa talora attenuarne la manifestazione.

E' chiaro che a Tizio, acquirente del bene-capitale, importa poco che l'imposta sia prelevata a suo carico perchè il bene aumenta il valore (imposta reale), o perchè si verifica un incremento nel suo patrimonio (imposta personale). Quel che gli importa è l'ammontare del tributo; nè si deciderà a pagarlo se ha la possibilità di evitarlo comprando beni che, per fruttare redditi costanti, non godono di incrementi.

E neppure basta che l'imposta sia ad aliquote progressive. Ciò avrà l'effetto di creare una nuova condizione del mercato, nella quale mutano i saggi di valutazione individuale dei compratori, senza che ciò impedisca secondo ogni probabilità, una capitalizzazione almeno parziale del tributo (44).

48. In secondo luogo, l'imposta tende a scoraggiare gli investimenti negli impieghi più rischiosi.

E' specialmente in questi ultimi che si realizzano incrementi nei redditi, e quindi nei valori capitali, allorchè si verificano gli eventi favorevoli: e gli incrementi sono tanto maggiori, quanto più incerto era l'esito dell'impresa, e quindi minore la massa di capitale disposta ad investirsi in essa e a correrne i rischi.

Se l'imposta falciava gli incrementi di valore che allettano il capitale, minore sarà il numero di coloro che vorranno tentarne l'alea.

Può darsi che con ciò si evitino sperperi di capitale in imprese non destinate a successo.

Ma non si deve dimenticare che qualunque innovazione, per quanto modesta, implica sempre un certo rischio da parte di qualche pioniere: e alle innovazioni è affidato il miglioramento economico.

Possono darsi organizzazioni sociali nelle quali si riesca a regolare altrimenti la materia. Ma in una società capitalistica, l'innovazione è affidata all'attrattiva di forti guadagni realizzati nei casi favorevoli, i quali compensano le forti perdite nei numerosi casi sfavorevoli. E in una società siffatta un'imposta che deprima i primi, non mancherà di far risentire i propri effetti (45).

49. In terzo luogo l'imposta tende a ridurre la produzione di risparmio.

Non si deve dimenticare che, in una società moderna, buona parte del risparmio non vien fatta direttamente dai singoli percettori di redditi, ma dalle società commerciali che reinvestono nella propria azienda parte degli utili non distribuiti. L'attrattiva di questo auto-finan-

ziamento delle imprese, è pur sempre la speranza di un incremento futuro di reddito, al quale corrisponde un incremento di valor capitale. Sicchè la tassazione di quest'ultimo tende a far diminuire questa forma di risparmio.

Ciò non influisce direttamente sul saggio d'interesse, poichè in tal caso diminuiscono contemporaneamente tanto l'offerta quanto la domanda di risparmio.

Ma se gli utili che prima erano reinvestiti, vengono ora distribuiti come dividendo, e i loro percettori li impiegano a far domanda di beni di consumo, il prezzo di quest'ultimi tende ad innalzarsi. Ciò importa una tendenza a modificare la struttura capitalistica della società, riducendo il periodo medio d'investimento del capitale: il che a sua volta porta a una tendenziale diminuzione di salari, sui quali pertanto la imposta fa ricadere parte dei suoi effetti (46).

50. Naturalmente tali ripercussioni si farebbero praticamente risentire solo quando l'imposta sugli incrementi fosse realmente notevole.

Non credo che ci sia da paventare eccessivamente gli effetti, se essa è moderata, e, senza perseguire mire spogliatrici, si limita a modificare in modesta misura, la distribuzione delle nostre imposte dirette.

Nè si deve obliare che, quando trattasi di modificare l'ordinamento tributario, quel che importa non è soltanto l'effetto di questa o di quest'altra imposta, singolarmente presa, ma l'effetto di ciascuna imposta *paragonato* cogli effetti dei provvedimenti finanziari che si renderebbero necessari per procurare altrimenti l'entrata che si vuol ottenere, ovvero cogli effetti della riduzione di spese pubbliche ove si rinunciassero ad ottenerla.

51. *Breve cenno e un tema collaterale.* — Ci siamo sforzati di svolgere tutta la nostra ricerca, evitando accuratamente tutti i temi collaterali.

Ma da uno di essi non ci sembra possibile prescindere totalmente, tanto è intimamente connesso colla pratica applicazione del tributo in discussione: e cioè il tema della nominatività obbligatoria dei titoli.

E infatti, alla domanda: se sia possibile una seria applicazione dell'imposta sugli incrementi patrimoniali finchè i titoli possono conservare la forma al portatore, non sembra che si possa dare risposta affermativa.

In tali condizioni il tributo in discorso non potrebbe essere che un prelievo sugli incrementi di valore dei beni immobili, e di alcuni tipi di proprietà mobiliari: ma non potrebbe far a meno di generare le più gravi sperequazioni.

Le difficoltà, gli inconvenienti, i pericoli della nominatività obbligatoria, sono già stati così ampiamente discussi ogni qual volta il progetto fu ventilato, che non pare il caso di rinnovarne l'esame in questa sede (47).

Siano o non siano esagerati i timori avanzati, specialmente negli ambienti bancari ed industriali, sarebbe certamente assurdo pretendere la nominatività al solo scopo di poter applicare l'imposta sugli incrementi patrimoniali.

Glì è quello un tema che deve essere affrontato e risolto per scopi di assai più vasta portata.

O il sistema tributario italiano si volge realmente verso un tipo di tassazione personale progressiva sul reddito globale e sul patrimonio complessivo, e allora quel provvedimento si impone da sè. O il sistema tributario, nel suo complesso, conserva un carattere prevalentemente reale, e allora si può rinunciare alla nominatività, e, con essa, all'imposta sugli incrementi.

Ma pessima soluzione sarebbe, a mio avviso, l'introduzione del tributo in discorso, fin che i titoli rimangono al portatore.

52. *Il giudizio complessivo come problema politico.* — Spero di aver così esaurito il compito di tratteggiare i problemi più salienti relativi all'imposta sugli incrementi.

Non dovendo prendere in esame un istituto attualmente vigente in Italia, o un progetto ben determinato, mi pare che mio compito essenziale fosse di metterne in rilievo il meccanismo nell'insieme dei tributi esistenti.

Quanto si è andato via via esponendo, sembra essere in parziale contrasto con quanto il pubblico generalmente ritiene o immagina.

Gli incrementi patrimoniali colpiscono vivamente la fantasia, e appaiono arricchimenti sovente favolosi, generalmente ingiustificati e sproporzionati all'attività del soggetto: comunque ricchezze che oggi sfuggono alla tassazione, e che, nella società moderna, offrono ampi margini di imposizione.

Tale opinione è in gran parte frutto di illusione, nascente dalla comune imperfetta conoscenza delle relazioni che passano fra reddito e valore capitale, fra imposte normali e complementari sul reddito e imposte sugli incrementi patrimoniali, fra redditi elevati e « non guadagnati » e risparmi, accrescimenti dei cespiti e incrementi di valor patrimoniali.

Tuttavia al fondo di quest'opinione è un diffuso sentimento di avversione per i redditi super-normali e crescenti, specie se derivanti in tutto o in parte da capitale: sentimento proprio di un'epoca in cui, per forze naturali e politiche, la condizione di libera concorrenza ha ceduto sempre più il passo ad una condizione di monopolio imperfetto, e in cui l'organizzazione economico-politica sembra ancora oscillante fra l'istituto della proprietà privata e l'ordinamento comunistico. E la imposizione degli incrementi patrimoniali sembra tecnicamente più atta a soddisfare quel sentimento, di quanto non lo siano le discriminazioni dirette fra le due categorie, difficilmente distinguibili, dei redditi normali e super-normali.

Soddisfare quel sentimento, come molti propugnano, anche se ciò dovesse costare qualcosa in un'economia a base capitalistica?

Resistere ad esso, e spingere sempre più l'imposta, come altri propone, verso una tassazione del reddito medio, che premia i più abili e solerti, e inciti gli ignavi?

Ecco il problema fondamentale.

E alla sua soglia, ove comincia il giudizio complessivo di bene e di male, il problema cessa di essere tecnico, e, a mio parere, scientifico, per diventare problema politico.

E là, io credo, cessa il compito mio.

(1) Non posso quindi discutere qui dei principi fondamentali e diametralmente opposti che due chiari scrittori italiani, l'EINAUDI e il GRAZIOTTI, da tempo suggeriscono.

Propone l'EINAUDI che oggetto precipuo delle imposte normali sul reddito, sia il « reddito medio », quale un uomo medio può ottenere dalle attività che esplica e dai capitali che possiede, nelle circostanze in cui si trova. Se l'intero sistema tributario si uniformasse a questo principio, l'imposta sugli incrementi patrimoniali sarebbe poco più di un controsenso.

Propone invece il GRAZIOTTI che oggetto precipuo delle imposte ordinarie, siano i « sopraredditi »; e l'imposta sugli incrementi patrimoniali entra a far parte, con funzioni del tutto particolari, di un ingegnoso sistema di tributi, i quali, secondo l'A., colpirebbe l'oggetto loro proprio senza capitalizzarsi né trasferirsi.

Un esame critico dei due punti di vista, esigerebbe un'intera monografia di mole assai maggiore della presente, tanto più che mi trovo in disaccordo su molti punti della teoria della ripercussione dei tributi accolta dai due autori, ma specialmente dal secondo.

Senza la premessa di tale esame, ogni discussione sulla razionalità dell'imposta sugli incrementi patrimoniali, nei progetti dei due autori, diviene del tutto impossibile.

Non mi rimane quindi che rinviare il lettore ai numerosi scritti nei quali Essi hanno racchiuso il loro pensiero, e specialmente:

EINAUDI: *La terra e l'imposta*, in « Annali di economia » della Università Bocconi, 1924.

Id. *Studi sugli effetti delle imposte*, Torino, 1902.

Id. *Osservazioni critiche intorno alla teoria dell'ammortamento dell'imposta*, in « Atti della R. Accademia delle Scienze di Torino », vol. 54, 1919.

Id. *La tassazione degli incrementi patrimoniali*, in « Contribuente italiano », marzo 1920 e giugno-luglio 1920.

Id. *Contributo alla ricerca dell'ottima imposta*, in « Annali di economia », 1929.

Id. *Contributi fisiocratici alla teoria dell'ottima imposta*, in « Atti della R. Accademia delle Scienze di Torino, 1940 ».

Id. Vol. 67, 1932.

Id. *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1940.

Id. *Principii di scienza della finanza*, Torino, 1940.

GRAZIOTTI: *Gli incrementi di valore nelle azioni industriali e il sistema tributario italiano*, in « Giornale degli economisti » luglio 1909.

Id. *I principii distributivi delle imposte moderne sul reddito e sugli acquisti ed incrementi di capitali*, in « Giornale degli economisti », novembre-dicembre, 1909.

Id. *Le imposte sugli incrementi di valore nei capitali e sulle rendite nei redditi*, in « Giornale degli economisti », giugno-luglio 1910.

Id. *Interferenze e gettito delle imposte sugli incrementi di valore*, in « Giornale degli economisti », novembre-dicembre 1912.

Id. *Teorie dell'ammortamento delle imposte e sue applicazioni*, in « Giornale degli economisti » gennaio febbraio e aprile 1918.

Id. *Il fondamento e la necessità delle imposte sugli incrementi patrimoniali*, in « Contribuente italiano », settembre 1920.

Id. *Principii di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929.

Id. *Appunti sul riscatto delle imposte ammortizzate*, in « Festgabe für Alexander Hoffmann », Leipzig, s.d.

(2) E cioè: attitudine dell'imposta a seguire le variazioni di breve periodo della ricchezza tassata.

(3) Questi cinque attributi possono essere, e sono sovente, inconciliabili tra loro. E così, ad es.: un certo tipo di tassazione può soddisfare meglio di un altro alle esigenze 1), 2) e 3), e, al tempo stesso, può soddisfare peggio di quest'altro alle esigenze 4) e 5). La scelta è allora ad un tempo propria del tecnico, che può rilevare e valutare vantaggi e difetti, e dell'uomo politico che, per ragioni non puramente tecniche, può preferire certi pregi a certi altri, certe manchevolezze a certe altre.

(4) In realtà essi non sono postulati: ma il risultato di esperienze secolari.

(5) Circa lo stadio attuale della controversia, vedasi: FASIANI: *Principii di scienza delle Finanze*, Torino, 1941, vol. II, appendice VII, pagg. 275-304, e la bibliografia ivi citata; EINAUDI: *Del concetto dello Stato fattore della produzione e delle sue relazioni col teorema della esclusione del risparmio dall'imposta*, in « Giornale degli economisti », luglio-agosto 1942; FASIANI: *Della teoria della produttività dell'imposta, del concetto di Stato fattore della produzione, e del teorema della doppia tassazione del risparmio*, in « Giornale degli economisti », novembre-dicembre 1942.

(6) Vedi § 1.

(7) Vedi § 8.

(8) Parere nettamente avverso alla tassazione degli incrementi nominali in discorso, ha espresso l'EINAUDI.

« Perchè soltanto le « non perdite » dovute a variazione monetaria — chiede argutamente l'A. — dovrebbero essere assunte come guadagno? Sono ben numerose le ragioni per le quali gli uomini sono sfortunati nelle loro esperienze economiche! Guadagni è tutta l'eccedenza di reddito o di patrimonio che i contribuenti conservano in confronto all'imprenditore che senza sua colpa... perdette l'intero capitale investito, al professionista il quale non riuscì a trovar clienti, al lavoratore perennemente disoccupato ».

« Al limite della pazzia tributaria raziocinante, il buon senso si riafferma. Tutto ciò che supera la perdita, è eccedenza di reddito. Quindi non esiste più reddito. Tutto è eccedenza. Il problema della tassazione delle eccedenze di reddito sfuma per mancanza di oggetto. Non si può distinguere, tutto essendo eccedenza, fra le varie altitudini del reddito. Il che torna a dire che tutto il reddito deve essere trattato alla stessa stregua, come se tutto fosse reddito normale e niente fosse eccedenza ». (EINAUDI: *Miti e paradossi*, ecc., cit., pagg. 72-73).

C'è del vero in quanto dice l'A. Tuttavia mi pare che una qualche distinzione si possa fare fra le molte disgrazie economiche che si possono incontrare, e quelle dovute proprio al modo con cui lo Stato preleva la ricchezza che gli occorre. Vi può essere più di un'analogia fra il correggere le sperequazioni derivanti dall'applicazione di un tributo speciale, gravante solo su certi redditi, e il correggere quelle derivanti da un'inflazione.

(9) Non mi pare che gli stessi argomenti in pro, possano valere per gli incrementi nominali dovuti alla tendenziale diminuzione del valore di una moneta legata al tallone oro. Se tale diminuzione avviene per ragioni imprevedute (ad es., la scoperta di una miniera), possono valere le osservazioni dell'EINAUDI riprodotte alla nota 8. Se invece era prevista, il mercato aveva già scontato l'evento nel saggio di capitalizzazione dei vari redditi.

(10) Sulla questione si vedano specialmente: EINAUDI: *Il sopraprezzo delle azioni e l'imposta di R. M.*, in « Rivista di diritto pubblico » febbraio 1909; TOESCA DI CASTELLAZZO: *Il prezzo di avviamento e l'imposta di R. M.*, Torino 1909; GOBBI: *L'imposta sul sopraprezzo delle azioni*, in « Monitore dei Tribunali », 1910, n. 3; CABIATI: *La funzione economica del sopraprezzo delle azioni*, in « Riforma sociale », marzo-aprile 1907; GRIZIOTTI: *Gli incrementi di valore nelle azioni industriali e il sistema tributario italiano*; GRAZIANI: *Sulla tassabilità del sopraprezzo delle azioni*, in « Diritto e giurisprudenza », 1910; MANARA: *La pretesa imponibilità del sopraprezzo sulle azioni di nuova emissione e la qualità giuridica delle società commerciali*, Torino 1911.

(11) Vedasi: FISCHER: *La natura del reddito e del capitale*, trad. in « Biblioteca dell'economista », serie V, vol. IV.

(12) L'esemplificazione aritmetica può far nascere il dubbio che la teoria esposta sia vera solo nel caso in cui l'imposta sul reddito si capitalizzi ai danni del redditiero. Se così fosse, l'imposta sul reddito si trasferisse od avesse l'effetto di abbassare il saggio di interesse. Non posso qui discutere degli effetti di un'imposta generale sui redditi, nè entrare in dettagliate dimostrazioni che importerebbero un ben lungo discorso. Ritengo però di poter affermare che qualunque siano gli effetti dell'imposta generale, l'imposta sugli incrementi di valor capitale sarebbe pur sempre un doppio della normale. Credo che di ciò il lettore potrà rendersi conto facilmente adottando l'esempio numerico alle due ipotesi-limite che la normale sia interamente trasferita e che riduca proporzionalmente il saggio d'interesse. Circa l'insieme dei fenomeni economici che gli esempi aritmetici di elementare calcolo attuariale vogliono rispecchiare, vedasi la già citata Appendice VII dei miei « Principii, ecc. ».

(13) GEORGE: *Progress and poverty*, London, 1890.

(14) Gli è questa la tipica posizione teorica assunta dal WAGNER: *La scienza delle finanze*, trad. in « Biblioteca dell'economista », serie III, vol. X, parte II, sezione II, pagg. 1025-1045. L'arruffio delle eterogenee nozioni in cui l'A. si dibatte, e le sue attitudini a classificare piuttosto che approfondire temi e problemi, lasciano in dubbio s'egli si rendesse conto che tassare prima l'incremento di reddito e poi l'incremento di valor capitale, non è un tassare due cose diverse. Nè vi sarebbe da muovergli rimprovero se lo avesse trascurato, data l'incertezza di molti concetti all'epoca in cui egli scriveva (1877). Ma le sue affermazioni di principio trovarono la più ampia eco anche dopo PARETO e dopo FISCHER: Vedasi, per tutti: WESTON: *Principles of justice in taxation*, New York, 1913, pag. 219.

(15) STAMP: *I principii fondamentali dell'imposizione in rapporto ai moderni sviluppi*, trad. in « Nuova collana di economisti », Vol. IX, pagg. 430-431. La tesi che solo questi soprapri presentino una capacità contributiva, fu sostenuta sulla base di argomentazioni economiche, e non già sentimentali, dal GRIZIOTTI in Italia e dall'HOBSON in Inghilterra.

(16) Per un'ampia trattazione di queste variazioni di stima e delle loro relazioni coll'imposta, vedasi: PUVIANI: *Teoria della illusione finanziaria*, Palermo, 1903.

(17) EINAUDI: *Miti e paradossi*, ecc. cit. pagg. 79-80.

(18) EINAUDI: *Miti e paradossi*, ecc. cit. pagg. 76-76.

(19) SELIGMAN: *Studi sulle finanze pubbliche*, trad. in « Nuova collana di economisti », vol. IX, pagg. 225-226.

Tale tesi era già stata sostenuta dal Grizioti in riferimento non solo agli incrementi patrimoniali dovuti al ribasso del saggio di interesse; ma anche a quelli dovuti ad incremento del reddito. L'A. ritiene infatti che reddito e valor capitale siano due entità economiche diverse.

« Per mettere in evidenza come non avvenga una duplice imposizione, colpendo il guadagno di capitale e il reddito che si ottiene investendo questo capitale in ulteriore produzione, si confronti la diversa quantità di ricchezza disponibile per i consumi, che possono realizzare un proprietario di un immobile e un artista, quando entrambi vedano aumentare il loro reddito di un'eguale somma, per esempio, da 10 a 15 mila lire. Il proprietario vendendo la casa può realizzare un guadagno di 100 mila lire... che l'artista non può conseguire ». (GRIZIOTTI: *Interferenze e gettito*, ecc., cit., in « Giornale degli economisti », 1912, p. 407).

Qui il riferimento alla possibilità di convertire l'incremento di valor capitale in beni presenti, allo scopo di dimostrare che valor capitale e reddito sono cose diverse, è esplicito. In realtà il G. in questo punto attribuisce al soggetto un « periodo economico » brevissimo. Si capisce che se tutti pensassero per periodi brevissimi, il valor capitale non potrebbe esistere, perchè un bene futuro non avrebbe il menomo valore. Se ciò non succede, è perchè gli uomini normalmente pensano a periodi più lunghi. Un soggetto che pensi a periodi brevissimi ha perciò la possibilità di scambiare una serie di redditi futuri con una certa quantità di beni di consumo immediato. Ma dopo aver fatto ciò è aver consumato, i beni attuali, non può sperare di aver ancora beni futuri. Il problema che G. tocca, non è come egli sembra ritenere, quello della *diversità* del reddito dal valor capitale. E' un altro, ed è duplice. Lo si può porre nei seguenti termini: 1° chi gode di un incremento di valor capitale, ha la possibilità di realizzarlo e convertirlo in beni di consumo. Questa possibilità fin che rimane tale, può essere logicamente oggetto di tassazione? Si può dire che questa possibilità è un vantaggio economico a se stante. Ma appunto perchè chi ha redditi di capitali ha minor bisogno di risparmio ed ha la possibilità in discorso, si operano discriminazioni qualitative e quantitative dei redditi. Tuttavia non v'è la menoma ragione per tassare le possibilità nuove, che sorgono se i valori capitali aumentano, più delle possibilità vecchie, di egual ammontare, che hanno i proprietari di beni patrimoniali i cui valori non crescono. 2° se chi gode di un incremento di valor capitale lo realizza e lo converte in beni di consumo, è razionale tassarlo sul valore realizzato? E se sì, non sarà necessario tassare tutti gli incrementi realizzati, essendo impossibile accertare se vengono o non vengono reinvestiti? Può ben sembrare che non vi sia differenza fra realizzazione di un incremento di valor capitale e percezione di un reddito. Ma c'è forse differenza fra realizzazione di un incremento di valor capitale e realizzazione di un capitale? E perchè mai tassare il primo e non il secondo? Tizio realizza un incremento 100.000 e deve pagare l'imposta, Caio realizza un patrimonio di 10 milioni che sia rimasto stazionario, e non paga nulla. E' logico? In verità, seguendo la logica, il concetto della realizzazione dell'incremento di valore prospettato dal Grizioti porta dritto dritto al principio della tassazione del solo reddito consumato patrocinato da FISCHER e EINAUDI. Vedasi su di ciò: FISCHER: *La natura del reddito*, ecc. citato e EINAUDI: *Intorno al concetto di reddito imponibile*, in « Memorie della R. Accademia delle Scienze di Torino », serie II, tomo LXI, 1912.

Circa il concetto di « periodo economico », in relazione ai problemi di cui tratta nella presente nota, vedasi la mia memoria: *Di un elementare problema di tempo e di alcune sue applicazioni finanziarie*, in « Annali di statistica e di economia », Genova, Vol. IV, 1936.

(20) Naturalmente non si vuol dire con ciò che tutti gli incrementi delle aree edilizie siano semplicemente interessi percepiti a distanza di tempo. Vi possono essere cause che fanno aumentare il valore dell'area più di quanto non comporterebbe il cumulo degli interessi e il compenso per il rischio. L'argomento sarà ripreso e trattato più avanti. Qui vuol solo rilevare che una parte degli incrementi di valore è tutt'uno col reddito.

(21) Il PUVIANI afferma che normalmente l'illusione tende ad operare a favore dei più ricchi e ai danni dei più poveri. PUVIANI, *Teoria della illusione*, ecc. citato, pagg. 236-260.

(22) Sono infatti incrementi di questo genere che si vollero colpire colle imposte introdotti in Inghilterra nel 1910, nel primo serio tentativo della loro tassazione. Le imposte introdotte, e che colpivano i terreni, furono quattro: la « *incremental value duty* », del 20 % sugli aumenti di valore del nudo suolo, superiore al 10 %, all'atto di ogni loro trasferimento; la « *reversion duty* », del 10 % sull'aumento del valore del terreno allo spirare dei contratti di affitto e dei *lease*; la « *undeveloped land duty* » sul suolo senza costruzioni di carattere industriale, commerciale o civile; e la « *mineral rights duty* » sui redditi derivanti da diritti sulle miniere. Si veda il testo delle leggi in « *Bollettino di statistica e legislazione comparata* », 1910-1911, pag. 141. Per un'illustrazione di esse, vedasi: NAPIER: *The new-land tax and their practical application*, London, 1912. Le quattro imposte non ebbero fortuna. Nel 1920 si constatò che il loro gettito nel corso del decennio, era stato di lire sterline 1.400.000 circa, mentre le spese di accertamento ed esazione erano salite a 2.200.000 circa. Le prime tre furono perciò abolite nel 1920, la quarta nel 1924. Vedasi ad es., SHIRRAS: *Science of public finance*, London, 1925, pp. 329-330.

(23) MEDA: *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Milano 1920. pagg. 271-272-273.

(24) Vedasi specialmente: EINAUDI: *Miti e paradossi*, citato, pag. 213 e segg. e gli autori ivi ricordati. Si confrontino pure gli scritti dello A., citati alla nota 1.

(25) Una funzione consimile hanno già le imposte sui trasferimenti a titolo oneroso, che colpiscono *tutto* il valore dei beni trasferiti, e quindi anche gli incrementi. Ma appunto perchè colpiscono *tutto* il valore, riescono sperequattissime, nè sarebbero giustificabili se perseguissero il solo scopo di tassare gli incrementi. Vedasi per tutti DE VITI, DE MARCO: *Principii di economia finanziaria*, Torino, 1934, pagg. 347 e segg.

(26) Vedi nota 22.

(27) Se ne veda il testo in *Bollettino di statistica e legislazione comparata*, anno XIV, fasc. I, pag. 105.

(28) MEDA: *La riforma*, ecc., cit., pagg. 273 e segg.

(29) MEDA. *ivi*.

(30) MEDA: *op. cit.*, pagg. 272; EINAUDI: *La tassazione degli incrementi patrimoniali*, cit. Debbo aggiungere che non condivido pienamente tale opinione.

(31) MEDA: *op. cit.*, pagg. 190 e segg.

(32) MEDA: *op. cit.*, pagg. 274-275.

(33) STAMP: *I principii*, ecc., cit., pagg. 432.

(34) MEDA: *op. cit.*, pagg. 281.

(35) EINAUDI: *Principii*, ecc., cit., pagg. 194-195.

(36) MEDA: *op. cit.*, pagg. 277-278.

(37) MEDA: *op. cit.*, pag. 278.

(38) Dubito però che le parole impiegate nel progetto di legge, si prestassero a questa interpretazione restrittiva. L'espressione « oggetto del commercio esercitato dal contribuente » fa nascere il dubbio che debbano considerarsi incrementi patrimoniali tutti i guadagni realizzati dal commerciante in qualsiasi negozio trattato occasionalmente o sporadicamente, e che non faccia parte del suo normale giro di affari. E tale estensione del principio mi pare economicamente ingiustificabile. Se è razionale non considerare reddito il prezzo di avviamento e il sopraprezzo delle azioni, gli è perchè l'uno e l'altro sono l'espressione dell'incremento di reddito già oggetto dell'imposta normale. Ma tale condizione non ricorre affatto se, ad es., un negoziante di frutta tratta occasionalmente una partita di tessuti, o compra e vende una aerea edilizia. Forse miglior soluzione formale sarebbe conservare la distinzione elaborata dalla prassi amministrativa e giuridica fra i guadagni del commerciante e del non commerciante, ed escludere invece esplicitamente dagli imponibili della normale i prezzi di avviamento e i sopraprezzi delle azioni.

(39) Contro la tassazione degli incrementi di valore delle aree edilizie, si è pronunciato l'EINAUDI. Il valore di un'area in un dato momento, egli dice, è soltanto il valore attuale del reddito annuo che si potrà ricavare dall'area quando su di essa si sarà fabbricato, capitalizzato e scontato in base al saggio di interesse corrente. Pongasi che il saggio di interesse sia del 5 %, e pongasi che, dato il costo della costruzione, il livello degli affitti di una casa tipo sia tale da assicurare il reddito netto annuo di 50 lire per ogni mq. di terreno impiegato nella fabbricazione. Un'area edilizia pronta *subito* per la costruzione, vale oggi 1000 lire al mq.; un'area che sia destinabile alla costruzione fra 33 anni, varrà 1000 lire fra 33 anni, e quindi (scontando al 5 %) vale oggi 62,50. Se ora si introduce un'imposta del 20 % sul reddito dei fabbricati, il reddito netto dell'area all'indomani nel suo impiego, si riduce da 50 a 40 lire all'anno per mq. Il valore di un'area pronta *subito* si riduce proporzionalmente da 1000 a 800 lire, e il valore attuale di un'area pronta fra 33 anni (scontando al 5 %) si riduce corrispondentemente da 62 a 50 a 50 lire. Adunque l'imposta sul reddito del fabbricato viene capitalizzata ai danni dell'area edilizia il cui valore, nel giro di 33 anni, sarebbe aumentato da 62,50 a 1000 lire, e invece aumenta solo più da 50 a 800. Se ora questo incremento viene colpito esso pure da un'imposta del 20 %, l'area sopporterà in realtà un tributo del 40 %. (EINAUDI: *Miti e paradossi*, ecc., pagg. 68-71).

In tale tesi sono implicite alcune premesse e alcuni teoremi che bisognerebbe esaminare attentamente. Anzitutto, l'imposta che per ipotesi, colpisce il reddito del fabbricato è un'imposta *speciale*, o come solitamente succede, fa parte di un sistema di imposte che colpiscono tutti i redditi? Se, come pare logico supporre, tutti i redditi sono passati, e non solo quelli dei fabbricati, è almeno lecito dubitare che l'imposta rimanga in tutto o in parte a carico dei redditi e non possa essere rimbalzata interamente su altri. Se poi viene ripercossa in parte, non è detto che debba andare a cadere sul valore dell'area: può essere trasferita in avanti sull'inquilino, o all'indietro sugli altri coefficienti che si impiegano nella costruzione della casa: lavoro, calce, cemento, ecc. ecc. Sicchè il supporre che l'incremento di valore dell'area diminuisca del valore attuale dell'imposta che grava sul reddito del fabbricato, implica il supporre risolto in un certo modo, che a me pare poco convincente, tutto il problema della traslazione. E' infatti implicito in quella tesi che un'imposta generale sul reddito vada necessariamente a ricadere sulla remunerazione del solo fattore terra, con esclusione dei fattori capitale e lavoro. Infatti, se è vero che il capitale impiegato nella costruzione della casa non può sopportare l'imposta, come potrebbe sopportarla il capitale investito negli altri impieghi? Tutta l'imposta sul reddito di capitale dovrebbe essere ripercossa sulla terra. Non posso aderire a tale tesi, ne potrei ritenere razionale un sistema di imposte che esentasse i redditi della terra, perchè su di essa ricadono le imposte percipienti i redditi di capitale.

Perciò ritengo che anche il reddito realizzato in una sola volta con la vendita dell'area edilizia debba andar soggetto a tassazione al pari di tutti gli altri redditi.

Ma la tesi qui discussa parte inoltre dall'ipotesi che l'incremento di valore dell'area sia esattamente previsto e calcolato con anticipo di molti anni, e che esso sia costante e uniforme. Se così fosse tutto l'incremento di valore sarebbe reddito. Ma non si può escludere che si verifichino aumenti improvvisi e non previsti, dovuto, ad esempio, ad un imprevisto aumento nella domanda di case, e quindi nelle pigioni. Questi incrementi, se si verificano, non differiscono dagli altri incrementi di valori patrimoniali che si vogliono colpire con l'imposta speciale. Di qui il problema che si discute nel testo.

(40) FLORA: *Manuale della scienza delle finanze*, Livorno 1921, pag. 551.

(41) MEDA: *op. cit.* pagg. 279-280.

(42) MEDA: *op. cit.*, pag. 276.

(43) Ciò non contraddice quanto s'è detto nella nota 39. In essa si trattava degli effetti di un'imposta o di un sistema d'imposta su tutti i redditi. Qui si tratta invece di un'imposta speciale che colpisce solo gli incrementi di reddito colà dove si formano.

(44) Vedasi: FUBINI: *Alcuni aspetti delle ripercussioni dell'imposta personale sul reddito*, in « Archivio scientifico dell'Istituto superiore di scienze economiche e commerciali di Bari », vol. VI, 1931-1932.

(45) Sul tema vedasi la mia memoria *Imposta e rischio*, in « Studi in onore del prof. Ortu-Carboni », Roma, 1935.

(46) Vedasi: WICKSELL: *Saggi di finanza teorica*, trad. in « Nuova collana di economisti », vol. IX, pagg. 9-68.

(47) Sul vecchio tema e specialmente sui progetti di riforma in Italia vedasi per tutti l'ampia trattazione di EINAUDI: *La guerra e il sistema tributario italiano*, Bari, 1927, pagg. 329-332; 350-351; 358-378.





# L'IMPOSIZIONE PERSONALE

(Orientamenti per la revisione del sistema tributario italiano)

A CURA DEL

prof. ERNESTO D'ALBERGO

Ordinario di scienza delle finanze e diritto finanziario nell'Università di Bologna

1. (a-d) Caratteri principali della personalità dell'imposizione tratti dalla legislazione italiana e tipica estera. —
2. La discriminazione dei redditi soggetti all'imposta complementare e di famiglia e la funzione dell'imposta ordinaria sul patrimonio e dell'imposta di ricchezza mobile. —
3. La tassazione alla base o fonte di alcuni addetti del coacervo personale, come opportuna eccezione alla personalità. —
4. L'attenuazione della progressione vigente per la complementare, come esigenza essenziale di politica economica della presente fase di impoverimento dell'economia. —
5. La funzione perequativa della progressione è meno rilevante nel quadro del modificato sistema tributario. —
6. I redditi discontinui (*una tantum*) e la tassazione personale (specialmente indiziaria) statale e locale, in rapporto anche alla trasformazione degli impieghi di capitali. —
7. L'imposta autonoma personale sul reddito consumato è incompatibile con la tassazione indiziaria statale e locale (complementare e di famiglia, rispettivamente). —
8. Preferibilità dell'imposta di famiglia a quella sul valore locativo, anche se questa ha alcuni caratteri di personalità. —
9. — Le detrazioni di natura demografica e la capacità contributiva nelle imposte personali. Esenzioni (quantitative) e graduazione delle aliquote progressive per le imposte di successione, criticate in rapporto ai fatti di produzione ed accumulazione della ricchezza, da agevolare nella fase della ricostruzione economica. —
10. Considerazioni conclusive.

1. Date le finalità di questa trattazione, la cui utilizzazione risponde a fini immediati di revisione del sistema tributario italiano, sarà tenuta presente la teoria per la luce che getta sugli istituti che formeranno oggetto di riforma e per la critica delle singole imposte, in base, appunto, ad alcuni principi razionali che hanno il suggello dell'esperienza oltre che la forza della logica.

Ed anzitutto occorre intendersi sul significato di imposizione personale, attingendo ai criteri pacifici o anche discussi per individuare i caratteri che in tutto o in parte conferiscono la « personalità » ai tributi.

Anziché procedere per definizioni, è preferibile illustrare i singoli caratteri della personalità, i quali e insieme e singolarmente si riscontrano nei tributi del sistema statale e locale, tenendo presente una esemplificazione tratta da sistemi esteri e soprattutto da quello italiano che interessa avere sott'occhi.

a) Un primo elemento che ci fa individuare la personalità nell'imposizione, cioè la preoccupazione di tener conto della persona fisica da qualche punto di vista, si ha nel caso della esenzione di un minimo, nella determinazione dell'imponibile.

E' ben vero che detta preoccupazione può essere di carattere obiettivo ed amministrativo, allorché si estenda la esenzione di un minimo alle quote minime soggette alle imposte reali che colpiscono i redditi di immobili o i patrimoni tassati prescindendo dalla sintesi della ricchezza posseduta dalle persone fisiche. Ma per quanto riguarda il primo concetto (esenzione di quote minime per la tassazione di terreni e fabbricati per i rispettivi redditi) le ragioni di ordine amministrativo, non hanno condotto ancora ad applicazione di norme in tal senso e i suggerimenti di alcuni autori si possono considerare *de jure condendo* e, comunque non rilevanti dal punto di vista della personalità dell'imposi-

zione. Invero ben altra è la preoccupazione che domina le disposizioni legislative nel caso che interessa.

Essa si può dire che informi di se l'esenzione di un minimo dall'imposta ordinaria sul patrimonio, italiana (del 1939), se si pensa che sostanzialmente con detto tributo, a giudicare anche dalla *mens legis* desunta dalle relazioni ministeriali del tempo, commisurando l'onere al valore del patrimonio nelle forme contemplate dalla legge, si intendeva praticamente tassare i redditi corrispondenti, allo scopo di attuare in sede di tassazione patrimoniale una più completa « discriminazione » di imponibili. Invero, dato il rapporto corrispondente fra redditi e patrimoni, singolarmente considerati, tassando i secondi con imposta proporzionale, si è voluto addossare un onere differenziale ai redditi, appunto, « fondati » su cespiti reali o su beni che non soggiacciono ai rischi subiettivi ed obiettivi a cui va incontro la produzione dei redditi aventi per unica o prevalente fonte il lavoro umano in tutte le sue forme.

E' appunto nelle imposte dirette sul reddito che detto istituto della esenzione dei redditi minimi assume tutto il proprio significato nel senso della personalità della imposizione.

Sebbene la teoria anche più razionalista (De Viti-Mazzola, per fare un esempio) insista nel dar valore prevalente al fattore amministrativo (costo dell'accertamento e della riscossione, garanzie del credito d'imposta, ecc.) tuttavia l'elemento subiettivo e personale viene necessariamente tenuto presente. Cioè la considerazione della persona fisica come entità fisio-psichica avente relazione con i bisogni da soddisfare, si impone anche in tal caso: e codesti autori prospettano, come la maggioranza, la preoccupazione del legislatore di ritenere come sollevati dall'obbligo di contribuire alle imposte dirette coloro che dal proprio lavoro ricavano flussi di redditi

talmente piccoli che, nel pensiero formulato dalla « media intelligenza dei parlamenti », consentano di provvedere al soddisfacimento di bisogni connessi con la vita nelle sue primordiali manifestazioni. E ciò pur ammettendo che sia viva in costoro la sensazione della utilità dei servizi pubblici fondamentali, di cui la collettività formata a coloro che siano ufficialmente abitanti, si addossa l'onere per loro conto. (Prescindendo, s'intende, dal « consolidamento » in quel senso che è proprio della terminologia di Einaudi, nell'affermare che, in generale i contribuenti e i cittadini si adattano talmente all'idea della esistenza di chi soddisfa i bisogni pubblici generali o a costo indivisibile, che soltanto nel caso negativo ovvero nell'ipotesi di mancato soddisfacimento o di insufficiente organizzazione di detti servizi, si avverte la scarsa funzionalità dello stato).

Un minimo di esenzione, sia per quanto riguarda i fatti di produzione (tassazione diretta dei redditi); sia i fatti di godimento o di semplice godibilità dei redditi (imposta complementare e imposta di famiglia), sia quelli di consumo effettivo (imposta sul valore locativo e sull'entrata), o, infine, i fatti di possesso (tassazione del patrimonio) concernenti la disponibilità (netta) della ricchezza, viene considerato dalle legislazioni, sotto la spinta delle idee agitate bensì da coloro che nei parlamenti portano l'eco delle rivendicazioni delle classi « popolari », ma anche delle opinioni degli studiosi i quali pervengono alla conclusione della inesistenza di capacità contributiva in coloro che dispongano di redditi minimi.

Naturalmente non si tratta di un concetto assoluto (minimo) nonostante l'espressione letteraria che potrebbe far concludere in questo senso: ma il minimo, considerato in un primo tempo, come quantità atta ad assicurare l'esistenza, con l'evoluzione dei principi sociali tradotti in politica legislativa, è assunto a rappresentare un minimo atto ad assicurare il soddisfacimento di esigenze considerate come conquista (tenor di vita) del progresso economico e sociale.

b) Altro carattere che può far individuare elementi di « personalità » nell'imposizione è costituito dalla *discriminazione* degli imponibili.

A prima vista pare di trovarsi di fronte ad elementi obiettivi puri e semplici, cioè a casi di equivalenza quantitativa da cui esuli ogni considerazione di carattere personale. Invero, adottare un trattamento differenziale in termini di imponibili o di aliquote di imposte, significa non allontanarsi dal principio della eguaglianza di fronte alla tassazione, di fatti di produzione della ricchezza o di altri fatti che costituiscono presupposti per la tassazione. Ma si intende, appunto, attraverso un formale trattamento differenziale, attuare un sostanziale trattamento eguale.

Non si insiste, qui, nella equivalenza degli attuari che nel caso limite può far ritenere permutabile idealmente un reddito perpetuo di L. 5000 annue ed uno temporaneo di L. 15.000 (reddito di lavoro) in quanto equivalenti. Infatti L. 15.000 per un decennio possono consentire di tassare L. 5000 e di accantonare L. 10.000 annue atte a dare, dopo il decennio, L. 5000 in perpetuo (al 5 %).

Peraltro in base a detti ragionamenti, in sostanza, si ammette la necessità di risparmiare, che è propria di coloro che, come persone fisiche, ottengano dal lavoro puro e semplice o dal lavoro prevalentemente, un reddito di cui si consideri la tassabilità.

Parimenti, allorchè si introduca l'elemento del « rischio » che caratterizza il reddito percepito dalla persona fisica (per le alea che si riferiscono alla persona come tale — malattie, vecchiaia, morte —) si ragiona bensì in termini di elementi obiettivi (rischi) per masse di casi, e per casi singoli. Ma, come autori vari (dal Mill all'Einaudi, ad es.) ammettono, si tratta anche di introdurre sentimenti che in nome della solidarietà sociale, fanno attuare la discriminazione in misura che può allontanarsi dalla necessità di risparmiare per sopperire ad eventi sfavorevoli quali sarebbero prospettati da calcoli probabilistici o da semplici congetture basate sull'esperienza. Sono elementi di personalità quelli che si concretano nel consentire un trattamento differenziale (minore aliquota o detrazione di imponibile) più favorevole di quello che sarebbe dettato da considerazioni obiettive (rischi, ecc.): è il caso in cui i singoli, come persone fisiche, apprezzino relativamente di più i beni presenti e risparmino per il futuro meno di quanto si pensi dal legislatore, che interpreti le esigenze dei contribuenti (Fasiani).

Da vari punti di vista, quindi, la discriminazione degli imponibili è fattore che conferisce personalità ai tributi che ne tengano conto.

c) Parimenti ci si trova di fronte ad elementi di personalità, anzi a quello che massimamente caratterizza in tal senso i tributi, allorchè si rilevi nel loro assetto la progressività delle aliquote.

Di solito la progressività implica sintesi di condizioni economiche, per individuare, in contrapposizione « ricchi » e « poveri », categorie che partendo da elementi obiettivi (ammontare rispettivo di redditi e patrimoni globali) assumono il significato di simboli di felicità e di benessere da un canto e di infelicità o di pena, nell'apprezzamento delle persone fisiche, animate spesso da « invidia sociale » e da sentimenti, in genere.

Anche nei casi in cui non ci si trova di fronte alla sintesi delle condizioni economiche (patrimonio o reddito globale) ma a quote di patrimonio o di reddito colpite in misura progressiva (successioni o valore locativo) un elemento di personalità è spiccato, sebbene diversamente giustificato.

Nel caso più generale, nonostante si ponga in discussione la introduzione di elementi subiettivi a giustificazione della progressività dell'imposizione (decrescenza dell'utilità marginale della ricchezza o del reddito globalmente a disposizione delle persone fisiche) in base ad obiezioni che riguardano più la misurabilità o l'accertamento della variazione (decrescenza) o la confrontabilità degli apprezzamenti quantitativi di differenti soggetti, tuttavia detta uniformità personale è operante. I legislatori, anche più scettici sempre in tema di accertamento del modo di operare della legge di decrescenza dell'utilità marginale (in rapporto ai gradi di soddisfazione dei bisogni a mezzo del reddito e della ric-

chezza in genere) nelle relazioni che precedono le leggi, accennano a sacrifici diseguali che determina l'imposta personale. Gli studiosi non possono non ammettere l'elemento negativo: disuguaglianza del sacrificio a parità di somma percentuale prelevata. Ma quel che più conta, nella spiegazione degli istituti positivi, ricorrono a siffatto elemento eminentemente personale (sacrificio delle persone fisiche in termini di utilità sottratte dall'imposta) e riconoscono siffatta categoria logico-storica, autori che hanno tentato di destituire di fondamento la teoria della eguaglianza dei sacrifici che si otterrebbe a mezzo della tassazione progressiva. Un caso tipico è quello del De Viti De Marco, il quale, dopo avere concluso che « il principio della eguaglianza dei sacrifici non dà la dimostrazione dell'imposta progressiva », nel giustificare la progressività dell'imposta sulle successioni, asserisce che « la percentuale d'imposta sopra ogni singola quota ereditaria è progressiva anche rispetto all'erede, il cui apprezzamento utilitario è decrescente a misura che cresce la quota ereditaria ». Orbene quanto vale per le quote di capitale deve valere anche per quanto concerne il reddito, in tema di correlazione fra progressività dell'imposizione e decrescenza dell'utilità marginale del reddito medesimo. Ciò come legge di tendenza che con larga approssimazione si può generalizzare, tenendo conto dei tentativi di obiettivazione che vanno compiendo gli studiosi dei problemi di econometrica o di statistica economica nel significato più razionale del termine.

In ogni caso, sia pure per i riflessi indiretti che questo concetto getta sul problema della progressività, si tratta di un elemento che poggia sugli apprezzamenti della persona fisica, come entità fisio-psichica, come tale considerata dal legislatore fiscale, attraverso vari istituti.

d) Un quarto elemento che conferisce personalità all'imposizione è costituito dalla concessione di detrazioni per la determinazione dell'imponibile, per titoli che riguardino la persona fisica: si tratta di oneri che riducano la disponibilità del reddito (familiari), in rapporto cioè con la composizione della famiglia o che detta disponibilità facciano ritenere relativamente maggiore (celibato o matrimoni senza figli o con pochi figli). Parimenti può trattarsi di oneri (interessi passivi) che siano in relazione con fatti determinanti i mutui, legati alla vita dei singoli e delle famiglie con le relative vicissitudini. O infine del risparmio non presunto (come nel caso della discriminazione « a favore » dei redditi di lavoro) ma dimostrato, attraverso varie forme (assicurazione, forme previdenziali varie, contributi a pensioni, ecc.).

Questi quattro elementi (a-d), qui esposti, in tutto e in parte si individuano nei tributi italiani ai quali si può attribuire carattere di personalità. (Escludo l'elemento giuridico della natura della garanzia del credito dello stato, poichè l'esperienza ha dimostrato che imposte da altri e molteplici punti di vista considerate personali e reali, rispettivamente, sono state assistite da analoga garanzia o privilegio a favore dello stato).

L'elencazione serve a giustificare la classificazione fra le imposte con elementi di personalità, alla stregua del sistema vigente, le seguenti: a) *imposta complementare sul reddito*; b) *imposta di successione*; c) *imposta di ricchezza mobile*; d) *imposta sull'entrata*; e) *imposta di famiglia*; f) *imposta sul valore locativo*. E' naturalmente imposta eminentemente personale quella « sui cepti » da altri e molteplici punti di vista considerate come una variante dell'imposta complementare a titolo di aggravio, in rapporto alla predetta maggior disponibilità del reddito che, in via relativa, si accerta presso coloro che non abbiano persone a carico e figli in particolare. Qualche elemento di personalità ha l'*imposta sul patrimonio*.

Nel porre in evidenza la personalità specifica dei predetti tributi, se ne fa una breve illustrazione critica ai fini dell'opera di revisione del sistema tributario a cui ovviamente mira l'indagine che compie la Commissione Economica del Ministero per la Costituente.

A rigore non dovrebbe tenersi presente il solo caso della legislazione italiana, che è, peraltro, quella che interessa riformare. Storicamente il *testatico* ha costituito la forma più antiquata e tuttora risorgente di imposizione riferita alla persona fisica, senza rapporto con l'entità della ricchezza a sua disposizione.

Lasciando da parte esempi antichi di capitazioni, in Italia se ne è avuta reviviscenza attraverso la introduzione di quote fisse, graduate per classi di età, a carico dei celibi (tributo ora abolito). Propriamente il tipo di tributo personale antiquato rivive della quota collegata alla età dei cittadini, che figura nel molteplice ed ibrido « contributo » che dovrà alimentare il fondo per la solidarietà nazionale.

Ma i caratteri personali vanno rintracciati soprattutto nei tributi moderni commisurati al reddito globale. Alludo alla *income-tax* di tipo inglese, che già nel 1798, contemplava gli elementi di personalità costituiti dal minimo di esenzione; da una scala di graduazioni per i redditi minori (il che implica progressività entro certi limiti) e, infine, da detrazioni per coloro che avessero a loro carico più di quattro figli.

Tralasciando le modificazioni quantitative dei caratteri predetti, si ricordano i seguenti: la differenziazione dei redditi a seconda che fossero fondati sul capitale o « immeritati » (*unearned*) o sul lavoro (*earned*): è la discriminazione introdotta nel 1907, con trattamento meno gravoso per i secondi redditi (*earned*). A questa misura segue l'accentuazione della graduazione fino ad assumere carattere spiccato di progressività, nel 1909, con la sopraffassa (*super tax* - nel 1929 detta *surtax*) che ha finito per assumere autonomia tanto che da molti si considera essa come imposta personale, laddove dovrebbe accennarsi al connubio fra imposta normale (*income-tax*) e imposta differenziale (*sur tax*), per individuare il complesso sistema di tassazione diretta personale che ne deriva.

Parimenti alla *Einkommensteuer* si guarda in Germania allorchè si vuole individuare un tipo di imposizione personale. Esso in Prussia, prese il posto del *testatico* che in un primo tempo (1811) fu posto a carico di ogni

persona che avesse compiuto i dodici anni (nella misura di  $\frac{1}{2}$  tallero per persona), e meglio ancora, dell'imposta « di classe » (introdotta nel 1820). Questa eniva pagata dai cittadini che avessero compiuto i 14 anni di età. Ma — a differenza di quanto disponeva la legge del 1811 sul testatico e dispone il decreto istitutivo del « fondo » di solidarietà italiana — i contribuenti vennero suddivisi in classi, a seconda del reddito di cui disponevano. Inoltre nel 1876 si introdusse il minimo di esenzione. Ma si deve alla riforma di Von Miquel, del 1891, l'orientamento del tributo in senso spiccatamente personale, con i seguenti caratteri: minimo di esenzione; progressività dell'aliquota; detrazioni per debiti, spese dirette a fronteggiare premi per assicurazioni sulla vita, casse di soccorso per malattia, vecchiaia, invalidità, vedovanza; detrazioni per figli a carico e per parenti poveri pure a carico del contribuente.

Poichè mancava la discriminazione fra redditi fondati sul capitale e redditi fondati sul lavoro, indirettamente si provvide ad introdurre codesto criterio differenziatore, a mezzo di un altro tributo coordinato con il primo: cioè l'imposta complementare sul patrimonio (*Ergänzungsteuer*). E' un sistema che (ricorrendo però ad imposta proporzionale), si è voluto seguire in Italia, in vista della mancata discriminazione qualitativa (a seconda della fonte) che si nota nell'imposta complementare italiana.

Ma in Prussia, l'imposta era progressiva e in seno alla stessa imposta si avevano esenzioni a favore di coloro che avessero un patrimonio di un certo ammontare (piccolo e in rapporto con un reddito minimo) allorchè i titolari fossero donne con minori a carico od orfani di padre in età minore.

Lo spirito del tributo venne mantenuto nella estensione della *Einkommensteuer* alla intera Germania. Con la legge del 1925, si conferivano all'imposta generale sul reddito i caratteri della personalità, seguenti: a) esenzione di un minimo; b) elevazione di esso per le persone coniugate e con figli a carico; c) progressività della aliquota; d) attenuazioni di aliquote per i redditi provenienti da lavoro. Perfezionamenti del tributo sono stati compiuti successivamente. Già il criterio di tassazione del reddito effettivamente goduto, aveva portato, nel 1925 alla introduzione del sistema induttivo di accertamento, qualora la ricostruzione in tal guisa del reddito disponibile o consumato, differisse di un dato ammontare (L. 15.000 R. M.) dall'imponibile accertato direttamente.

Nel 1934, con la nota riforma, si accentuarono tutti i caratteri personali, comprese le detrazioni a sfondo sociale (premi di assicurazione e contributi previdenziali).

Per sommi capi sono stati richiamati i caratteri dell'imposizione personale all'estero, nelle forme più evolute, perchè essi consentono di giudicare l'orientamento del nostro legislatore, il quale, fin dal 1923, ha introdotto in Italia il massimo tributo personale, come tributo complementare del sistema reale delle imposte dirette, nonchè con fini di perequazione nell'ambito dell'intero sistema tributario, allo scopo, cioè, di compensare, globalmente, l'onere della tassazione reale e par-

ziale (tributi non generali) sui consumi, che sono notoriamente regressivi ovvero atti ad incidere maggiormente sui minori redditeri.

Per brevità si suppone noto tanto l'ordinamento di questo tributo, con i ritocchi apportativi dopo la liberazione, dal nuovo governo, quanto quello dei tributi in cui figurano caratteri di personalità, elencati a pagina ... di questo dattiloscritto.

I rilievi che seguiranno, avranno carattere esclusivamente critico, dal punto di vista delle riforme che potranno apportarsi ai singoli istituti ed al sistema, alla luce, appunto, della personalità di cui si sono indicati gli estremi.

2. Si accorda la precedenza all'imposta complementare sul reddito, appunto perchè integrativa del sistema delle imposte dirette ed avente il più gran numero di caratteri che qualificano come personale il tributo.

Nonostante si tratti del più moderno tributo, tuttavia esso, di massima, non consente di tener conto della natura dei redditi, cioè non discrimina dal punto di vista qualitativo, ma limita il trattamento differenziale alla progressività della aliquota, in funzione degli incrementi di imponibili globali.

Se una logica unica deve dominare nel campo tributario, nonostante l'autonomia dei tributi nell'ambito nazionale (statali e locali), ammesso che si voglia conservare nelle linee fondamentali l'ordinamento dell'imposta di famiglia, si può procedere ad una unificazione di criteri.

Invero, fin dal 1868, allorchè si introdusse il « focatico » con la legge del 26 luglio di quell'anno, si conferirono al tributo (detto « imposta di famiglia ») i caratteri della tassazione sintetica che tiene conto non soltanto dei redditi prodotti, ma anche di quelli godibili e goduti quali sono rivelati dall'agiatezza. Ma il testo unico del 1931 che in linea di massima continua i criteri tradizionali per questo tributo, allorchè regola l'oggetto dell'imposta, fra l'altro, suggerisce agli enti che debbono provvedere alla regolamentazione per l'applicazione nei comuni, di tener conto anche della « natura dei redditi o proventi secondo che siano patrimoniali, industriali o professionali ».

Il quesito che sorge in proposito è il seguente che riguarda i rapporti con l'imposta complementare: detti rapporti sono strettissimi, se addirittura si è avuto, in passato, il criterio della addizionale comunale alla complementare di stato. Orbene, si può introdurre nell'ambito nell'imposta complementare il criterio della discriminazione degli imponibili a seconda della loro natura, così come si è disposto, in linea di massima, per l'imposta di famiglia?

Come sopra ho ricordato, l'imposta ordinaria sul patrimonio già ha codesta indiretta funzione; ma non nel senso di sgravare i redditi non fondati o di lavoro esclusivo o prevalente, bensì nell'ovvio significato di gravare i redditi fondati. I sistemi non sono adottabili indifferentemente e non sono, cioè, esattamente equivalenti. Occorrerebbe dimostrare che, a parità di ammontare addizionale o marginale che si intenda prelevare a mezzo

di inasprimento del tributo personale, si ricorra esclusivamente all'imposta sul patrimonio, sollevando *pro-rata* i redditi di lavoro.

Il problema è assillante in sede di tassazione personale, perchè questo elemento non è stato tenuto sufficientemente presente in sede di tassazione reale o diretta del reddito in quanto prodotto.

L'accento indico ad anticipare quanto si sarebbe dovuto far seguire nel far riferimento ad altro tributo. Già i cenni che precedono orientano nel senso di far individuare anche nell'imposta di ricchezza mobile elementi di personalità. Essi vanno dalla ammissione di un minimo di esenzione per i redditi che sono basati sul lavoro e sul capitale (imprese industriali e commerciali) e sul puro lavoro. Accanto al minimo esente, vengono tassati gradualmente, per detrazioni, i redditi « minori » (come li denomina il De Viti De Marco) cioè immediatamente successivi al minimo esente.

Ma è la discriminazione che, come si è detto, introduce un elemento spiccato di personalità nel senso che si è precisato. Orbene, è questo processo condotto con razionalità e fino ad approssimazioni che consentano di veder trattato il lavoro in modo meno oneroso, per l'apporto che esso dà alla formazione del reddito « composito » che deriva da combinazione di beni strumentali (capitali) e lavoro di direzione ed esecutivo?

Deve darsi risposta negativa, a giudicare dai tentativi in atto, cioè dalle decisioni del ministero delle finanze di assimilare i redditi degli artigiani a quelli dei professionisti (cat. C-1) togliendo codesta categoria da quella degli imprenditori i quali in misura rilevante e continua si avvalgono del fattore capitale per le loro imprese. Si uniforma in tal modo l'imposta di ricchezza mobile all'imposta comunale sulle « industrie, i commerci, le arti e le professioni ».

Ma il problema rimane aperto per la casistica complessa che ricade nell'ambito della categoria B) dell'imposta di ricchezza mobile, nella quale gravitano tanto le industrie quanto i commerci, cioè tanto le imprese altamente capitalizzate, quanto quelle in cui, rispettivamente, in quanto industriali e commerciali il capitale ed altri elementi obiettivi costituiscono base relativamente più importante o fonte del reddito misto che l'impresa considera omogeneo, grossolanamente, per tutti i casi che si fanno rientrare nell'unica categoria tributaria (B) dell'imposta di ricchezza mobile.

Eppure, sia anche per approssimazioni sempre empiriche, ci si potrebbe avvicinare al caso concreto, risolvendo più adeguatamente il problema della discriminazione ovvero della individuazione maggiore dell'apporto del lavoro nel caso dei redditi di imprese industriali e commerciali. Su questa via si è posto il legislatore, indirettamente, in Italia allorchè si trattava di discriminare l'altro elemento, cioè il capitale per la parte che costituisce fonte di reddito. Mi riferisco alla tassazione straordinaria del capitale delle imprese non azionarie.

Come si ricorderà il decreto-legge 9 novembre 1938, n. 1720, partiva dal reddito misto di ricchezza mobile, per capitalizzarne una parte, empiricamente cioè per

generalizzazioni grossolane e presuntive, ritenuta in relazione con la fonte costituita da capitale. La presunzione stava nel ritenere corrispondente al caso concreto con una frequenza probabilistica rilevante, una correlazione fra ammontare di reddito industriale e commerciale, e apporto crescente, con il reddito, del fattore capitale nella determinazione del totale « composito » o misto. Si potranno discutere le percentuali che seguono: ma esse detraevano il 55 o il 70 % dal reddito, a seconda che esso fosse stato riconosciuto proveniente dall'esercizio di attività industriale o da attività commerciale, qualora l'ammontare non superasse le L. 20.000. Le detrazioni, come è noto, scendevano al 45 ed al 60 % per la quota compresa fra le 20 mila e le 30 mila rispettivamente; al 40 e 55 % per la quota compresa fra le 30 mila e le 40 mila lire; al 35 o al 50 % per la quota compresa fra le 40 e le 50 mila lire; ed al 30 o 45 % per la quota superiore alle 50 mila lire.

Perchè, *mutatis mutandis*, non si dovrebbe introdurre un siffatto criterio nell'accertamento ordinario del reddito delle imprese industriali e commerciali, man mano che esso con più accurati studi statistici, risulti frutto, in diversa misura, di capitale e di lavoro, allorchè lo si assoggetta all'imposta di ricchezza mobile? La correzione, quindi, nel senso personalistico della discriminazione adeguata, va fatta fin dal momento in cui si procede alla tassazione dei redditi in quanto prodotti e netti. Va, a maggior ragione, reimpostata come problema essenziale di perequazione, in sede di imposizione personale in quanto si faccia riferimento al reddito complessivo che si considera come entità disponibile o godibile. La funzione della tassazione del patrimonio specialmente ordinaria (e con il solo elemento di personalità costituito dal minimo di esenzione) non è fattore sufficiente a far diversificare i redditi, per la loro natura o fonte, nel senso che qui si suggerisce.

E se non si vuole correggere il sistema di tassazione reale (con elementi di personalità) costituito dall'imposta di ricchezza mobile che, per il caso della cat. B), fa sorgere problemi già per se stessa stando nella « logica interna » del tributo, se non si vuol cioè perequare nell'ambito delle categorie che esso contempla, l'intervento razionale del legislatore deve aver luogo, nel campo della tassazione personale.

Il riferimento analogico al caso dell'imposta di famiglia, la quale, come si è detto, consente di discriminare fra redditi di diversa natura, per usare un trattamento differenziale a favore del reddito di lavoro, non è stato fatto a caso: si tratta di unificare i criteri partendo, questa volta, dalla imposizione locale, la quale ha il pregio della maggiore esperienza che se ne è fatta, nello spirito della tassazione del reddito godibile o consumabile, che dà significato al concetto di « agiatezza » che ha guidato il legislatore nella tassazione personale consentita ai minori enti territoriali.

Del resto, sulla via della discriminazione in sede di tassazione degli addeodi che concorrono a formare il « coacervo » soggetto all'imposta complementare sul reddito, ci si mette sempre più, come è avvenuto, prima, con l'assoggettare i redditi percepiti dai dipendenti di

enti pubblici alla aliquota ridotta e proporzionale (categoria D) ed ora con l'accumunare sotto l'unica categoria C-2) i redditi di lavoro di carattere fisso costituiti da stipendi, salari, pensioni ed assegni corrisposti dallo stato e da altri enti pubblici o privati e da persone fisiche (art. 4 del decreto legislativo 19 ottobre 1944, n. 384) e con l'estensione della ritenuta dell'1% a favore dei redditi « dei lavoratori » classificati in cat. C-2) (art. 18 del citato decreto legislativo).

3. Questa nuova disposizione è rilevante, non solo per quanto riguarda la discriminazione dei redditi di puro lavoro in somma certa, ma anche perchè introduce il sistema della tassazione alla *base* (o alla *fonte*) di redditi, estendendo la ritenuta o rivalsa anche ai redditi corrisposti dalle imprese private e da enti e persone fisiche.

Nonostante ci si trovi nel campo della tassazione personale, occorre talora sacrificare in parte l'ideale teorico della intercettazione del reddito complessivo nelle mani della persona fisica che ne possa disporre o godere, per rendere omaggio ad altri principi non meno rispettabili di quello della configurazione ideale della personalità. Alludo alla tassazione di taluni addendi del « coacervo » alla fonte, rinunciando a mettere in atto vincoli che finiscono per danneggiare l'intera economia.

Mi riferisco ai frutti delle azioni, distribuiti agli azionisti, che per dichiarazione contenuta nell'art. 15 del testè citato decreto luogotenenziale, « concorrono a formare il reddito complessivo ai fini dell'imposta complementare ». Lo stesso articolo, però, afferma che i redditi medesimi sono soggetti all'imposta sui frutti dei titoli al portatore istituita nel settembre del 1935 (decreto del 7 del mese n. 1627). Sono due concetti e due preoccupazioni che vengono contemplati in questo strano articolo di legge? Sembra che una sola sia ormai la preoccupazione, essendo in grandissima parte venuta meno la necessità di difendere il settore del mercato che va riservato allo stato, il quale dovrà procedere ad operazioni rilevanti di prestiti ma non in modo continuativo come è avvenuto in previsione di guerre.

In generale si tiene a far sì che il reddito dei titoli non sfugga alla tassazione personale, allorchè se ne affidi l'accertamento al singolo mediante propria dichiarazione, e la persona fisica abbia possibilità di avvalersi del regime dei titoli al portatore per non denunciare il dovuto.

Ma in proposito occorre decidersi: o si abbandona la nominatività obbligatoria dei titoli azionari, e si mantiene, magari elevandola, l'imposta speciale introdotta nel 1935; oppure si mantenga la nominatività abolendo l'imposta cedolare che non ha motivo di essere, specialmente nel momento storico in cui non sono certo i redditi delle azioni che con il loro livello possano, a parità di rischi, costituire un settore di investimenti che eserciti una attrattiva tale da disogliere i risparmi dall'impegno in titoli di stato.

Invero, tramontate le ragioni che nel periodo bellico intendevano costituire remora contro gli investimenti in titoli azionari, che si preferivano a quelli a reddito fisso (per il rapporto con beni reali e aspettative di red-

diti variabili, fattori che hanno fatto elevare soltanto da 1 a 4 il livello medio delle azioni rispetto alle quotazioni del 1939, con scarsa difesa dalla inflazione!); e tenuto conto della scarsa efficienza che ebbe tale remora, in periodo di temuta svalutazione monetaria, si ripone all'ordine del giorno nazionale, per i riflessi anche internazionali, il problema della nominatività, nel senso della eventuale abolizione di essa.

Ragioni astratte di giustizia sociale vorrebbero che anche il reddito delle azioni, come è detto nel citato decreto, costituisse uno degli addendi del « coacervo » dei redditi soggetti all'imposta personale, affinché l'aliquota discriminante o progressiva si commisuri *pro-rata* all'incremento di imponibile apportato da codesta voce del complesso godibile.

Ma vale la pena di sacrificare a siffatta preoccupazione teorica, finalità ben più importanti a cui possono assolvere, come strumento di finanziamenti delle imprese, le azioni che, dal lato fiscale, sono considerate fonti di redditi?

Un'indagine che ho condotto per la Sottocommissione del credito della Commissione Economica del Ministero per la Costituente, ha fatto risultare che per i grandi complessi azionari, il possesso medio (Edison, Pirelli, Montecatini, Adriatica di elettricità) si aggira fra le L. 50 mila e le L. 100 mila nominali. Orbene, si tenga presente che l'imposta complementare colpisce con l'aliquota del 6,27% i redditi globali di L. 100.000 e con l'aliquota del 12,94% i redditi di L. 300.000, i quali presuppongono, ai tassi di capitalizzazione correnti, possessi azionari di parecchi milioni: e si avrà un'idea, non soltanto dei cumuli a se stanti costituiti omogeneamente da redditi costituiti da frutti di azioni, ma anche dell'aggiunta o contributo che essi possono arrecare alla formazione dei redditi complessivi soggetti all'imposta complementare.

In altri termini, tolte le poche « punte » che non fanno regola e non hanno importanza dal punto di vista del provento fiscale totale, costituite dai pochi possessi accentrati, non sembra che sia sufficiente l'imposta speciale, ora del 10%, sui frutti dei titoli al portatore, a sostituire l'imposta che si dovrebbe applicare ai redditi medesimi come parti del coacervo soggetto all'imposta complementare? Già il livello della aliquota speciale (10%) costituisce una *media* (rispetto alle aliquote che partono dal 2% per redditi di L. 12.000), che apporta entrata allo stato nei casi in cui mancherebbe un'imponibile tale da giustificare l'aliquota del 10% che percuote i redditi delle azioni. Ma, se si dovesse rinunciare alla nominatività obbligatoria, si potrebbe, in cambio, elevare al 15% l'imposta medesima, speciale o cedolare, avendo la certezza di una quiescenza dei contribuenti ben maggiore di quella che si può attendere dal permanere della nominatività.

Insomma si tratta, anche da questo punto di vista, di accontentarsi della tassazione alla *base* o alla *fonte* di uno degli addendi del coacervo assoggettabile all'imposta complementare sul reddito. Le società azionarie potrebbero ben attuare la ritenuta per conto dello stato, sui redditi distribuiti a titolo di dividendi. A conti fatti

(sommando, cioè i proventi di detta imposizione particolare con aliquota uniforme ma alquanto elevata o elevabile in assoluto, anche rispetto alla mediana delle aliquote per l'imposta complementare, ai proventi dell'imposta complementare sui rimanenti redditi soggetti al tributo personale) lo stato probabilmente conseguirà di più di quanto conti di trarre dalla rigorosa attuazione della personalità, cioè dall'obbligatoria sintesi di tutti i redditi nelle mani della persona fisica.

E l'abolizione della nominatività (1), almeno secondo il regime attuale, potrebbe interessare non soltanto il mercato interno, ma anche quello internazionale, non potendo escludersi « a priori » un concorso di capitali stranieri nell'economia italiana, così impoverita come è di capitali. Tanto più che il sistema del « fifty-fifty », ovvero della partecipazione a quote eguali e non maggioritarie, va imponendosi sempre più come riflesso anche della democratizzazione che si estende nel campo degli impieghi di capitali nelle imprese: e ciò salva la preoccupazione nazionalista che di solito allontana le combinazioni che si concretino in partecipazioni estere al capitale delle nostre imprese.

4. L'accento alla progressività della aliquota, il cui campo di variazione va dal 2 % per i redditi di L. 12.000 (minimo imponibile) che occorre rivedere se non si vuole, con tragica ironia individuare l'agiatezza dove sia la miseria) e il 75 % per i redditi di 60 milioni, è eccessivo, specialmente perchè si traduce in pressione sui redditi medi e minori, apre il problema della tassazione di questo tipo, nel momento in cui l'imposizione deve tener conto dell'intero problema della ricostruzione dei mezzi strumentali per la vita ed il progresso del popolo.

Invero, a giudicare dagli inasprimenti che sono stati apportati dal decreto luogotenenziale 19 ottobre 1944, n. 384, e pur tenendo conto del fatto che le aliquote comprendono l'addizionale di guerra (che pure doveva ritenersi transitoria e non conglobanda nella tassazione normale) si deve dire che la scala progressiva quale è stata adottata nel 1944, riflette troppo i motivi polemici che contribuiscono a far sorgere la progressività della imposizione e ad accentuarne il saggio graduale di incremento delle aliquote rispetto agli imponibili. La lotta fra ricchi e poveri e, più ancora l'antitesi programmatica dei partiti che si fanno interpreti delle due categorie economiche e sociali che rispondono ai due termini, non deve far perdere di vista la complessività degli effetti della imposizione progressiva, specialmente in rapporto al tempo in cui i fatti si svolgono nel campo dell'economia, nel dopoguerra.

Invero l'imposta complementare sul reddito venne introdotta in Italia (con le aggiunte integrative per la tassazione dei celibi) nel periodo (a partire dal 1925) in cui la normalità economica si profilava, a distanza di sette anni dalla fine della guerra, quando, cioè, il lavoro di adattamento delle imprese era stato compiuto in gran parte ed i redditi delle persone fisiche (con l'adeguamento di stipendi e salari) cominciavano a rappresentare un *quantum* aggiornato e avente un significato compatibile con la finalità dell'imposta personale. Essa so-

stanzialmente intendeva tener conto, se non esattamente nello spirito dell'imposizione di famiglia (dei comuni) della « agiatezza » manifestata dai redditi disponibili o godibili nelle mani delle persone fisiche.

Comunque, la scala delle aliquote, secondo quanto ad es. ebbe a dichiarare il prof. Gustavo Del Vecchio, in privato, in quanto interpellato in proposito, fu contenuta entro limiti che non « spaventassero » i produttori di ricchezza nuova.

Ora le condizioni sono ben differenti e difficili. Noi costituiamo non soltanto un paese povero, ma « impoverito » dalle disgraziate vicende belliche. Cioè, non ci si trova nella fase della economia arretrata o primitiva, ma nel caso di un paese povero di beni, a forte aumento della popolazione e con un grado di civiltà che ha fatto sorgere bisogni alquanto elevati nella scala delle soddisfazioni fisio-psichiche. Inoltre, pur se il sacrificio di vite umane è stato rilevante e la natalità nel periodo bellico ha subito una flessione, la riduzione dei beni strumentali è avvenuta (distruzione di capitali e usura straordinaria di essi) in misura tale da modificare il rapporto con la popolazione nel senso della sproporzione (rispetto all'anteguerra), essendo divenuto più « raro » il capitale.

Ciò avvenuto, occorre attingere ed alle fonti interne ed ai prestiti od alle partecipazioni estere, affinché il rapporto venga riportato ai termini di anteguerra e, in generale, sia orientato in senso progressivo. Gli articoli che ha pubblicato l'*Economist* pongono l'accento sul fatto della diminuzione o dell'aumento, rispettivamente, dei beni strumentali a disposizione della persona fisica per il successo nel campo della produzione di beni costituenti il dividendo nazionale. Non si progredisce in via assoluta e comparata, se non si ha a disposizione un crescente flusso di beni strumentali, se l'opera umana non è assecondata da adeguati beni capitali.

Ciò posto, in un momento in cui i capitali difettano enormemente rispetto ai compiti immani della ricostruzione ed una parte di essi deve avere destinazione non direttamente produttiva (in beni capitale costituiti da case di abitazione, atte a dare flussi di servizi ma non quantità addizionali di beni esportabili), la politica fiscale deve essere quanto mai guardinga e intonata al fine dell'incoraggiamento delle iniziative che non riguardano soltanto la produzione ma anche l'accumulazione della ricchezza. Il Pareto ha dimostrato ampiamente che la politica democratica, a favore dei lavoratori, nei paesi politicamente liberi, ha avuto possibilità di successo allorchè il capitale è stato prodotto in misura tale da far apparire relativamente « raro » ed apprezzato in lavoro. Il caso inglese e quello nord-americano, e i casi dell'Australia e dell'America del Sud, ne danno una dimostrazione storica. Non si può pretendere di elevare le condizioni dei lavoratori se non si dispone adeguatamente di capitali, ossia di beni strumentali con i quali sia possibile utilizzare quello che è stato detto il « potenziale di lavoro » nazionale. Quando sia raro in assoluto e nel senso del peggioramento del rapporto con la popolazione, il capitale, per insopprimibile legge economica, deve essere remunerato rela-

tivamente di più del lavoro. L'intervento delle forze dei contraenti (sindacati) può, in brevi periodi, spostare il saggio di remunerazione contro la diversificazione che deriva dalla « rarità » relativa dei due fattori contrapposti. Ma a lungo andare crea il maggiore squilibrio, ostacolando l'ulteriore produzione ed accumulazione dei capitali. La contraddizione della politica sindacale finisce per portare in un vicolo chiuso il sistema, sempre che esso rimanga basato (come si è dichiarato anche da parte di chi agita programmi comunisti) sulla iniziativa privata prevalentemente e per un tempo che non può essere fissato a priori, anche quando si enunci la riserva mentale contenuta nel termine « oggi », con cui si intende dal lato temporale precisare la portata della iniziativa privata nel campo economico e sociale.

A ciò non deve aggiungersi la miopia del legislatore fiscale, se non si vuol andare incontro alla delusione che già si è riscontrata in molti, allorchè non ci si è, a prima vista, spiegata la ragione dello scarso gettito dell'imposta complementare, quando era ordinata con l'aliquota originaria ed anche quando ad essa si è aggiunta l'addizionale di guerra. Il reddito nazionale, è non soltanto basso in assoluto, ma distribuito in modo da gravitare eminentemente nelle classi basse. La progressività minacciosa agisce a vuoto, dal lato quantitativo, ma ha effetti negativi dal lato psicologico e scorgiamo le iniziative di coloro che, come imprenditori, dotati del « sesto senso » hanno la capacità di organizzazione che è essenziale in un paese come l'Italia che deve basare il proprio successo sulla capacità di associare il lavoro proprio ai beni strumentali di importazione straniera.

Inoltre, anche in un periodo in cui la pressione fiscale estera figura elevata, occorre preoccuparsi di non superare in Italia livelli per singoli tributi (oltre che nel complesso) che siano controproducenti nel campo della produzione, che è essenziale tener presente se i programmi sociali non vogliono esaurirsi in dannosa polemica, non basata su crescenti dividendi, i soli atti a dare il benessere e la pace sociale.

5. Occorre, del resto, tener presente che la funzione perequativa dell'imposta complementare sul reddito, nei confronti delle imposte di consumo (di cui intende correggere le regressività o progressività a rovescio), è diminuita di importanza in questi ultimi anni. Invero, le imposte speciali di consumo (della finanza statale), sono orientate prevalentemente nel senso di colpire beni di « lusso », il che dovrebbe con il tempo far abbassare l'onere a carico di generi come il sale o lo zucchero.

Soprattutto è da tener presente che, se l'imposta sull'entrata verrà mantenuta modificandone l'assetto in modo che sia sopportabile dai singoli e non dia luogo a vasta e flagrante evasione, essa presenta alcuni pregi che è bene sottolineare, se essa viene intesa eminentemente come imposta sui consumi [e se si sottrarrà a questo tributo materia che più propriamente dovrebbe cadere sotto l'imposizione degli « affari » o della ricchezza (patrimonio)].

Mi riferisco, cioè, alla ragione per la quale nel campo

della imposizione personale ho fatto gravitare anche questo tributo. Invero, gli studiosi, anche italiani (da Ferrara, a De Viti a Ricci) hanno dimostrato che, allorchè un'imposta colpisca *tutti* i consumi ed i servizi in cui si spende il reddito disponibile e la ricchezza in genere, finisce per costituire un modo di applicazione dell'imposta sul reddito. Invero una delle tante definizioni del reddito può essere costituita (a dire di Pantaleoni, proprio nel confrontare le imposte dirette con le indirette) dalla somma spesa nei consumi complessivi di una persona fisica. In altri termini, un'imposta generale, proporzionale su tutti i consumi di beni e servizi, che può essere attuata mediante un'imposta che si suppone trasferita in avanti, si presta ad attuare una tassazione che non contraddica alla tassazione diretta sul reddito (come ho ricordato nella reimpostazione generalizzante del teorema della identità di pressione di imposte dirette e indirette, come sistemi, nel saggio contenuto nel volume in memoria del prof. Masci).

Ma vi ha di più. Dal luglio del 1940, sono state introdotte diversificazioni di aliquote (che ricordano i dazi Mackenna inglesi, del periodo bellico nella passata guerra 1915-18), che sono atte a far gravare la tassazione dei consumi sui beni di lusso. Mentre è da abbassare l'aliquota del periodo bellico a carico beni alimentari (come le barci, che ai prezzi medi attuali, portano intorno alle L. 80 per kg. l'onere della aliquota del 12 %, condensata) è ovvio che agisce come imposta progressiva l'aliquota, frequentemente superiore a quella normale (del 4 %), commisurata a beni che si presume, con verifica statistica approssimata, che entrino prevalentemente nei bilanci dei più elevati redditi: carattere questo che conferisce personalità ad un tributo che apparentemente è non solo reale, ma in quanto definito « di consumo » sembrerebbe atto a far risorgere la regressività che è tipica delle singole imposte, su particolari voci di spesa.

Tutto ciò deve indurre a far vedere attenuata la funzione perequativa dell'imposta personale, complementare sul reddito e, quindi a far rivedere le aliquote che rispondono eminentemente a preoccupazione polemica o di tesi politica. E mentre a prima vista possono dar soddisfazione ai singoli, piccoli redditi, nell'illusione che l'onere ricada su coloro contro cui si ergono aliquote gravitanti intorno al 75 %, nella sostanza i piccoli redditi vengono, da due punti di vista, colpiti: e perchè l'aliquota è ordinata in modo da incidere di più sui redditi minori e medi, dato il saggio di variazione per gli importi che arrivano al milione e perchè ostacolando la produzione futura e l'accumulazione, si priva il mercato della quantità di capitale che è necessaria ad accrescere la produttività del lavoro e, quindi, il dividendo da cui discende il benessere.

6. Un orientamento dell'imposizione personale, che ha risentito anche nel campo giurisprudenziale degli indirizzi esteri, è quello che riguarda la tassazione delle quote di reddito che non si ripetono nel tempo ma come entrate (sia pure aventi natura di reddito nel più vasto concetto) si presentano una volta tanto. Stando alla finalità del tributo, che vuol colpire sostanzialmente il



flusso di redditi volta a volta a disposizione della persona fisica, è chiaro che anche le entrate saltuarie che potenziano discontinuamente la possibilità di disporre e godere dei beni, ad abbiano natura di reddito, debbono tassarsi con l'imposta personale, oltre che a mezzo dell'imposta reale.

Inoltre, a far superare ogni ostacolo giuridico, ha giovato la legge del 22 luglio 1933, n. 1027, disponendo l'annualità dell'accertamento. A rigore le decisioni giurisprudenziali, le quali nei redditi *una tantum*, per la tassazione agli effetti dell'imposta complementare avrebbero voluto vedere il prodotto dell'esercizio continuativo di una industria o di un commercio, come avviene nel caso di appaltatori di opere, fornitori o abituali speculatori di stabili (decisione dell'11 dicembre 1929, numero 101735, della commissione centrale) non hanno gran fondamento dopo l'emanazione del decreto del 1933, che limita ad un anno l'accertamento. Ogni concetto di media cede di fronte alla tassazione dell'effettivo. Ma si può dire che, venuto meno l'ostacolo giuridico, sia conveniente l'inclusione dei redditi « una tantum » nell'imponibile globale tassato dall'imposta complementare? In proposito si tratta di rivedere bensì annualmente l'imponibile: ma di aprire una casistica atta a creare attriti continui, mentre si potrebbe limitare alla tassazione reale, alla fonte, il fine di colpire i redditi che una volta tanto entrino nei bilanci dei singoli.

Il problema è aperto, a questo proposito per quanto riflette la individuazione di indici del tenor di vita. Il concetto (tenor di vita) fa pensare a fatti continuativi di disponibilità di reddito: non deve argomentare da spese compiute una volta tanto, magari attingendo a entrate che non si ripetano, per inferire modificazioni durevoli del tenor di vita che informino di sé la correzione degli accertamenti basati su redditi direttamente accertati.

Anche questo strumento (accertamento deduttivo o induttivo come viene detto) non deve indurre in errori. Nel vagliare « i fatti e le circostanze relativi specialmente al tenor di vita del contribuente » allo scopo di colmare il divario fra detto tenor di vita e il reddito direttamente accertato, occorrerebbe prescindere dall'influenza discontinua di spese eccezionali dovute ad entrate eccezionali (una tantum). E' bensì vero che una entrata, a titolo di reddito discontinuo, una volta tanto, può modificare durevolmente il tenor di vita di persone fisiche e rispettive famiglie: si pensi alla possibilità di acquistare una casa comoda e moderna e mobilio (e pianoforti, radio, frigoriferi, ecc.). Ma di tutto ciò va accertato il flusso annuo ritraibile in godimenti durevoli: il che implica che dell'entrata *una tantum* si accerti non la « punta » che si manifesti in un dato istante, quello del suo ottenimento. Altrimenti l'imposta colpirebbe la spesa, come tale, ovvero l'intero reddito ottenuto *una tantum* e goduto istantaneamente: mentre ciò farebbe doppio con la presunzione di un maggiore reddito continuativo, rivelato dal tenor di vita, basato, anche, sugli effetti della spesa « una tantum » sostenuta da chi migliori gli strumenti del tenor di vita attingendo a guadagni eccezionali e discontinui.

Il problema in generale è interessante, nel momento in cui si assiste a formazioni di ricchezze e di « posizioni » economiche senza che ufficialmente risulti alcun accertamento di fonti di redditi in sede di tassazione reale. In proposito occorre distinguere: o la tassazione reale, alla fonte, è atta a far raggiungere le quote di redditi « una tantum », ed allora si può limitare la tassazione diretta alla sede reale (ad es. mediante l'imposta di ricchezza mobile) e modificare la tassazione personale alla luce del flusso annuo che si può ritenere ritraibile dalla somma e a titolo di reddito (percentuale, monetario), a titolo di elevazione del tenore di vita, cioè a titolo continuativo e fin che i segni o indici perdurino.

O la tassazione reale, diretta non può agire (redditi di congiuntura non direttamente accertabili) ed in tal caso occorre rovesciare il procedimento. Partire, cioè, dall'accertamento indiziario per individuare fortune e redditi che ufficialmente non siano accertabili connessi con la congiuntura (bellica od economica), per fare esempi recenti. E facendo eccezione al principio secondo il quale, redditi accertati attraverso gli indici del tenor di vita non possono essere modificati o essere assunti a base per l'imposizione reale, dare al fisco la possibilità di ricostruire la genesi di redditi che direttamente siano sfuggiti alla tassazione diretta. E' ciò che la giustizia reclama, nel campo sociale. Se questo compito difficilmente può attuarsi attraverso la tassazione personale di Stato (imposta complementare) più agevolmente può essere perseguito attraverso la tassazione personale locale (imposte di famiglia) essendo facile agli organi comunali, specialmente nei medi e minori centri, appurare le variazioni sostanziali nella situazione economica delle persone. Indi, gli organi fiscali statali, potrebbero avvalersi della collaborazione indiretta di quelli comunali, cioè vagliare per proprio conto gli elementi desunti dalla tassazione a titolo di imposizione della « agiatezza » quale si ricava dagli accertamenti comunali.

Nel caso attuale italiano, il problema è soprattutto aperto per i redditi di coloro che vivono ai margini della vita economica nella zona grigia che profitta delle difficoltà della collettività, sia pure per alleviarle, ma ritraendo utili di congiuntura che superano l'altezza che sarebbe suggerita, alla stregua della teoria del contrabbando, dal rischio che si incontra agendo nel mercato illegale. Per il resto la tassazione dei profitti di congiuntura bellica, che si profila addirittura nella forma della avocazione dei profitti, consente di perseguire progressivamente o più che progressivamente i redditi *una tantum* che così vivamente aprono il problema sotto la spinta dei sentimenti delle classi danneggiate moralmente ed economicamente dalla guerra e dalla difficile crisi successiva, che si profila lunga e costosa.

Tutto ciò si scrive, anche perchè lo strumento principe della tassazione personale, cioè l'anagrafe tributaria, la quale dovrebbe consentire la ricostruzione della situazione economica delle persone fisiche e delle rispettive famiglie nell'ambito nazionale, si dimostra di difficile e costosa applicazione. A dire anche dei competenti dei vari uffici, occorrerà, nella migliore delle ipotesi, un

decennio o più, prima che si possa mettere in efficienza e tenere aggiornato uno schedario nazionale da cui risultare la posizione economica di redditi, delle persone fisiche.

In assenza dell'anagrafe, occorre, tuttavia temperare alcune presunzioni. Una di esse riguarda la continuazione della tassazione anche nei casi in cui vi siano state trasformazioni degli investimenti di capitali. Facciamo il caso di una vendita di un cespite; il cui reddito costituisce addendo componente il coacervo tassato a mezzo dell'imposta complementare sul reddito. Spesso il ricavo dalla vendita o va destinato a consumo o dà luogo a reddito in misura diversa, in funzione della produttività dei nuovi investimenti. E' desiderabile che si proceda nello spirito della permuta, considerando immutato o quasi l'imponibile, nonostante la trasformazione di impieghi o addirittura il consumo del bene capitale di cui si sia tradotto in moneta il valore economico? E' un problema che si indica a coloro che dovranno provvedere alla revisione del regime di questa imposta eminentemente personale. Naturalmente, conciliando o contemperando il costo dell'accertamento con i vantaggi che si vorrebbero ritrarre, nel senso della approssimazione al caso concreto (reddito effettivamente disponibile) degli imponibili dell'imposta personale.

Per questo caso (trasformazione di impieghi) vale quanto è stato detto a proposito dei redditi *una tantum* o delle entrate discontinue a titolo di guadagni, per ciò che riguarda l'interpretazione degli indici del tenor di vita. Non potrebbe darsi un caso di illusione e di conseguente doppia imposizione, se si decidesse da una persona fisica la vendita di un terreno per l'acquisto di una casa in città, nel caso in cui oltre a presumere l'esistenza di pari redditi (che dovrebbero essere equivalenti perchè l'edificio avrebbe espressione monetaria più elevata, in grandi periodi, quindi epurabile di una maggior quota di ammortamento del bene), si deducesse dal fisco l'esistenza di redditi straordinari, continuativi, rivelati da mutato tenor di vita giudicato dalla casa e dalla sua attrezzatura?

L'esperienza degli uffici, che occorre interpellare in questa materia, può integrare o modificare radicalmente ciò che è frutto di ipotesi peraltro non inverosimili.

Infine, in linea generale, occorre chiedersi se convenga lasciare all'apprezzamento del singolo ufficio accertatore, il contrasto fra accertamenti diretti ed accertamenti induttivi (o deduttivi come altri dice) ovvero se si ritenga di seguire il legislatore germanico, ad es. nel fissare i limiti della divergenza (1/3 o 1/2) fra reddito accertato direttamente e reddito di cui si dimostri la disponibilità attraverso gli indici del tenor di vita.

7. Se si insiste su questo tema è perchè, implicitamente si enuncia un giudizio sulla opportunità di poggiare sul reddito consumato un autonomo tributo. Evidentemente, due sono le possibilità: o di attuare il concetto del reddito goduto o disponibile a favore delle persone fisiche e rispettive famiglie, avvalendosi del criterio integrativo quale è consentito dalla induzione introdotta nel campo dell'imposta complementare sul reddito dalla leg-

ge del settembre del 1932 (R. decreto-legge n. 1261 del 17 del mese). Ovvero, limitare alla tassazione della somma dei redditi prodotti (netti) la tassazione complementare, affidando addirittura ad un tributo autonomo la tassazione del reddito consumato, considerato nella sua entità complessiva.

Orbene, anche da questo punto di vista, occorre tener conto della logica dell'intero sistema tributario: ragionando in proposito, fin dal 1930 (in un lavoro giovanile, quindi) ravvisavo nella tassazione degli enti locali la possibilità di introduzione di un'imposta personale sul reddito consumato o goduto, non tanto per l'individuazione di tributi concreti ma ragionando in astratto.

Orbene, non vediamo già autorizzare i comuni che per il passato applicavano l'imposta sul valore locativo (che ha qualche elemento di personalità ma che in complesso è da sostituire con l'imposta di famiglia) quest'ultimo tributo, con caratteristiche all'incirca attinte alla lontana legislazione su citata e che il testo unico del 1931 aveva sostanzialmente conservata?

Si consideri l'imponibile di detta imposta e si leggerà che il legislatore ha inteso riservare al comune, luogo in cui la ricchezza soprattutto si consuma e in cui l'attrito o il contrasto fra ricchi e poveri è massimo, per il confronto fra godimenti e sacrifici di opposte classi di redditi, l'imposta sulla « agiatezza » della famiglia, « desunta dai redditi o proventi di qualsiasi natura e da ogni altro indice apparente di agiatezza ».

E mentre nella determinazione dell'imponibile si seguono criteri che all'incirca (lettera a) dell'art. 117 del Testo unico) sintetizzano quelli che valgono per l'imposta personale di stato, b) discriminazione che come si è detto, manca nell'imposta complementare) e c) specialmente, si introduce l'elemento personale nel momento logico e storico del consumo del reddito. Invero l'imponibile si determina tenendo conto di ogni altro indizio di ricchezza individuale, desunto dal valore locativo dell'abitazione, dal lusso della casa e dalla posizione sociale.

Ebbene, si cancelli al più presto questa ultima precisazione che suona per la più gran parte dei casi, offesa alle classi medie e superiori moralmente e socialmente, classi che la congiuntura durevolmente prova, con difficoltà e sacrifici che davvero stanno in ragione diretta della altezza della posizione. Se mai si accenni alla posizione economica. Ma il concetto è inutile, perchè già le altre fonti o gli altri indici o elementi certi, attraverso i quali si determina l'imponibile, coonestano la posizione economica (altezza del reddito e categoria conseguente di redditi).

Ma tanto la dizione valore locativo della abitazione, quanto quella del lusso della casa (alquanto vago ma precisabile in sede di regolamentazione comunale illuminata), stanno a riportare nel campo della tassazione locale il criterio della tassazione del reddito speso o consumato o godibile o addirittura goduto, che è nelle finalità del tributo autonomo che ho concepito e difeso in teoria ma che dovrebbe se mai vivere o al posto delle due imposte (complementare e di famiglia) per la parte che è poggiante sugli indici del tenor di vita. Ma, dati

gli attriti che già si possono scontare giudicando dalle reazioni che ha suscitato il solo annunzio di un'imposta sul lusso (ovvero sul reddito consumato); conviene probabilmente riservare un ruolo [che si attaglia già difficilmente alla mentalità del nostro contribuente latino], integrativo dell'accertamento diretto, al criterio della commisurazione al reddito goduto o speso dell'imposta che riguardi la persona fisica e la famiglia nell'eccezione che il termine ha nel campo tributario, come atto a godere della agiatezza, che si pone a fine ed oggetto della tassazione locale di carattere personale.

Mentre rimando alla seconda parte della monografia giovanile (*La crisi dell'imposta personale sul reddito*, Cedam, Padova, 1931) per l'illustrazione teorica di un tipo di imposizione locale sul reddito speso, ritengo che si debba adottare la soluzione sopra esposta, nel caso storico nostro, almeno nelle circostanze prospettive che si considerano guardando al prossimo futuro.

8. Trattando di questo tema, voglio accennare alla alternativa dell'imposta di famiglia, avente per oggetto l'agiatezza: cioè all'imposta sul valore locativo che possono evitare di applicare i comuni che rinunciano ad essa, vengano autorizzati dalla giunta provinciale amministrativa, ad istituire l'imposta di famiglia (art. 17 del decreto luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 62).

Ebbene, anche l'imposta di famiglia ha elementi di personalità, come si è accennato all'inizio di questo scritto, nell'individuare i caratteri dell'imposizione personale; fra essi, alla luce della legislazione vigente (testo unico) si possono individuare i seguenti: a) progressività della aliquota, sia pure con stretto campo di variazione (dal 5 al 9%); b) minimo di esenzione; c) riduzioni per figli a carico.

Ma nonostante questi elementi, non mi pare di potere accedere alle opinioni correnti intorno alla fine del secolo scorso ed al primo quarto di questo secolo, nella dottrina. Addirittura si è scritto che codesta imposta colpisce « la rendita complessiva o l'entrata » di chi (italiano o straniero) tenga a propria disposizione una casa od un appartamento con mobili propri o di altri.

Ora, se è possibile, attraverso le statistiche riguardanti la spesa per abitazione, risalire al reddito globale in quanto si conosca induttivamente la percentuale che la spesa per l'abitazione costituisca rispetto al reddito globale, non si può da ciò arguire che, tassando una data voce di spesa quale è quella per la pigione, si tassi indirettamente il reddito con cui la spesa per l'abitazione stia in un dato rapporto. Il prof. P. P. Luzzatto Fegiz, ha tracciato addirittura una curva di distribuzione dei redditi per un dato ambiente economico-sociale, ricostruendola attraverso la spesa sostenuta dalle persone e dalle famiglie per il gas: ma non credo che si possa da ciò arguire che tassando il gas si attui l'imposizione indiretta del reddito complessivo. In altri termini il ragionamento si potrebbe ripetere per tutte le voci di spesa che, come risulta dalla mia citata monografia, nelle statistiche tedesche ed americane stanno in dati rapporti con la spesa globale del bilancio di date classi di redditi.

Comunque, superando la questione che riguarda la classificazione dell'imposta, si può dire che essa costituisca un modo di tassazione della spesa, con alcuni caratteri di personalità. Quindi imposta per se stessa reale, con qualche carattere personale, dato che la spesa in se stessa è tassata come negli altri casi in cui si colpisce il consumo del reddito: trattandosi di imposta che colpisce l'uso continuativo e cioè il flusso di servizi reso da un bene durevole (e non che *uno usu consumitur*) cioè di imposta suntuaria, si può trarne elementi per tener conto del modo di comportarsi della persona fisica rispetto a detta voce del bilancio.

Ora, chi tenga presente l'uniformità empirico-statistica dell'Engel, confermata da verifiche induttive frequenti, sa che la spesa per l'abitazione non cresce nella stessa misura percentuale del reddito complessivo. Che cosa ci dicono i dati di città italiane e straniere? Che ad es. in Torino, nel 1898, i redditi di L. 500 sopportavano una spesa per abitazione del 12,4%, che detta spesa saliva al 15,9% per i redditi di L. 3000, scendeva alla percentuale del 13% per i redditi di L. 8000, al 10% per quelli di L. 16.000, al 7% per quelli di L. 50.000, al 6,2% per quelli di L. 80.000. Ebbene, si pensi ai casi più recenti del 1926-30 o del 1935, epoca anteriore al primo « blocco », e si avranno percentuali più elevate per le classi più basse e minori di redditi, di quelle su indicate, e scarti più sensibili per i redditi più elevati, in termini di percentuali. Il caso è più grave in statistiche estere.

Ebbene, si può dire che la progressività consacrata nel testo unico del 1931, sia tale da neutralizzare gli scarti fra le percentuali su esposte? Non si ha, cioè, la prova della correzione adeguata della regressività (progressività a rovescio) che si è posta in essere in passato, fino a quando l'imposta sul valore locativo è stata applicata con aliquota proporzionale. In ogni caso, ritengo preferibile che si lasci, come si è fatto con il citato decreto, libertà ai comuni di attuare l'imposta veramente personale, che è quella di famiglia, preferibile di molto a quella sul valore locativo, che solo in parte può far considerare elementi di personalità.

9. Chiuso questo inciso, ricordo la necessità di elevare ulteriormente la somma ammessa in detrazione dal reddito complessivo, in base all'art. 16 per ciascun componente la famiglia (persone a carico) alla stregua del decreto luogotenenziale del 19 ottobre 1944, n. 384, e tenendo conto della composizione media delle famiglie italiane (tre figli all'incirca), occorrerebbe anche rivedere la portata dell'art. 14 del decreto-legge 21 giugno 1937, n. 1542, che il decreto luogotenenziale citato tiene in vigore per le detrazioni.

Se si insiste sull'elemento detrazioni è perchè erroneamente si è ritenuto da molti che le norme di carattere demografico avessero nel passato regime, finalità essenzialmente orientata nel senso di agevolare l'aumento della popolazione. Basta rileggere la relazione parlamentare e gli « atti in genere » per vedere come i due rami del parlamento, pure in quel tempo di limitate libertà civili, respingessero la pretesa relazione finalistica fra agevolazioni fiscali e politica demografica. Allo

stesso modo in cui, invero, si è provveduto ad inserire clausole comportanti detrazioni per le persone a carico, si sono previsti oneri a carico di coloro che fossero addirittura celibi. E di questa preoccupazione si è riconosciuta la logica, confermando la « quota integrativa », quale addizionale o variante dell'imposta complementare sul reddito, a mezzo del citato decreto del 1944.

Peraltro si sarebbe potuta mantenere anche la quota fissa, dato che raramente molti reddittieri lavoratori, soggiacciono all'imposta complementare: e se una destinazione si vorrà mantenere per detta imposta o quota integrativa a carico dei celibi, nel senso di attuare la solidarietà aiutando l'opera di assistenza per la maternità, anche la quota fissa può essere ripristinata, se, s'intende, non se ne fa una questione ideologica pura e semplice ovvero se non si dà valore alla erronea idea che con detta imposizione si volesse « punire » i celibi o indurli al matrimonio, pretesa quest'ultima che gli stessi artefici della legge intesero privare di portata storica e morale.

In generale, mi pare che si vada attenuando l'elemento della personalità che ha caratterizzato l'imposizione, precisamente nel campo della tassazione non soltanto del reddito ma del patrimonio, nella forma discontinua (successioni e donazioni) in cui esso viene colpito nell'occasione dei trasferimenti a titolo gratuito.

Mi riferisco alla abrogazione degli articoli 1-10 del decreto-legge 26 settembre 1936, n. 1027, che contiene aggiunte e riduzioni basate sullo stato civile e sulle persone a carico (figli) di autori e beneficiari delle successioni e delle donazioni. In questo caso si tratta, razionalmente, di tener conto della diversa capacità contributiva di coloro che figurino, dal punto di vista qui considerato, come contribuenti od autori dei presupposti dell'obbligo di imposta. Mi pare, cioè, che per un pregiudizio politico si sopprimano clausole che possono accogliere alla luce del razionale finanziario.

Confermo in questa sede quanto si può leggere nel fascicolo di maggio 1942 della Rivista Bancaria, in merito alla ammissibilità di un'imposta sull'asse ereditario, in relazione con la persona del *de cuius*, quale contribuente per quote di risparmio accumulate durante vita e non tassate come quote di patrimonio, nella misura (progressiva) che è ammissibile nell'occasione della accessione o dell'arricchimento dell'erede di cui si accresca in modo eccezionale e discontinuo la capacità contributiva. Parimenti rimando a quanto figura nel fascicolo di giugno-agosto del 1944 della « Rivista Bancaria », in tema di correzione dell'irrazionale contenuto nella ripartizione dell'imposta sull'asse ereditario, in *proporzione* alle quote ereditate.

Del pari, mi sembrano degni di riforma i limiti della esenzione sia per ciò che riguarda le quote ereditarie e sia per quanto afferisce all'imposta sull'asse ereditario: i valori correnti sono ancora così elevati che l'imposta del 3% (tra ascendenti e discendenti) finisce per essere la regola e quella del 5-9% abbastanza frequente. Mentre le aliquote divengono onerosissime nei rapporti fra coniugi, fra fratelli e sorelle, scardinando per i riflessi di questo tributo, l'istituto familiare a giudicare

dalla casistica di cui si ha frequente notizia nella esperienza quotidiana. Lo stesso si dica del minimo imponibile relativo all'intero asse ereditario e soprattutto delle aliquote che sono onerose già nella misura del 5% per gli assi ereditari globali compresi fra 1 e 2 milioni, valori facilmente raggiungibili, quando si tratti di trasferimenti che riguardino il terreno su cui viva la famiglia agricola o la casa abitata da persone modeste, unite da vincolo familiare di gradi che attestino l'intimità. La riduzione a metà dell'imposta nei casi previsti dall'art. 7 del decreto luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90, in parte soltanto attenua le apprensioni per la sfavorevole politica che si è seguita contro la famiglia considerata, quale entità morale e sociale, alla base delle società civili.

La tabella A) allegata al citato decreto, va assolutamente riveduta se la personalità dell'imposizione, con il carattere progressivo che si è conferito ad essa, non vuole rimettere in vigore gli eccessi che si riscontrarono con fini avocatori, nel 1919; ne seguì la reazione eccessiva in senso opposto della nota abolizione dell'imposta nel « nucleo familiare » concepito in senso estensivo, nel 1923.

Le ragioni di massima che sono state considerate all'inizio di questa indagine, valgono precipuamente per l'imposta sulle successioni. Se essa non deve avere funzione sovversiva del sistema capitalistico, cosa che deve escludersi stando alle dichiarazioni degli esponenti dei partiti, occorre farla vivere compatibilmente con il progresso del sistema medesimo e con l'accumulazione del risparmio frutto di lavoro, che perfino, con vincoli di forme concrete, l'art. 10 della costituzione sovietica del 1936 si è affrettata a tutelare obbedendo agli impulsi inarrestabili della personalità umana. Le argomentazioni valgono a maggior ragione nella fase in cui, come si è visto, la sproporzione fra popolazione e capitali è massima in Italia. Ci sarà tempo per dar posto alle pregiudiziali politiche quando la posizione economica italiana presti la possibilità di agire socialmente su quantità in aumento, come dividendi e come « fondi » di valori capitali accumulati grazie alla iniziativa individuale, temperata con le forme solidaristiche che i tempi e le esigenze tecnico-economiche suggeriranno.

Quando, cioè, il successo dei fatti di produzione abbia una realizzazione pronta e sicura a vantaggio dei singoli e delle famiglie, si potranno far agire i sentimenti di solidarietà nazionale mediante una accentuazione della pressione fiscale sugli abbienti, a vantaggio dei meno abbienti. Sarà un travasamento di linfa vitale dai settori in cui l'autosufficienza attuale e prospettiva sia una realtà, ai settori della collettività nei quali la cooperazione delle classi sociali sarà considerata come una forza per il comune progresso. Da un canto si contribuirà a rendere meno diseguali le « posizioni iniziali » degli uomini agenti nel campo economico accentuando la redistribuzione della ricchezza anche attraverso la tassazione sensibilmente progressiva delle successioni. La ricchezza non sarà privilegio di alcuni a danno di altri; ma il patrimonio accumulato da alcuni potrà avere funzione sociale per le quote che affluiranno

allo Stato, affinché questo a sua volta le eroghi a vantaggio dei migliori appartenenti alle classi meno abbienti. La circolazione di quote della ricchezza nell'ambito nazionale, si accompagnerà alla circolazione delle « élites » personali.

La proprietà, quindi — per concludere con le parole che ho adoperato nel citato fascicolo nel 1944 della Rivista Bancaria —, supererà la fondamentale funzione che ha per la famiglia, per assumere nel campo della distribuzione (oltre che in quello della produzione) una funzione sociale. Ma questo programma di secondo tempo potrà espletarsi quando se ne siano gettate le premesse, nel dopoguerra agevolando la formazione dei redditi e del risparmio, fra l'altro con una adeguata politica fiscale nel campo dei fatti di produzione e di trasferimento della ricchezza nuova.

L'imposta sulle successioni è qui stata considerata, pur nella sua discontinuità, come imposta sul patrimonio, nel cui ambito agisce la personalità, attraverso varie caratteristiche e non solo perchè riguarda i rapporti fra persone fisiche.

Non si sa se addirittura la personalità delle tassazione patrimoniale ordinaria verrà introdotta, cosa improbabile fino a quando le circostanze imporranno esenzioni di quote così rilevanti di patrimoni privati, come quelle ammesse dalla legge, esenzioni che non rendono razionale la progressività della aliquota.

Probabilmente di tassazione progressiva si tratterà in Italia in via straordinaria, come avvenne nel 1919 e come si desume dai progetti finora noti in proposito.

10. Volutamente si è condotta questa indagine in modo da far apparire nelle relazioni reciproche di integrazione o di sovrapposizione, i vari tributi che rivestono caratteri di personalità. Si ammette che essi, come numero, rimangano in vigore e siano suscettibili di riforma; fra quelli per i quali si discute la eventuale soppressione figurano: l'imposta ordinaria sul patrimonio e l'imposta sull'asse ereditario. A mio parere hanno una funzione anche i due tributi, i quali, peraltro, possono essere aboliti se si mira ad una semplificazione del sistema e in omaggio a questo criterio amministrativo. Ma in conseguenza della eventuale abolizione occorre rivedere l'assetto di altri tributi che i due discussi integrano.

In queste pagine possono cogliersi aspetti di problemi, che vanno singolarmente approfonditi. Invero, il tema è tanto vasto che, anche limitandone la trattazione al caso italiano, i limiti consentiti per questa « monografia » nel senso dello spazio e del tempo, non sono sufficienti a farne svolgere i particolari essenziali. Ma se l'orientamento che presiede ai lavori della Commissione Economica è quello di dare risalto a direttive di riforma, qualche elemento interessante può cogliersi dalle considerazioni che precedono.

0116

1000 2000

01115

2101

0111

1500 01

0100

1100

0111

# LE IMPOSTE DI SUCCESSIONE

A CURA DEL

prof. JACOBO TIVARONI

Ordinario della Università di Genova

## CAPITOLO I.

### Carattere e funzione delle imposte di successione.

Le imposte sulle successioni colpiscono i trasferimenti di ricchezza che si avverano *mortis causa*, e si pagano secondo le aliquote prestabilite dalla legge all'atto del trapasso dei beni dall'autore della successione ai successori e ai legatari.

Alla loro volta le imposte sulle donazioni colpiscono i trasferimenti di ricchezza che hanno luogo *inter vivos* a titolo gratuito, nel senso che al trapasso dei beni da una persona ad un'altra non corrisponde un trapasso di altri beni in senso inverso.

Nella nostra legislazione, e così pure in parecchie altre, alle due imposte vengono applicate le stesse aliquote e le stesse norme in relazione alla persona assoggettata all'imposta, alle esenzioni, alle riduzioni ed ai metodi di accertamento, per togliere lo stimolo, sia pure non molto forte sotto l'aspetto psicologico, che potrebbe sospingere gli attuali proprietari dei beni a sostituire, almeno in parte, atti di trasferimento tra vivi a quelli in causa di morte, qualora i primi trasferimenti fossero tassati con aliquote minori dei secondi.

L'imposta sulle successioni è antica, ed è noto che la *Vigesima hereditatum*, ordinata da Augusto, veniva prelevata su tutte le eredità ed i legati, tranne che dagli stretti parenti e dalle successioni inferiori ai 10.000 sesterzi (1).

Però l'imposta fu abolita da Giustiniano, o per lo meno certamente sotto Giustiniano più non vigea.

Nel periodo feudale si ricorreva sistematicamente all'imposta sulle successioni, che era considerata come una forma di riconoscimento da parte dei successori del dominio eminente del signore feudale sui beni ottenuti in successione.

Anche nelle città medioevali si avevano imposte successorie, come per esempio a Genova, dove fu istituita nel 1395 una imposta generale ereditaria del 2% uniforme, qualunque fosse il grado di parentela tra l'erede e il defunto, e così pure a Firenze, come si rileva dagli statuti del 1415. Nell'epoca contemporanea, le imposte sulle successioni esentano in un *primo periodo* i figli, o li tassano con aliquote minime e adottano per i parenti più vicini miti aliquote proporzionali, e con ciò sono in armonia con il principio generale di politica economica allora prevalente, che tende a non ostacolare l'infinita accumulazione della ricchezza.

Ma in seguito con l'introduzione e lo sviluppo del principio della progressività dell'imposta e di quello della discriminazione dei redditi, l'imposta sulle successioni entra in un *secondo periodo*, caratterizzato dalla circostanza che vengono colpiti anche i figli, che le aliquote a carico degli altri parenti vengono aumentate, e che si adottano tariffe progressive sempre crescenti sulle quote ereditarie.

Vi sono legislazioni che considerano l'età dell'erede per gravare meno i vecchi che i giovani, per il motivo che lo stesso patrimonio dovrà presto pagare un'altra imposta, e potrebbe quindi, per effetto dei tributi pagati, soffrire una seria diminuzione, con pregiudizio della situazione di famiglia (GRIZIOTTI, *Principi*, pag. 260, *op. cit.* nella bibliografia).

Si concedono poi esenzioni per le eredità minime, in considerazione della funzione sociale che i patrimoni esercitano per le famiglie nel caso di bisogni e di spese straordinarie. In mancanza di patrimonio, a tali bisogni straordinari dovrebbero provvedere gli Istituti di beneficenza, di educazione, gli ospedali, il Comune e lo Stato. E potrebbe anche darsi, specialmente nella crisi economica che ora imperversa, che tali bisogni rimanessero insoddisfatti, con grave danno di coloro che non possiedono beni di fortuna. E' quindi necessario che l'imposta non gravi questa riserva (GRIZIOTTI, *op. cit.* pag. 260).

In alcuni paesi si è considerato anche il patrimonio del successore come elemento differenziale della capacità contributiva, attribuendo a quelli che già posseggono un patrimonio proprio, una maggiore possibilità di contribuire alle spese pubbliche in misura più ampia degli eredi mancanti di beni di fortuna.

Così nel nostro paese col decreto 29 novembre 1919, n. 2163, più tardi però abrogato, nel caso di erede collaterale od estraneo, avente già un patrimonio di duecento mila lire, all'imposta di successione era stata aggiunta un'imposta complementare del 5 per cento del valore dei beni, quando questo variava da 200 a 400 mila lire, dell'8 per cento se il valore era fra le 400 e le 800 mila lire e del 10 per cento se era superiore a questa cifra.

In conclusione, nel momento presente, le leggi tributarie sulle successioni colpiscono generalmente con saggio proporzionale, o più spesso progressivo, le singole quote di successione trasmesse a ciascun erede e legatario e tengono conto del grado di parentela e di affinità che intercede tra l'autore della successione e ciascun

(1) DIONE CASSIO: *Hist Rom* 55, 23, Lipsiae; Kilm 1824

erede collegatario per colpire la ricchezza trasmessa tanto più fortemente, quanto tale grado è meno prossimo.

Nella legislazione inglese e nella nostra, oltre le imposte sulle quote successorie, comuni a tutte le legislazioni, è stata istituita anche un'imposta che colpisce come una massa unica il valore netto globale delle successioni.

Questa imposta, a differenza di quella sulle quote successorie, prescinde dalla considerazione del grado di parentela, nonché dalla ripartizione del patrimonio del defunto tra i vari eredi o legatari, ed è progressiva secondo l'altezza del complessivo patrimonio netto posseduto dall'autore della successione nel momento della sua morte.

Chi voglia comprendere il significato ed il valore dell'imposta sulle successioni nella finanza contemporanea, non può considerarla in sé che per sé sola, ma metterla in relazione con le altre imposte dirette e indirette, con tutto il bilancio dello Stato, con gli scopi che si propone la politica governativa, e con la importanza economica e politica che le varie classi sociali presentano nei periodi considerati.

Alle imposte sulle successioni si è dato, in vari Stati d'Europa, specialmente in Inghilterra ed in Francia, particolare sviluppo nel periodo intercorso fra l'ultima decennio del secolo XIX e l'inizio della guerra del 1914-18, mentre i governi, sotto la pressione delle classi lavoratrici, assegnavano i maggiori proventi che ne ottenevano alle spese che erano state allora da poco introdotte nei bilanci degli Stati a favore dei più larghi strati della popolazione (istruzione elementare gratuita, ispezione e legislazione delle fabbriche, assicurazione degli operai). Nello stesso tempo e allo stesso scopo venivano istituite nuove imposte progressive sui redditi e sui patrimoni.

Senza il rilievo di questa coincidenza, sfugge il significato che aveva l'aumento di tali imposte, perchè di imposte sulle successioni e così pure sui redditi e sui patrimoni se ne sono avute sin da epoca remota, ma la differenza tra le epoche passate e quella contemporanea sembrava consistere in ciò che nelle età precedenti il loro prodotto era rivolto soprattutto alla soddisfazione delle esigenze del sovrano e alle spese necessarie per la guerra, mentre nel periodo surriferito il loro prodotto veniva dedicato — almeno in parte — a spese effettuate a vantaggio della classe operaia.

Mancando questa condizione, l'aumento delle suddette imposte perde di significato per le classi lavoratrici, per le quali l'introduzione o l'aumento di imposte dirette e di quelle sulle successioni non hanno che una modesta importanza se il loro prodotto non viene speso a loro vantaggio o, peggio ancora, se viene rivolto al raggiungimento di scopi contrari ai loro interessi, quali per esempio sarebbero le guerre non necessarie, la limitazione del diritto di associazione o di sciopero, la collaborazione dello Stato alla formazione di monopoli privati o la creazione di sinecure.

Tali erano le constatazioni e le previsioni che l'incremento delle imposte sulle successioni in alcuni grandi

Stati d'Europa aveva fatto sorgere nei decenni precedenti la penultima guerra; ma questa interrompeva quel processo di assegnazione di parte del provento delle imposte sulle successioni, sui patrimoni e sui redditi agli scopi della politica sociale, e richiedeva imperiosamente che anche il provento di queste imposte fosse rivolto agli scopi della guerra e al pagamento degli interessi dei debiti stipulati agli effetti di essa.

Tuttavia, superata la crisi della guerra e del dopoguerra, gli scopi della politica sociale si erano di nuovo presentati all'attenzione dei governi, in concorrenza però con quelli richiesti dall'aumento degli eserciti e delle spese militari.

L'ultima guerra ha richiesto ancora una volta che le entrate degli Stati belligeranti venissero, in misura senza precedenti, rivolte al raggiungimento dei suoi fini.

A sua volta, questo travagliato dopoguerra impone che l'aumento delle imposte vecchie e nuove sia principalmente impiegato nelle spese di ricostruzione: edilizia, trasporti, lavori pubblici, assistenza ai reduci, ai profughi e alle categorie più bisognose, in ogni paese dove ha inferito la guerra e quindi anche nel nostro, da essa danneggiato e percosso in tutta la sua estensione.

Tutto ciò è indispensabile tener presente per determinare nel quadro complessivo del sistema tributario, la natura e le funzioni dell'imposta sulle successioni (Masci, *op. cit.* nella bibliografia, vol. II, pag. 485), specialmente nel momento presente e nel nostro paese in cui essa non è, come nei periodi precedenti, l'unica imposta che colpisca, e solo in modo discontinuo, i patrimoni, ma si trova per contro fiancheggiata dall'imposta straordinaria sulla proprietà immobiliare istituita per la durata di 25 anni col decreto-legge 5 ottobre 1936, n. 1743, e da quella ordinaria sul patrimonio istituita con la legge 8 febbraio 1940, n. 100 e successive modificazioni, nonché da gravose imposte sui singoli redditi immobiliari e mobiliari e sul reddito complessivo, e mentre si presenta la possibilità della introduzione di un'altra imposta straordinaria sui patrimoni.

## CAPITOLO II

### Le basi teoriche dell'imposta sulle successioni.

Nelle pagine precedenti si è rilevata l'esistenza di due forme di imposta che lo Stato preleva o può prelevare in occasione di ogni trasferimento di ricchezza *mortis causa*, e cioè di un'imposta sulla quota che i singoli eredi e legatari ottengono per effetto di una successione, e di un'imposta sul patrimonio complessivo dell'autore della successione. La seconda imposta, come si è già detto, prescinde dalla considerazione del grado di parentela nonché dalla ripartizione del patrimonio dell'ereditando tra i vari eredi e legatari, ed è, nelle legislazioni che l'hanno introdotto, progressiva secondo la ricchezza del complessivo patrimonio dell'autore della successione nel momento della sua morte.

Le due forme d'imposta devono essere tenute distinte, perchè si tratta di due differenti contribuzioni, di cui sono differenti anche il carattere e la funzione.



A) *Dell'imposta sulle quote successorie.* — Varie sono le teorie che si propongono di indicare il fondamento giuridico e scientifico dell'imposta sulle quote successorie.

Secondo parecchi autori, questa contribuzione sarebbe semplicemente un'imposta sui trasferimenti di proprietà o sulla circolazione dei beni, del tutto analoga a quella sui trasferimenti a titolo oneroso.

Ma tale teoria non resiste alla critica, perchè non dà ragione della considerazione del grado di parentela, in quanto un trasferimento non muta la sua natura giuridica e non può essere colpito diversamente perchè ha luogo tra stretti parenti o fra parenti lontani od estranei. Ciò è tanto vero, che le imposte sui trasferimenti onerosi colpiscono con la stessa aliquota le mutazioni di proprietà od i diritti sui beni dello stesso valore, quali si siano le persone che si trasmettono tali beni.

Inoltre con questa teoria è difficile spiegare la progressività dell'imposta secondo l'altezza delle quote di successione, in quanto un'imposta sui trasferimenti, che di regola è speciale, non può logicamente essere che proporzionale, perchè considera soltanto il valore di ogni singolo atto di trasferimento, sebbene nella pratica questo principio per necessità finanziaria sia qualche volta violato, mentre in parecchie legislazioni come nella nostra, l'imposta sulle successioni è graduata secondo l'altezza di tutta la quota ottenuta dai singoli eredi o legatari.

Un'altra teoria afferma che l'imposta sulle successioni rappresenta la *quota ereditaria* spettante allo Stato che ne avrebbe diritto come compenso alla sua attività rivolta alla tutela delle persone e dei beni dei cittadini.

La coeredità dello Stato si presenterebbe come risultato della evoluzione della famiglia, in quanto lo Stato si sarebbe in parte sostituito alla famiglia nei rapporti ereditari, e ciò tanto più quanto più lontani sono i rapporti di parentela.

Lo Stato coerede in ogni successione si attribuirebbe giustamente una quota maggiore di eredità quando mancano gli stretti parenti, perchè in questo caso viene meno quella effettiva comunione familiare che ha giustificato nella storia e che sola può giustificare il diritto di successione.

Ma queste considerazioni sono suscettibili delle critiche seguenti:

Chi ha prestato la sua opera a vantaggio di un altro non ha diritto che alla retribuzione convenuta, e non può vantare nessuna pretesa ad una parte della successione della persona a favore della quale ha prestato la sua opera.

E' vero che in molte legislazioni esiste il sistema della *legittima*, ma tale obbligo imposto all'autore della successione non deriva dalla presunzione che coloro i quali hanno diritto alla parte legittima abbiano collaborato alla formazione del patrimonio dell'ereditando, ma dall'adempimento di un dovere morale a favore di certe persone congiunte all'eredità coi vincoli più stretti del sangue.

possa presentarsi come risultato della evoluzione della proprietà familiare, in quanto tale evoluzione si è manifestata in senso opposto a quello asserito, vale a dire che si è presentata una progressiva riduzione e scomparsa della proprietà collettiva e una progressiva prevalenza della proprietà individuale. Anzi questa sta a base del diritto ereditario in quanto presume la facoltà del proprietario di disporre come crede dei propri beni, salva la *legittima portio*; ed anche la successione *ab intestato* va intesa come tacitamente disposta dallo stesso autore della successione, in quanto egli potrebbe, se lo volesse, modificare mediante manifestazione della propria volontà le disposizioni che regolano le successioni *ab intestato* (Masci, *op. cit.* nella bibliografia, vol. II, pagg. 487 e segg.).

Nè ha valore l'obbiezione che in mancanza di parenti oltre un determinato grado, lo Stato viene considerato successore, perchè questo diritto ereditario dello Stato in mancanza di parenti si fonda sopra la presunta volontà dell'estinto di applicare i propri beni a vantaggio del consorzio politico, giacchè anche egli, volendo, potrebbe, mediante disposizione testamentaria, impedire tale devoluzione del proprio patrimonio.

In conclusione i servizi che lo Stato rende ai cittadini trovano il loro corrispettivo nelle imposte; questo rapporto si esaurisce durante la vita del cittadino con la prestazione di una quota del reddito individuale da parte dei singoli e con la controprestazione dei servizi di utilità generale da parte dello Stato; nessuna pretesa residuale può avere lo Stato sul patrimonio lasciato dall'autore della successione.

Il prelievo sulle successioni ha quindi la figura giuridica ed economica dell'imposta, e non quella della quota successoria dello Stato.

Un'altra teoria sostiene che l'imposta sulle quote di successione sarebbe un'imposta sui redditi del successore che avrebbe per scopo di tassare più fortemente il reddito *fondato*, ossia quello che deriva dal capitale ottenuto in successione, in confronto del reddito *non fondato* che deriva dall'attività economica del contribuente stesso.

E' vero che l'imposta sulle quote successorie ha l'effetto di tassare più fortemente il reddito fondato che quello non fondato, ma la teoria in esame non coglie in pieno la ragione dell'imposta sulle quote successorie perchè: 1° non è capace di spiegare la graduazione dell'imposta secondo il grado di parentela, mentre un reddito derivante da capitale è sempre egualmente fondato, quale si sia il grado di parentela che univa il successore all'autore della successione; 2° l'imposta sulle quote successorie non è generalmente graduata secondo il numero degli anni che al successore rimane probabilmente da vivere, in quanto se il successore muore subito dopo ottenuta la successione o vive ancora un piccolo numero di anni, viene a pagare su questo suo reddito fondato un'imposta più alta del successore, che vive ancora un grande numero di anni.

Risulta preferibile la teoria secondo la quale l'imposta in discorso è un'imposta sugli *acquisti congiunturali* di patrimoni, rivolta a colpire un aumento di capacità contributiva indipendente da prestazioni del successore,

E nemmeno deve concedersi che l'eredità dello Stato quando è già colpito da un'imposta ogni altro acquisto di ricchezza, da qualsiasi fonte possa provenire (capitale, impresa, lavoro).

Il fatto poi che le successioni lasciate agli stretti parenti sono soggette ad un'imposta minore che quelle lasciate ai parenti più lontani o agli estranei non è in contrasto con la teoria dell'acquisto congiunturale di ricchezza, perchè, sebbene gli uni e gli altri ottengano materialmente la stessa somma, essa rappresenta per i primi un acquisto di utilità soggettivamente minore che per i secondi, in quanto gli stretti parenti (i figli ed il coniuge superstite) godevano già generalmente in linea di fatto di una parte del reddito derivante dal patrimonio avuto in successione, mentre tale non era la condizione dei parenti lontani e degli estranei.

B) *Dell'imposta sul valore globale dei trasferimenti MORTIS CAUSA.* — L'imposta sul complessivo asse ereditario è invece un'imposta sul patrimonio dell'autore della successione che si propone di tassare più fortemente il reddito fondato che quello non fondato.

Tale imposta, considerando non già gli aumenti di patrimonio ottenuti dai singoli successori e nemmeno il grado di parentela tra l'ereditario e i successori, ma il valore totale netto del patrimonio del defunto, rende possibile al principio della progressività di sviluppare tutta la sua efficacia, che non può per contro essere del tutto esplicita quando si tiene in considerazione il grado di parentela, perchè una somma, anche rilevante, lasciata per esempio ai figli, viene entro certi limiti, generalmente sottoposta ad un'aliquota di tassazione, minore di una somma anche modesta lasciata ai parenti più lontani o agli estranei.

Si dice poi che la suddetta imposta ha lo scopo di attenuare un'altra imposta, altrimenti inevitabile sul reddito fondato del defunto, per cui in sostanza l'imposta in discorso sarebbe una contribuzione differita sul reddito.

Soggetto dell'imposta non è però il defunto, la cui giuridica personalità è scomparsa con la morte, ma la collettività dei successori.

Si potrebbe anzi pensare che soggetto dell'imposta fosse lo stesso patrimonio del defunto che potrebbe intendersi come un ente incorporeo capace di quei limitati diritti patrimoniali di cui esso ha bisogno, *quia hereditas personae vice fungitur, sicut municipium et decuria et societas.* (L. 22. D. de fidejussoribus, XLVI, 1).

Ma senza spingersi così oltre, e ritenendo che soggetto dell'imposta sia la collettività dei successori, si deve rilevare un effetto singolare di tale contribuzione, il quale consiste in ciò, che essendo essa progressiva, chi ottiene un determinato importo in successione da un patrimonio maggiore, deve pagare un'imposta più grande di chi ottiene lo stesso importo da un patrimonio minore. Chi per esempio ottiene una successione di 300 mila lire da un patrimonio di 4 milioni, deve pagare, secondo la nostra tariffa, il 7 per cento sulla somma da lui ottenuta, ossia 21.000 lire, mentre chi ottiene lo stesso importo da un patrimonio di un milione deve pagare solo il 3 per cento, ossia novemila lire.

Tale conseguenza non sembra però censurabile, perchè sarebbe identico per i successori l'effetto di una più alta imposta progressiva che avrebbe colpito il reddito o il patrimonio del defunto in mancanza dell'imposta sul valore netto globale delle successioni.

### CAPITOLO III

## L'imposta sulle successioni nel nostro diritto positivo.

### A) *Cenni storici.*

Nel nostro diritto positivo la legge 21 aprile 1862, n. 585, unificò le varie legislazioni degli ex-Stati, dei quali tutti possedevano l'imposta sulle successioni, meno il Regno delle Due Sicilie (ALESSIO, *Saggio sul sistema tributario in Italia*, vol. II, pag. 62 e segg., *op. cit.* nella bibliografia).

Le aliquote, molto miti, erano proporzionali per ciò che concerne l'altezza delle quote di successione, ma graduate per ciò che concerne il grado di parentela o di attività, in modo che crescevano in senso inverso della prossimità del grado di parentela o di affinità.

Il successivo sviluppo dell'imposta fu, sino all'andata al potere del Governo fascista, subordinato alla convenienza di far contribuire sempre più anche questa fonte di entrate alle crescenti esigenze del bilancio dello Stato. In coerenza con tale tendenza la legge 23 gennaio 1902, attuava anche il principio della progressione secondo l'altezza delle quote successorie, ma in misura moderata in confronto di quello che doveva essere il successivo inasprimento delle aliquote recato dai decreti 27 settembre 1914, n. 1042; 16 novembre 1916, n. 1686; 24 novembre 1919, n. 2163 (allegato A) e 24 settembre 1920, n. 1300, affinché anche il maggiore provento dell'imposta sulle successioni contribuisce a provvedere al grande aumento delle spese dello Stato, determinato dalla guerra del 1915-18 e dalle difficoltà dell'immediato dopoguerra.

Senza dubbio, specialmente per effetto della legge 24 settembre 1920, n. 1300, le aliquote erano divenute eccessive e, per le grandi successioni ottenute da lontani parenti, da affini o da estranei, anche vessatorie e confiscatrici. Giunto al potere il governo fascista, da un eccesso si passò ad un altro, in quanto col decreto-legge 30 dicembre 1923, n. 3271, si abolì addirittura l'imposta sulle successioni tra ascendenti e discendenti, tra coniugi, tra fratelli e sorelle, tra zii e nipoti e a favore dei discendenti di fratelli e sorelle dell'autore della successione, se succedevano per diritto di rappresentazione.

Esenzioni di questa portata, specialmente in un paese come il nostro, che carica i contribuenti con imposte di ogni specie anche per redditi molto piccoli di solo lavoro, non trovavano giustificazione dal punto di vista della giustizia tributaria, mentre favorivano la concentrazione dei maggiori patrimoni, che si può verificare per effetto delle eredità delle grandi fortune, che di solito hanno pochi eredi, in quanto le famiglie più ric-

che sono per lo più meno numerose delle altre. (GRIZIOTTI, *op. cit.*, pag. 263).

Alla loro volta le successioni e le donazioni tra prozii e pronipoti, cugini, ed altri parenti oltre il quarto grado, tra affini e tra estranei, erano colpite con un'imposta progressiva sensibilmente minore di quella precedente.

Col decreto 30 aprile 1930, n. 431, fu di nuovo ristabilita l'imposta a carico di coloro che ne erano stati esentati col decreto del dicembre 1923, ma con aliquote moderate, e, in coerenza coi principi demografici del Governo fascista, con la esenzione dall'imposta delle successioni tra genitori e figli, quando i figli, compresi quelli premorti, fossero due o più di due; tra genitori e discendenti dei loro figli e tra coniugi, sempre alla stessa condizione.

Col decreto-legge 26 settembre 1935, n. 479, furono applicati degli aumenti sulle aliquote in considerazione dell'età (più di 30 anni compiuti) e dello stato civile e di famiglia (celibe, coniugato, o vedovo senza figli) sia degli autori della successione, sia degli eredi o legatari.

Il decreto indicava anche i casi in cui tali aumenti non si applicavano.

Inoltre per il territorio governato dalla repubblica sociale italiana il decreto legislativo 30 gennaio 1945, n. 28, assoggettava il valore dei beni azionari trasferiti per causa di morte ad un'imposta speciale del 10 per cento, mentre i beni immobili, i diritti immobiliari e le aziende industriali e commerciali pervenute a titolo oneroso all'autore della successione o al donante dopo il 1° luglio 1940, venivano assoggettati ad un'imposta speciale del 20 per cento, soltanto però per la parte eccedente le 250 mila lire.

Norme specialmente favorevoli venivano applicate alle successioni dei caduti in guerra.

Inoltre nelle trasmissioni a causa di morte la presunta esistenza dei gioielli e denari era elevata dal 2 al 10 per cento del valore totale degli altri beni dell'eredità al lordo del passivo.

Nello stesso tempo, in considerazione della svalutazione della moneta, erano dichiarate esenti le eredità ed i legati trasmessi in linea retta discendente e tra coniugi quando non superassero le 250.000 lire qualunque fosse il numero dei figli. Tale disposizione era applicabile anche agli atti di donazione, agli atti di costituzione di dote e di costituzione del patrimonio familiare.

Erano pure dichiarati esenti da imposta le eredità ed i legati, per quote non superiori a L. 25.000 in linea retta. Invece nell'Italia liberata veniva approvato il decreto luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90, contenente modificazioni delle imposte sulle successioni e sulle donazioni, che in seguito veniva esteso a tutto il territorio dello Stato.

Questo decreto, ispirato al criterio di neutralità dello Stato nel campo demografico, ha recato un'importante riforma alla disposizione del precedente regime nel senso che ha abrogato le esenzioni prima concesse alle successioni che avevano luogo dai genitori a favore di due o più figli e loro discendenti e tra coniugi con due o più figli, e così pure gli aumenti e le diminuzioni

stabiliti dal decreto-legge 26 settembre 1935, n. 479, e successive modificazioni in considerazione dell'età, dello stato civile, e di famiglia sia degli autori delle successioni sia degli eredi o legatari.

Ma la situazione della finanza pubblica derivata dalla guerra ha sospinto il legislatore ad aumentare in generale le varie aliquote, sebbene non sia possibile un esatto confronto tra la tabella approvata con decreto-legge 30 aprile 1930, n. 481, e successive modificazioni, e quella approvata col decreto legislativo luogotenenziale del marzo 1945, e ciò per la differenza tra le classi di valori nelle quali sono ripartite le quote successorie nelle tabelle stesse.

Tanto per questo motivo, quanto specialmente per la estensione dell'imposta alle successioni che hanno luogo nel ristretto nucleo familiare quando i figli siano due o più di due (la grande maggioranza delle successioni si trasmette appunto dagli ascendenti ai discendenti) si può prevedere con certezza che sarà da una parte fortemente aumentato l'aggravio dei contribuenti, e dall'altra il prodotto dell'imposta.

Per ciò che riguarda l'imposta sul valore netto globale delle successioni, dopo il mancato tentativo di introdurla nella nostra legislazione fatto dal Ministero Giolitti col progetto di legge 3 febbraio 1914, essa fu applicata per la prima volta soltanto col decreto-legge 4 maggio 1942, n. 434.

Essa colpiva il complessivo asse ereditario netto, lasciato dall'autore della successione mediante una imposta progressiva variante da un minimo dell'1 per cento per i patrimoni sino a 100.000 lire ad un massimo del 10 per cento per i patrimoni di 10 milioni ed oltre.

I patrimoni inferiori alle 50 mila lire erano esenti. Erano pure esenti i patrimoni lasciati da coloro che avevano 3 o più di 3 figli viventi e le successioni a favore del coniuge superstite quando questi concorresse all'eredità con 3 o più di 3 figli viventi. Minori riduzioni d'imposte erano pure concesse alle successioni quando i figli viventi erano meno di 3.

A tali imposte erano in generale assoggettate anche le donazioni.

L'ammontare della imposta era dedotto dal valore complessivo dell'asse medesimo ai fini dell'applicazione della normale imposta di successione.

Erano esenti le successioni dei militari caduti in guerra, e delle persone ad essi assimilate, devolute nella loro totalità in linea retta ascendente o discendente o al coniuge superstite, e i titoli del Debito pubblico espressamente dichiarati esenti con la legge di emissione dall'imposta di donazione e di successione.

L'ordinamento della suddetta imposta veniva modificato nel territorio occupato dalla repubblica sociale italiana con decreto interministeriale 10 marzo 1944, n. 97, che limitava e riduceva le esenzioni concesse dalla legge precedente a coloro che avessero avuto sette o più di sette figli.

Ma anche tale decreto veniva abrogato dal decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90, che è ora in vigore in tutto lo Stato e di cui faremo in seguito un breve riassunto.

B) *Gli elementi essenziali della nostra imposta sulle successioni e di quella sul valore netto globale delle successioni.*

Premessi i cenni storici dianzi esposti, precedo ora brevemente alla indicazione degli elementi principali delle imposte surriferite.

Nella nostra legislazione l'imposta sulle singole quote successorie colpisce per l'ammontare netto dalle passività le trasmissioni della proprietà, dell'usufrutto, dell'uso o godimento di beni o di altro diritto, che si verificano per causa di morte, salvo le esenzioni concesse dalle leggi stesse o da leggi speciali (decreto-legge 30 dicembre 1923, n. 3271; decreto-legge 30 aprile 1930, n. 431 e decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90).

La tassa di successione di regola è progressiva e si applica alla eredità, od alle singole quote se gli eredi sono più di uno, ed ai legati, con aliquote crescenti secondo gli scaglioni in cui è ripartito il valore imponibile. Nei casi specialmente indicati è proporzionale, qualunque sia il valore imponibile.

Le aliquote della tassa sono pure tanto più alte, quanto più è lontano il grado di parentela o di affinità tra l'autore della successione e i successori.

I beni che formano oggetto della tassa di successione sono quelli che si trovano nello Stato al momento in cui la successione si apre indipendentemente dal luogo della morte dell'autore della successione e della sua qualità di italiano o di straniero.

Le aliquote dell'imposta sono quali risultano dalla tabella annessa al decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90.

Nelle successioni in linea retta o fra coniugi le quote di eredità o di legato sono esenti sino a L. 100 mila.

Sono soggette alla tassa proporzionale nella misura costante del 5 per cento le trasmissioni a favore di corpi morali e di istituti italiani e stranieri aventi sede nello Stato (a condizione di reciprocità di trattamento) che abbiano per scopo il soccorso e l'assistenza delle classi meno agiate, l'educazione e l'istruzione, il culto e la religione (art. 29 lettera H del concordato tra la S. Sede e l'Italia) e così pure le devoluzioni a favore di enti pubblici per scopi di pubblica utilità diversi da quelli ora indicati.

I legati per scopo alimentare del valore non superiore a L. 3000 l'anno a favore dei domestici, dell'autore della successione, sono sottoposti alla tassa proporzionale di favore del 3 per cento.

E' norma generale che i beni siano stimati al valore venale che hanno in comune commercio.

Per ciò che riguarda i metodi di accertamento di questo valore, sono in vigore le stesse disposizioni che si applicano ai fini dell'imposta di registro sulle trasmissioni a titolo oneroso decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, articoli da 16 a 21 e decreto-legge 5 marzo 1942, n. 186, art. 1).

L'imposta concernente i beni immobili, diritti reali, aziende industriali, quote di compartecipazione in società di commercio e navi, sono commisurate sul valore venale in comune commercio al giorno del trasferimento.

Per determinare il valore venale in comune commercio degli immobili si ha riguardo specialmente:

a) alle alienazioni, divisioni e perizie giudiziarie degli immobili stessi, anteriori di non oltre un triennio, o di altri immobili situati nella stessa località ed in analoghe condizioni;

b) al reddito netto di cui essi sono suscettibili;

c) e principalmente al valore corrente di mercato degli immobili stessi alla data del trasferimento.

Se si tratta di *beni mobili*, l'imposta si applica al valore dichiarato, oppure a quello risultante da inventario con stima o da contrattazione dei mobili stessi, anteriore di non più di sei mesi.

Le azioni, le obbligazioni ed i titoli del debito pubblico sono valutati al corso legale per contanti del listino di borsa del giorno della trasmissione. Le azioni, obbligazioni e titoli che non furono mai compresi nei listini di borsa o che cessarono di esserlo, vengono calcolati per il valore commerciale al giorno della trasmissione.

Se si tratta di *derrate o merci o generi di commercio* l'imposta è applicata sul valore risultante dai listini e libri delle Camere di Commercio o dalle scritture e libri dei mediatori o sensali.

Quando l'Ufficio del Registro, in base agli elementi di valutazione che possiede, ritenga che i prezzi dichiarati siano inferiori al valore venale, notifica al contribuente il valore che esso reputa doversi attribuire ai beni. Se il contribuente non intende aderire alla determinazione di valore fatta dall'amministrazione, deve, entro trenta giorni, presentare ricorso alla Commissione distrettuale delle imposte.

Inoltre sono in vigore le norme sottoelencate che si applicano soltanto alle successioni.

I gioielli e i denari di cui si presume l'esistenza nel momento della morte, si valutano in ragione del 2 per cento del valore totale degli altri beni dell'eredità al netto del passivo.

Se il valore della mobilia, compresa nell'eredità, non risulta da inventari legalmente attendibili, si presume che la mobilia abbia un valore pari al 5 per cento del valore totale lordo degli altri beni ereditari, compresi i gioielli e il denaro.

Non si comprende nel valore della mobilia quello dei cavalli, vetture, equipaggi, cereali, vini, fieni ed altre derrate, e tutto ciò che formava materia di un commercio da parte del defunto, perchè questi oggetti devono essere dichiarati secondo il loro valore venale.

Poichè le successioni sono soggette a tassa per il loro ammontare netto dalle passività, sono ammessi in deduzione i debiti certi e liquidi, legalmente esistenti al momento dell'apertura della successione, risultanti da atto pubblico, da sentenza passata in giudicato, o da scritture private che abbiano acquistato data certa, anteriormente all'apertura della successione.

Sono pure ammesse in deduzione dell'asse ereditario le spese d'infermità relative agli ultimi sei mesi di vita dell'autore della successione, e così pure le spese funerarie entro i limiti (oggi del tutto inadeguati) indicati dal secondo comma dell'art. 46 della legge del 1923.

La denuncia deve presentarsi nel termine di 4 mesi dal giorno della morte quando l'autore della successione è morto nello Stato, e in termini più lunghi se egli è morto in altre parti d'Europa o fuori di Europa (art. 46).

Quando per gli stessi beni una o più successioni si aprono nel periodo di 4 mesi (termine che andrebbe esteso almeno a 2 anni) dall'apertura di una prima successione, i beni medesimi non possono essere colpiti che da una sola tassa di trasferimento, che è la più grave tra le tasse applicabili alle diverse successioni.

Si presenta con frequenza il caso che con la morte dell'ereditando il successore, se pure ottiene, sotto lo aspetto giuridico, un aumento di patrimonio, economicamente si trova in condizioni più disagiate di prima. Tale ipotesi si avvera specialmente per la vedova ed i figli minorenni, e qualche volta anche maggiorenni, di un impiegato o di un professionista provvisto di un piccolo patrimonio, i quali dopo la morte del capo di famiglia, sebbene abbiano ottenuto in successione il suo patrimonio, si trovano in condizioni più ristrette di prima, perchè la circostanza che il reddito proveniente dal patrimonio non serve più anche al mantenimento del capo di famiglia, è lontana dal compensare la diminuzione di reddito che la famiglia subisce per il mancato provento dell'attività del defunto, provento che può anche essere stato notevole.

Ed a ragione si presenta questo esempio come uno dei casi più dolorosi nelle vicende economiche delle famiglie dei professionisti e degli impiegati.

Nella mia opinione questo caso è meritevole di richiamare l'attenzione del legislatore per studiare la possibilità di un rimedio adeguato.

*L'imposta sul valore netto globale dei trasferimenti a titolo gratuito*, istituita col decreto-legge 4 maggio 1942, n. 434, convertito con modificazioni nella legge 18 ottobre 1942, n. 1220, e modificata col decreto luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90, colpisce indipendentemente dall'imposta di successione l'asse ereditario globale netto lasciato dall'autore della successione quando supera il valore di 250 mila lire. Tale asse è colpito da un'imposta progressiva da liquidarsi in base alle aliquote stabilite dall'art. 6 del suddetto decreto luogotenenziale.

Per l'asse ereditario o la parte di esso devoluta agli ascendenti o discendenti in linea retta e al coniuge superstite, nonchè ad enti morali, l'imposta è ridotta della metà.

Restano ferme le esenzioni o riduzioni dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario dei militari caduti in guerra o delle altre persone ad essi assimilate contenute nel decreto-legge 19 agosto 1943, n. 734.

I titoli del Debito pubblico dichiarati dalle leggi di emissione esenti dalle imposte di donazione e di successione sono esenti altresì dall'imposta sul valore globale dei trasferimenti a titolo gratuito.

Quando vi è concorso di eredi o di legatari, l'imposta sul valore globale si liquida sull'intero asse ereditario, e l'ammontare ottenuto è ripartito fra gli eredi e i legatari in misura proporzionale.

A questa imposta sono soggette anche le donazioni e le liberalità, comprese le costituzioni di dote, e quelle del patrimonio familiare.

Sono abrogate le disposizioni contenute nel decreto-legge 4 maggio 1942, n. 1220, relative alle esenzioni dall'imposta nello stretto nucleo familiare.

## CAPITOLO IV

### Alcune notizie statistiche.

Gli elementi statistici relativi all'imposta sulle successioni sono stati regolarmente pubblicati da parte della Direzione generale delle tasse sugli affari finchè l'imposta non fu ridotta ai minimi termini col decreto-legge 30 dicembre 1923, n. 3271, che conservò l'imposta soltanto a carico delle successioni fra prozii e pronipoti cugini, ed altri parenti oltre il quarto grado, tra affini e tra estranei (compresi gli enti morali).

Con l'entrata in vigore di tale legge, venne naturalmente meno la possibilità stessa della rilevazione statistica tranne che per le poche successioni ancora assoggettate all'imposta; ristabilita l'imposta sulle successioni mediante il decreto-legge 30 aprile 1930, n. 431, a carico dei parenti e degli affini che ne erano stati esentati, ma esentate le successioni tra i genitori e figli quando i figli fossero due o più di due tra genitori e discendenti dei loro figli quando tali discendenti fossero pure due o più di due e così pure tra coniugi con due o più figli, l'amministrazione credette opportuno di limitare la rilevazione statistica al provento dell'imposta ed al numero ed al valore accertato dei trasferimenti a causa di morte e a titolo gratuito tra vivi dei soli fabbricati, terreni e aziende industriali e commerciali.

Per questo motivo devo a mia volta limitarmi ad esporre i pochi elementi di cui dispongo.

Ricordo tuttavia che le ultime statistiche provano anzitutto che su circa 600.000 morti all'anno, solamente una quinta parte lasciava una eredità patrimoniale, che poi, nel maggior numero dei casi, rappresentava valori molto modesti, mentre la percentuale maggiore del valore totale delle successioni era rappresentata dalle successioni mediocri, grandi e grandissime.

Per ciò che riguarda la ripartizione dell'ammontare totale delle successioni secondo il grado di parentela, esse venivano trasmesse ai discendenti, figli adottivi e ascendenti nel rapporto di circa il 65%, in quello di 8-9% tra coniugi, pure di 8-9% tra fratelli e sorelle, del 9-10% tra zii e nipoti, prozii e pronipoti, del 4% tra altri parenti ed estranei e dell'1-2% a Istituti di carità, società di mutuo soccorso ed altri enti morali.

In quanto alle successioni e alle donazioni della proprietà immobiliare e di quella di aziende industriali e commerciali, la seguente tabella che ho compilato, valendomi degli elementi pubblicati a pagg. 243 e 245 dell'Annuario statistico italiano per l'anno 1941 e che si riferiscono all'esercizio 1938-39, indica il valore accertato dei suddetti trasferimenti nelle singole regioni dello Stato e il provento dell'imposta.

Tali cifre che sono già discreti indici della ripartizione tra le singole regioni della proprietà immobiliare e di quella delle aziende industriali e commerciali individuali, e potrebbero diventare indici più sicuri se invece di riferirsi ad un solo anno rappresentassero la media dei valori di una serie di anni; ma da tali cifre non è permesso ricavare la percentuale della pressione che l'imposta sulle successioni esercita sul valore complessivo delle successioni stesse, perchè mancano i dati relativi alla proprietà mobiliare che pure anche nel nostro paese ha acquistato un'importanza eguale e forse anche un po' superiore a quella della ricchezza immobiliare.

*Valore accertato dei trasferimenti a causa di morte e a titolo gratuito tra vivi (compreso il nucleo familiare) della proprietà immobiliare e della proprietà di aziende industriali e commerciali nell'esercizio finanziario 1938-39*

	Trasferimenti a causa di morte	Trasferimenti a titolo gratuito fra vivi	Totale	Provento dell'imposta di successione (riscossione)
(milioni di lire)				
Piemonte .....	657,2	61,9	719,1	23,4
Liguria .....	167,3	16,6	183,9	16,0
Lombardia .....	700,8	65,9	766,7	34,1
Venezia Trident... ..	84,0	11,8	95,8	2,2
Venezia G. e Zara ..	75,8	40,7	116,5	3,2
Veneto .....	454,4	49,8	504,2	13,5
Emilia .....	369,0	85,4	454,4	17,3
Toscana .....	251,3	39,4	290,7	15,1
Marche .....	96,7	31,7	128,4	4,4
Umbria .....	47,5	11,4	58,9	1,8
Lazio .....	260,4	57,4	317,8	13,2
Abruzzi e Molise ..	90,4	34,3	124,7	2,4
Campania .....	423,9	182,5	606,4	13,1
Puglie .....	202,3	117,4	319,7	7,9
Lucania .....	22,5	21,3	43,8	0,7
Calabria .....	60,8	35,6	96,4	2,3
Sicilia .....	312,6	136,4	450,0	10,7
Sardegna .....	51,2	19,4	70,6	1,8
<b>TOTALE...</b>	<b>4.259,7</b>	<b>988,6</b>	<b>5.248,3</b>	<b>183,8</b>
			1937-38	174,9
			1936-37	188,3

A sua volta le cifre seguenti indicano le entrate (accertamenti di competenza), procurate dall'imposta sulle successioni e donazioni negli esercizi dal 1937-38 al 1941-42 (Annuario statistico italiano 1943, pag. 129):

1937-38	183,3
1938-39	206,0
1939-40	209,5
1940-41	229,0
1941-42	283,2

*Evasione dall'imposta.* — L'evasione dall'imposta aveva luogo soprattutto nel caso di patrimoni che comprendevano titoli mobiliari al portatore; dopo introdotto il sistema della nominatività dei titoli azionari questa forma di evasione ha naturalmente cessato di essere possibile per i titoli azionari; ne resta però la possibilità

per i titoli del Debito pubblico al portatore, ma non è evasione vera e propria, bensì *esenzione* quella concessa ai titoli del Debito pubblico che sono stati dichiarati esenti dalle imposte sulle successioni e donazioni con le leggi che ne hanno autorizzato l'emissione.

Vi possono essere parziali evasioni anche per la proprietà immobiliare, se si riesce ad occultarne il vero valore, ma questo abuso è oggi piuttosto limitato dati i mezzi di cui l'Amministrazione dispone per l'accertamento dei valori imponibili.

## CAPITOLO V

### Osservazioni conclusive.

L'imposta sulle successioni quale risulta dalle tabelle annesse al decreto luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90, è certamente molto grave, anche se si tien conto del fatto che tutte le altre imposte sono pure portate alle maggiori altezze possibili.

Diamo un solo esempio: un padre di famiglia lascia una successione di un milione di lire (la cui potenza di acquisto corrisponde presso a poco a quella di 60-70 mila lire prima della guerra) ripartita in parti eguali tra 3 figli, e l'usufrutto di legge alla moglie, che abbia compiuto i 50 anni di età.

Da diligenti conteggi che ho eseguito risulta che su tutto l'asse ereditario grava un'imposta complessiva di circa 73.800 lire eguale al 7,38 per cento dell'asse stesso. Su ciascuno dei 3 fratelli grava un'imposta di L. 26.142 e sull'usufrutto spettante alla vedova un'imposta di lire 687 (S. E. & O.).

La percentuale dell'imposta sarebbe corrispondentemente maggiore se la trasmissione avesse luogo tra coniugi, tra fratelli e sorelle, tra zii e nipoti, tra altri parenti ed affini e tra estranei, e così pure se si trattasse di un asse ereditario di valore superiore a quello preso in considerazione.

Sono cifre che fanno riflettere, essendo incerto se i singoli eredi possano pagarle con il reddito dei beni ottenuti in successione, oppure se per pagarle debbano vendere una parte della quota successoria ad essi spettante.

Qualora venisse dimostrato che l'impiego che lo Stato fa del provento dell'imposta risultasse più utile per la Nazione, considerata come un atto di quello che ne farebbero i singoli successori, si potrebbe anche ammettere che coloro che ottengono successioni di ingente valore debbano venderne una parte per pagare l'imposta, ma questa norma non può in nessun caso applicarsi alle successioni medie e minori perchè in contrasto con il principio che se non si vuole andare incontro alla disgregazione della proprietà privata e alla diminuzione della produzione, le imposte devono essere pagate coi redditi, e non con i patrimoni, sebbene nulla vieti che esse siano formalmente commisurate ai patrimoni come ad espressioni equivalenti dei redditi stessi.

Ma il limite surriferito deve essere osservato, perchè altrimenti, essendo i patrimoni in ciascun momento delle quantità di ricchezza determinate e non suscettibili di riproduzione periodica, si riducono le fonti stesse

della produzione di ricchezza, come è avvenuto più d'una volta nella storia e come non è escluso possa verificarsi anche oggi o nell'avvenire.

Queste disastrose conseguenze di una eccessiva pressione tributaria sono tuttavia meno probabili nella società contemporanea per l'impiego che viene fatto su larga scala del meccanicismo nella produzione economica, ma non conviene fare eccessivo assegnamento nemmeno su questa circostanza di fatto per evitare delusioni che potrebbero anche essere tragiche.

Certamente le necessità delle ingenti spese per la ricostruzione economica del paese giustifica una forte pressione delle imposte su tutti i redditi, e specialmente su quelli fondati ma, nella mia opinione, la nostra imposta sulle successioni ha raggiunto un'altezza tale che non può essere superata, senza che la sua eccessività contribuisca all'accelerazione ed intensificazione di quel processo della proletarianizzazione delle classi medie, che per un complesso di disgraziate circostanze, è ora già in corso di attuazione.

## BIBLIOGRAFIA

- ALESSIO: *Saggio sul sistema tributario in Italia*, vol. II, Torino.
- ALLIX: *Traité élément. de la science des finances*, V ediz., Parigi, 1927.
- ANNUARI STATISTICI ITALIANI (tutti).
- BESOBRAOFF: *Impôts sur les acts*, in « Mémoires de l'Académie de Saint-Petersbourg », vol. X, 1866.
- BARBATI: *L'imposta sulle successioni nel diritto e nell'economia sociale*, Napoli, 1911.
- BARON: *Zur Erbschaftssteuer in Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, Jena, 1874.
- BLUNTSCHLI: *Das Erbrecht und die Reform des Erbrechts*, Nordlingen, 1879.
- BOLLETTINO DI LEGISLAZIONE E DI STATISTICA COMPARATA, Roma, anni 1923-24 e 1924-25: *Il movimento della proprietà immobiliare in Italia*, ecc., anni 1926-27; *Le tasse nell'esercizio finanziario 1925-26 per regioni e provincie e La trasmissione della proprietà immobiliare*.
- BONETTI: *Le leggi sulle tasse di registro*, Milano, Vallardi, s. d.
- BOSSCHE (VON DEN): *L'impôt sur les successions en Angleterre, en France, et en Belgique*, Lovanio, 1900.
- BOUCARD-JÈZE: *Cours élément. de science des finances*, V Ediz., Parigi, 1912.
- BULLETIN (français) DE STATISTIQUE ET DE LÉGISLATION COMPARÉE, voll. IX-XI.
- BORGATTA: *L'evoluzione dell'imposta successoria in Italia*, nel fascicolo dell'ottobre 1920 del « Contribuente », Milano.
- CATINELLI: *Imposta sulle successioni nel diritto romano*, nella Rivista « Studi e Documenti di Storia e Diritto », anno VI, Roma.
- CHRBULIEZ: *Précis de la science économique*, Parigi, 1862.
- DE FRANCISCI GERBINO: *Le imposte patrimoniali e la valutazione del patrimonio fondiario*, Milano, 1912.
- DALTON: *Principles of public finance*, Londra, 1923.
- DE VITI DE MARCO: *I primi principii dell'economia finanziaria*, Roma, 1928.
- DIETZEL: *Reichnachlasssteuer oder Reichvermögenssteuer*, Berlino, 1909.
- EHEBERG: *Grundriss der Finanzwissenschaft*, IV Ediz., 1928.
- EINAUDI: *La guerra e il sistema tributario italiano*, Bari, 1927.
- ID.: *Principii di scienza delle finanze*, II Ediz., pp. 189 e 190, Torino, 1940.
- ESCHEMBACH: *Erbsrechtsreform und Erbschaftssteuern*, Berlino, 1891.
- FASOLIS: *Scienza delle finanze e diritto finanziario*, II Ediz., vol. I, Padova, 1933.
- FERRARI GIANNINO: *Ricerche sul diritto ereditario in Occidente nell'alto medio-evo*, Padova, 1914.
- FLORA: *Manuale di scienza delle finanze*, VI Ediz., Livorno, 1921.
- GANGEMI: *La politica economica e finanziaria del governo fascista*, Bologna, Zanichelli.
- GARELLI: *L'imposta successoria*, Torino, 1896.
- GEFFCHEN: *Erbrecht und Erbschaftsteuer*, in « Jahrbücher für Gesetzgebung », Verwaltung und Volksirtschaft, Lipsia, 1881.
- GINI: *L'ammontare e la composizione della ricchezza delle Nazioni*, specialmente pp. 553-566, Torino, 1914.
- GRAZIANI: *Natura economica delle imposte sulle successioni*, in « Studi Senesi », vol. VII, fasc. I, 1890.
- ID.: *Istituzioni di scienza delle finanze*, III Ediz. Torino, 1929.
- GRIZIOTTI: *Principii di politica, diritto e scienza delle Finanze*, Padova, 1929.
- ID.: *Elementi di scienza delle finanze*, Firenze, 1932.
- GUASTI: *Il regime fiscale nelle successioni e donazioni*, in « Problemi Italiani », 15 gennaio 1923.
- HECKEL: *Zur Lehre der Verkehrssteuern*, in « Finanz-Archiv », 1890.
- ID.: *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Lipsia, 1907.
- JÈZE: *Cours élément. de science des finances*, V ediz., Parigi, 1912.
- LEROY-BEAULIEU: *Traité de la science des finances*, VIII ediz., vol. I, specialmente pp. 640-655, Parigi, 1912.
- LORINI: *Scienza delle finanze*, Pavia, 1912.
- MALGARINI: *Coordinazione giuridica delle imposte*, p. 103, Parma, 1885.
- MARZANO: *Compendio di scienza delle finanze*, Roma, 1886.
- MASCI: *Corso di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Roma, 1938.
- MAYR: *Zum Kampf um die Nachlasssteuer*, in « Finanz Archiv », 1909, vol. I.

- MEYER: *Die Principien der gerechten Besteuerung in der neueren Finanz*, specialmente a pag. 358, Berlino, 1884.
- ID.: *Ein Beitrag zur Lehre der Verkehrssteuern*, in « Finanz-Archiv », I fasc. del 1910.
- NAVARRA-CRIMI: *La guerra e l'imposta sulle successioni*, in « Riforma Sociale », agosto, 1915.
- NINA: *L'imposta di successione*, Torino, 1902.
- NITTI: *Principi di scienza delle finanze*, Napoli, 1922-24.
- PIGOU: *Public Finance*, Londra, 1928.
- PESCATORE: *Logica delle imposte*, Torino, 1867, (pag. 179 e segg.).
- PLEHN: *Introduction to the public finance*, IV Ediz., New York, 1921.
- POSSENTI: *Le tasse sugli affari nel decennio fortunoso*, in « Riforma Sociale », gennaio-febbraio 1925.
- PUVIANI: *Teoria della illusione finanziaria*, Remo Sandron, 1903.
- Relazione al Re dell'on. Ministro delle finanze De Stefani sul decreto-legge 20 agosto 1923, n. 1803, con cui fu abolita l'imposta di successione nel nucleo familiare.*
- Relazione della Commissione del Senato estesa dall'on. prof. Vittorio Polacco sul disegno di legge che inaspriva i diritti tributari sulle successioni. Dir. I, Sessione 1919-20, n. 149-A.*
- RICARDO: *Principi di economia politica*, in « Biblioteca dell'Economista ».
- RIGNANO: *Per una riforma socialista del diritto successorio*, Bologna, 1920.
- SCHALL: *Le imposte sugli affari e sulle successioni*, in « Biblioteca dell'Economista », III serie, vol. XIV.
- SCHANZ: *Erbschaftsteuern*, in « Handwörterbuch des Staatswissenschaften », III Ediz.
- ID.: *Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuern*, in « Finanz-Archiv », 1900-1901.
- SCHEEL: *Erbschaftsteuer und Erbschaftsreform*, Iena, 1887.
- SCHULTZ: *The taxation of Inheritance*, Boston, 1926.
- SELIGMAN: *The Inheritance Tax*, in *Essays on Taxation*, VIII Ediz. New York, 1913.
- SÉVENÉ: *L'impôt sur la succession*, Montpellier, 1919.
- STUART-MILL J.: *Principles of Political Economy*, Londra, 1873, libro V, cap. IX, sez. I.
- TIVARONI: *L'imposta sulle successioni nella finanza contemporanea*, Torino, 1916.
- UCKMAR: *La legge di Registro*, 4 volumi, Padova 1928.
- VOCKE: *Die Abgaben, Auflagen und die Steuer*, ecc., Stuttgart, 1887, p. 621 e segg.
- WAGNER: *Scienza delle Finanze, Traduzione italiana*, « Biblioteca dell'Economista », serie III, parte II, Torino, 1891.
- WAGNER et DELTE: *Histoire de l'impôt*, Traduct. franc., Parigi, Giard et Brière, vol. II, pag. 185.
- WEST MAX: *The Inheritance Tax*, II ediz., New York, 1908.
- WILLS ACT: in « Laws of England » by the Earl of Halsbury, vol. XXVIII, Londra, 1916.