CAMERA DEI DEPUTATI N. 4280

DISEGNO DI LEGGE

PRESENTATO DAL MINISTRO DELLE FINANZE

(PRETI)

DI CONCERTO COL MINISTRO DEL TESORO

(COLOMBO EMILIO)

Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria

Presentato alla Presidenza il 24 luglio 1967

ONOREVOLI COLLEGHI ! — 1. – Sono note le ragioni che indussero il Governo, nel settembre del 1962, a porre urgentemente allo studio la riforma tributaria, dandone incarico a una Commissione particolarmente qualificata.

Tali ragioni derivano:

– da esigenze di maggiore modernità nel sistema dei tributi, di maggiore perequazione fra le categorie di contribuenti e di repressione dell'evasione, che appare sempre più grave e sempre più insostenibile sotto il profilo morale, economico (anche con riferimento ad effetti di distorsione nella concorrenza) e politico;

– dalla necessità di limitare drasticamente le esenzioni e le agevolazioni;

– da esigenze di semplificazione legislativa e di maggiore efficienza amministrativa;

– dal rispetto degli oblighi assunti in sede internazionale e dalla volontà di rendere il nostro sistema tributario più aderente a quello dei Paesi con i quali siamo economicamente più vicini;

– da esigenze economiche nei confronti della produzione e del suo sviluppo;

– dalla valutazione del costo della gestione amministrativa dei tributi.

Si tratta di finalità ben note e più volte ripetute, sulle quali non è il caso di indugiare oltre. È ad ogni modo certa, ed è concordemente conclamata in tutti gli ambienti e ad ogni livello, la non più differibile esigenza di porre rimedio alla grave situazione in cui versa il settore tributario, ed ai riflessi negativi che essa produce nei rapporti tra i cittadini e lo Stato, nella moralità pubblica e privata, nella vita civile ed economica del Paese.

2. — Nel maggio del 1963 la Commissione di studio – composta di insigni docenti universitari e di qualificati esponenti dell'Amministrazione e degli organi consultivi – presentò un'ampia relazione sullo stato dei suoi lavori. Sulla base di tale relazione la riforma tributaria venne inserita nei programmi di Governo del novembre 1963 e del luglio 1964.

Nel 1965, sulla scorta dell'ulteriore studio frattanto compiuto dalla Commissione, le linee della riforma furono esposte dal Ministro per le finanze alla Commissione finanze e tesoro della Camera dei Deputati. Poco tempo dopo la riforma venne inclusa dal Consiglio dei Ministri nel Programma di sviluppo economico relativo al quinquennio 1966-1970, con

chiara ed esauriente indicazione delle innovazioni e modificazioni da introdurre nei diversi settori del sistema tributario (Capitolo XXIII).

I lineamenti della riforma, nelle varie fasi, sono stati resi di pubblica ragione, essendo stati pubblicati sia la prima relazione della Commissione di studio (1964), sia la relazione del Ministro alla Camera dei Deputati (nel volume « L'attività tributaria nel 1964 ») ed avendo avuto ampia diffusione il Programma di sviluppo. Le reazioni della pubblica opinione sono state, generalmente, favorevoli.

Nei primi mesi del 1967 due avvenimenti di grande rilievo politico resero ancor più imperiosa la necessità di passare senza ritardo alla fase di attuazione legislativa. La Camera dei Deputati approvò (17 marzo 1967) il Programma di sviluppo economico, che prevede l'attuazione della riforma entro il 1970. Il Consiglio dei Ministri della Comunità economica europea deliberò definitivamente (9 febbraio 1967) che la sostituzione dell'imposta sull'entrata con l'imposta sul valore aggiunto dovrà essere concretamente operante, in tutti gli Stati membri, a partire dal 1° gennaio 1970.

La Commissione di studio predispose pertanto, per incarico del Ministro per le finanze, uno schema di legge-delega per l'attuazione delle previste riforme del sistema tributario. Ne è derivato, dopo il vaglio e l'intervento di un Comitato di Ministri presieduto dal Presidente del Consiglio, il presente disegno di legge.

3. — Se esiste, come esiste sicuramente, una seria volontà di adempiere nei termini indicati l'impegno programmatico e l'impegno internazionale, quello della delegazione legislativa è il solo strumento idoneo.

La riforma da realizzare entro il quinquennio, secondo il Programma economico, non comprende l'intero sistema tributario; è tuttavia molto ampia, poiché tocca un complesso di tributi dai quali deriva più della metà del gettito fiscale globale (statale, comunale e provinciale). Essa riguarda tutte le imposte dirette e una notevole parte delle indirette, i principali tributi locali, le imposte successorie, alcune minori imposte di fabbricazione ed erariali di consumo; presuppone l'esame e la valutazione analitica di un migliaio circa di articoli di legge attualmente in vigore; richiede l'emanazione di una serie di provvedimenti assai complessi e tecnicamente elaborati, che nel loro insieme consteranno prevedibilmente di diverse centinaia di articoli.

Ben a ragione, d'altra parte, è stato stabilito in sede programmatica che alla riforma degli indicati settori tributari debba procedersi più o meno simultaneamente e comunque entro il quinquennio. Sono aspetti così strettamente legati e funzionalmente interdipendenti, da non poter essere scissi senza compromettere l'opera.

L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto e l'eliminazione dell'imposta sull'entrata derivano da impegni assunti in sede internazionale. Ma queste innovazioni implicano anche la necessità, del resto generalmente riconosciuta, di una sostanziale revisione delle imposte di registro, di bollo, di concessione governativa e ipotecarie; e importano, per altro aspetto, anche la modificazione delle imposte sui consumi, comprese le locali. Si tratta, invero, di due momenti dello stesso tipo di imposizione, che sono necessariamente connessi; ed è solo attraverso un'adeguata ristrutturazione del secondo, data la necessaria rigidità dell'imposta sul valore aggiunto, che può essere realizzata quella caratteristica della manovrabilità, che è stata giustamente assunta, nel Programma, tra i requisiti essenziali del sistema.

Nel settore delle imposte dirette, ancor più che in quello delle imposte indirette, l'esigenza di una revisione è universalmente riconosciuta. È questo, infatti, il campo in cui più acutamente si manifestano i riflessi negativi sul costume etico e sociale, privato e pubblico, anche in relazione all'elevatezza del prelievo globale che deriverebbe, in linea di diritto, dalla legislazione in vigore. Anche per esso, del resto, si prevede ormai imminente una direttiva vincolante della Comunità economica europea, della cui avanzata elaborazione la Commissione di studio ha tenuto il debito conto. A sua volta la revisione del regime tributario delle successioni è condizione essenziale per consentire il successo della riforma dell'imposizione diretta, che risulta oggi notevolmente turbata dall'esistenza di imposte successorie sperequate e frequentemente eluse.

In terzo luogo, una volta riconosciuta la necessità di una riforma dell'imposizione sul reddito implicante l'assorbimento dell'imposta di famiglia, e una volta riconosciuta l'esigenza di una revisione delle imposte comunali di consumo, è inevitabile che sia contemporaneamente avviato a soluzione il complessivo problema della finanza locale, nei modi e nei tempi indicati dal Programma.

Non sarà superfluo ricordare che una delle cause di insuccesso della riforma, progettata or sono tre lustri dal compianto ministro Va-

noni, va ritrovata nel frammentarismo con il quale i tempi e i modi della riforma stessa erano stati concepiti. I problemi della riforma non vennero affrontati, anche per difficoltà e remore che si ponevano sul piano politico, nella globalità imposta dalle loro connessioni, ma in modo separato e con successioni nel tempo. Anche per quanto riguarda l'amministrazione, questo metodo non soltanto non ne semplifica il lavoro, ma lo rende più complesso, perché richiede ripetuti impegni e successivi riadattamenti, e impedisce quelle ristrutturazioni organizzative che una riforma complessiva consente. Esso inoltre dà ai contribuenti e all'opinione pubblica la sensazione di precarietà e di instabilità; e questa sensazione pregiudica gravemente i risultati delle singole parti della riforma progressivamente introdotte, oltre a risultare nociva sotto un profilo economico più generale e sotto il profilo politico.

Si deve infine considerare che la presenza sempre più attiva dell'Italia nella vita economica internazionale, anche attraverso il Mercato comune europeo, impone che aspetti fondamentali delle nostre strutture, quali sono il sistema legislativo tributario e la relativa amministrazione, vengano adeguati nella estensione necessaria e con la dovuta rapidità alla nuova situazione nella quale il paese si trova.

Un ridimensionamento della riforma, oltre che non coerente con le previsioni programmatiche ormai condivise dal Parlamento, la esporrebbe dunque a sicuro insuccesso. Ma d'altra parte non è pensabile che una analitica discussione del genere e della mole sopra indicati possa essere addossata al Parlamento. È materialmente da escludere la possibilità di condurre tempestivamente a termine la discussione e l'approvazione di tutto il complesso di provvedimenti necessari, se fossero contemporaneamente presentati: mentre il diverso metodo, consistente nella presentazione e nella discussione dei vari provvedimenti in tempi diversi, aggiungerebbe inevitabilmente alla detta impossibilità materiale anche il pregiudizievole carattere di frammentarietà ora denunziato.

Il metodo da seguire è dunque quello della delegazione legislativa, che evita al Parlamento l'enorme peso di una discussione analitica, minuziosa e caratterizzata da un alto grado di tecnicismo, pur non sottraendo al suo esclusivo giudizio gli aspetti di fondo, caratterizzanti e politicamente rilevanti, della riforma. Sotto l'aspetto della tecnica legislativa, questa la principale cura posta nella redazione del disegno di legge; affinché non soltanto ne risultassero sufficientemente definiti, per il necessario rispetto dell'articolo 76 della Costituzione, l'oggetto, i principî e i criteri direttivi; ma ne risultasse inoltre compiutamente tratteggiata, in tutti gli elementi di rilievo, la nuova disciplina legislativa, che dovrà costituire, attraverso l'esercizio della delega, il punto d'arrivo della riforma intrapresa.

4. — Secondo il Programma economico nazionale il sistema tributario dovrà essere imperniato su pochi tributi di carattere fondamentale, da applicarsi, con tassi relativamente moderati, su una massa imponibile la più ampia possibile. Ciò postula la semplificazione del sistema, la riduzione delle aliquote globali, la revisione delle esenzioni e l'apprestamento di strumenti idonei all'esatto accertamento della materia imponibile e al contenimento dell'evasione. Prevede inoltre il Programma – e si tratta evidentemente di imprescindibili misure complementari, pur se rispondenti anche ad esigenze autonome – che si debba procedere alla riorganizzazione amministrativa e ad un radicale riordinamento della finanza locale (Cap. XXIII, nn. 236-238 e 244-246 del testo approvato dalla Camera dei deputati e trasmesso al Senato: v. stampato n. 2144 del Senato della Repubblica).

In piena rispondenza a tali direttive il disegno di legge determina, nel suo primo articolo, l'oggetto della delegazione legislativa e insieme il procedimento metodologico di attuazione normativa della riforma:

– sostituzione di una gran parte dei tributi attualmente esistenti con un ristretto numero di nuove imposte;

– revisione della disciplina di alcuni altri tributi, connessi con i precedenti, ma destinati ad esser mantenuti in vigore;

– adeguamento e perfezionamento della disciplina dell'accertamento, della riscossione, delle sanzioni e del contenzioso;

– riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria;

– riordinamento della finanza locale.

I successivi articoli determinano analiticamente i caratteri e gli elementi essenziali delle singole imposte da istituire; fissano i criteri in base ai quali deve essere riveduta la disciplina delle imposte destinate a permanere; stabiliscono i principî e i criteri in base ai quali deve essere disciplinata la materia delle esenzioni e delle agevolazioni, perfezionata la disciplina dell'accertamento, della riscossione, delle sanzioni e del contenzioso, modificate e integrate le norme concernenti la

struttura amministrativa e il funzionamento dei servizi, riordinata la finanza locale e coordinata la disciplina delle entrate tributarie delle Regioni a statuto speciale.

5. — L'articolo 1 del disegno di legge prospetta in sintesi il sistema dei tributi da istituire e reca l'elencazione di quelli da abolire.

a) La *imposizione sui redditi* sarà articolata su due fondamentali imposte: una personale e progressiva sul reddito delle persone fisiche e l'altra sul reddito delle persone giuridiche, la prima delle quali è preminente in confronto alla seconda. Queste due imposte sono integrate dalla imposta sui redditi di carattere patrimoniale che, con funzione di discriminazione qualitativa, accentua l'onere a carico di questi ultimi redditi in confronto ai redditi di lavoro. A queste imposte si accompagna l'imposta sugli incrementi immobiliari, con la funzione di acquisire alla tassazione gli incrementi dei valori patrimoniali immobiliari, che attualmente, se acquisiti da persone fisiche all'infuori dell'esercizio di imprese commerciali, non sono colpiti da alcuna imposizione, salvo gli incrementi delle aree edificabili.

L'eliminazione delle imposte reali ed il riassorbimento di esse nell'imposta sul reddito delle persone fisiche e nell'imposta sul reddito delle persone giuridiche sono la conclusione di una evoluzione, che ha avuto inizio in Italia con l'introduzione dapprima dell'imposta complementare sul reddito delle persone fisiche e successivamente dell'imposta sulle società. Si è delineato così un sistema di imposizione sul reddito, nel quale la qualificazione dei due menzionati tributi e la loro ragione di essere non era più nella diversa natura dei redditi, bensì nella diversa natura dei soggetti. Inoltre la deformazione del sistema originario e la considerazione di elementi soggettivi è avvenuta negli anni recenti nelle stesse imposte reali, attraverso la introduzione di criteri sempre più accentuati di progressività e di elementi di personalità nell'imposta di ricchezza mobile (cat. *B*, cat. *C* 1 e cat. *C* 2).

Nell'imposizione sul reddito delle persone fisiche costituirà elemento essenziale del nuovo sistema l'eliminazione dell'imposta di famiglia e l'assorbimento di essa nell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Infatti l'esistenza di due imposte, aventi sostanzialmente per oggetto l'una e l'altra il reddito globale delle persone fisiche, non ha alcuna giustificazione. Né logicamente si giustifica che una imposta globale sul reddito sia attribuita ad enti locali. Per altro verso l'esistenza dei due tributi determina gravi deformazioni e gravi inconvenienti per i contribuenti, i quali per il medesimo loro reddito si trovano di fronte a due organi accertatori e a due distinte procedure. Infine la coesistenza dei due tributi sul medesimo reddito determina notevoli maggiori costi di carattere amministrativo, senza ottenere alcun risultato proficuo, specialmente nei confronti dei possessori di redditi provenienti da più comuni e di redditi provenienti da valori mobiliari che il Comune di residenza non riesce a identificare e valutare se non indirettamente attraverso l'imposta complementare.

b) La *imposizione indiretta sui consumi* sarà imperniata sull'imposta sul valore aggiunto e su una imposta integrativa sui consumi, che prenderanno il posto dell'imposta sull'entrata, delle imposte comunali di consumo e di alcuni tributi minori. L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto, che costituisce uno degli aspetti essenziali della riforma, deriva da impegni assunti nei confronti degli altri paesi del Mercato Comune Europeo. Si prevede, inoltre, una sostanziale revisione dell'imposta e, in misura minore, delle imposte di bollo, ipotecarie, dei tributi catastali e delle tasse sulle concessioni governative.

In materia di *imposte sulle successioni e donazioni* si dispone l'abolizione dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario e il riordinamento dell'imposta sulle quote ereditarie e sulle donazioni.

c) I *tributi da abolire* sono essenzialmente quelli che sotto il profilo giuridico hanno i medesimi presupposti dei nuovi tributi da istituire, e che pertanto non troverebbero giustificazione nel nuovo sistema e costituirebbero duplicazioni. Essi sono stati individuati secondo un criterio restrittivo, cioè quello di attenersi all'attuale loro configurazione giuridico-formale, senza addentrarsi a valutare il fondamento economico-sostanziale di altri tributi. Questa valutazione avrebbe portato al riconoscimento della esistenza di altri settori di duplicazione di imposizione, a causa della esistenza di tributi aventi sostanzialmente analoga natura pur nella diversa qualificazione nominalistica e nella diversa configurazione giuridica. Va detto, tuttavia, che in molti casi l'esistenza di speciali imposizioni è pienamente giustificata.

Il criterio della identità di presupposto rispetto ai nuovi tributi introdotti vale per le imposte sul reddito la cui abolizione è prevista al n. I dell'articolo 1; per i tributi indicati alle lettere *a*), *b*), *c*), *e*), *f*) e *g*) del

n. II dell'articolo 1, che costituiscono imposizioni sui consumi rientranti nel nuovo sistema del valore aggiunto e dell'imposta integrativa monofase di consumo; per l'imposta comunale sull'incremento di valore delle aree fabbricabili e per i contributi di miglioria (articolo 1, n. III), che vengono assorbiti dall'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Alcuni fra i tributi, la cui abolizione viene proposta per ragioni di coerenza sistematica e per evitare concorso di imposizioni, danno un gettito molto modesto, sicché la soppressione sarebbe consigliata anche da ragioni di semplificazione a vantaggio sia dell'amministrazione che dei contribuenti. Tali, ad esempio, la tassa sulle carte da gioco (1.495 milioni di gettito nel 1966), l'imposta sui dischi fonografici (1.518 milioni di gettito nel 1966) e la tassa di radiodiffusione sugli apparecchi radioriceventi e telericeventi (4.895 milioni di gettito nel 1966), nonché, in misura diversa, la tassa di bollo sui documenti di trasporto (11.804 milioni nel 1966), che dà inoltre luogo a inconvenienti e complicazioni, e l'imposta sulla pubblicità (11.130 milioni nel 1966). Quanto all'imposta sul valore globale dell'asse ereditario, l'abolizione rientra nel riordinamento dell'imposizione sulle successioni e donazioni; ma anche per essa va considerato che il gettito non è molto elevato, pur avendo una certa consistenza in rapporto ai tributi prima indicati (22.343 milioni nel 1966).

Si ritiene, inoltre, che in occasione di una riforma di una notevole ampiezza, quale è quella che viene proposta dal disegno di legge, possano utilmente venire aboliti alcuni tributi, quantunque non rientrino direttamente nel sistema delle nuove imposte di cui viene proposta la introduzione. Si tratta di tributi che costituiscono inutili sopravvivenze di imposizioni a suo tempo disposte o per ragioni extrafiscali o per ragioni contingenti e che attualmente danno un gettito del tutto irrilevante, mentre creano complicazioni e dispersioni sul piano amministrativo. Per questi motivi si propone la abolizione delle imposte di fabbricazione sugli olii e grassi animali (28 milioni di gettito previsto nel 1966), sugli olii vegetali liquidi (95.000 lire di gettito nel 1966), sugli acidi grassi di origine animale e vegetale e sulle materie grasse classificabili come acidi grassi (1 milione di gettito), sugli organi di illuminazione elettrica (3117 milioni di gettito nel 1966) e sui surrogati del caffè (686 milioni di gettito), nonché dell'imposta erariale sul consumo del gas (300 milioni di gettito (articolo 1, n. II, lettera *d*). Si propone, infine, che venga abolita anche l'imposta di fabbricazione sui filati delle varie fibre tessili naturali ed artificiali, che è fonte di un discreto gettito 32.367 milioni nel 1966), in quanto questo tributo, che venne introdotto per ragioni contingenti e che non trova raffronto in altre legislazioni, non risponde ad esigenze di carattere sistematico e determina gravi distorsioni ed inconvenienti, anche nei rapporti con gli altri Paesi.

La notevole riduzione del numero dei tributi e la ristrutturazione del sistema tributario sulla base di una sensibile semplificazione rientrano fra gli scopi principali della riforma nell'interesse dello Stato, degli altri enti impositori e dei contribuenti, anche per la sensibile riduzione delle spese di amministrazione che potrà derivarne sia agli enti impositori sia ai contribuenti e in particolare alle imprese produttive.

6. — Uno dei più gravi elementi di perturbamento nella situazione attuale è costituito *dall'alto livello delle aliquote*. Nelle attuali condizioni, il contribuente ricorre a ogni forma di occultamento, anche costosa ed anche economicamente rischiosa, con la convinzione, largamente diffusa e spesso accettata nella moralità corrente, che così operando il cittadino esercita una sorta di legittima difesa nei confronti di una ingiusta aggressione dello Stato.

Non occorre soffermarsi a illustrare ancora una volta le deformazioni e i gravi inconvenienti di ordine morale, politico ed economico che derivano da questa situazione, fra l'altro con un costo non determinabile, ma elevato, che l'economia del Paese sopporta, nella ricerca da parte dei contribuenti di espedienti, mascheramenti e simili. Né va dimenticato che l'economia italiana, avendo basi assai più fragili che le economie di altri Paesi con i quali opera in concorrenza, dovrebbe, se mai, avere oneri fiscali e parafiscali meno pesanti. Attualmente, invece, le aliquote di molti nostri tributi, tenendo conto degli aumenti recentemente disposti e del fatto che gli aggi di riscossione sono a carico dei contribuenti, superano, talvolta in modo sensibile, le aliquote degli altri Paesi della Comunità europea.

Non è qui il luogo per affrontare il problema della misura del prelievo globale dello Stato e degli altri enti pubblici locali, previdenziali e assistenziali, in relazione alla economicità dei servizi che essi rendono e alle possibilità della nostra economia. Qui il problema va posto nei puri termini di tecnica e

di funzionalità tributaria, nel senso che il gettito tributario non può essere conseguito nella misura complessivamente voluta attraverso un sistema che vede da un lato aliquote elevatissime e dall'altro lato larghe zone di esenzioni e di evasioni, totali e parziali; ma deve essere raggiunto attraverso la generale applicazione dei tributi nei confronti di tutti, sulla base di aliquote che siano effettivamente applicabili.

Elemento essenziale della riforma, dunque, è che le aliquote dei nuovi tributi vengano determinate abbandonando in modo deciso, soprattutto per quanto riguarda i tributi a carattere progressivo, i livelli attuali. Del resto, com'è chiaramente indicato nel Programma economico nazionale, la riforma tributaria non ha e non deve avere per scopo un incremento del gettito fiscale; deve invece prefiggersi il risultato di mantenere il livello attraverso l'azione combinata del contenimento delle aliquote, con particolare riguardo a quelle progressive, e dell'allargamento della base imponibile. Si è quindi partiti dall'ipotesi che le innovazioni proposte, nel loro complesso, non devono incidere sul gettito, né per aumentarlo né per diminuirlo; e che il gettito dei tributi da istituire, inteso come rapporto fra il prelievo fiscale e il reddito nazionale, debba rimanere sostanzialmente immutato in confronto al gettito dei tributi da sopprimere. Pertanto le aliquote sono state determinate valutando sia il livello economicamente giustificato e tale, sotto il profilo tecnico tributario, da evitare gli attuali inconvenienti, sia le esigenze del gettito, con il criterio che i nuovi tributi debbano fornire nel loro complesso, dopo un breve periodo transitorio, un gettito sostanzialmente corrispondente a quello ora dato dai tributi dei quali viene proposta la soppressione.

La *perdita di gettito* che deriverebbe dall'abolizione delle indicate imposte statali e locali, dalla revisione delle aliquote, dalla semplificazione o dalle modificazioni dei criteri di applicazione di altri tributi viene valutata, secondo i dati di previsione del 1967, in circa 3.750 miliardi di lire, ivi compresa la perdita degli aggi di riscossione (75 miliardi) che, come si dirà, devono porsi a carico degli enti impositori.

Per quanto riguarda il *gettito dei nuovi tributi*, le previsioni si fondano ovviamente su elementi presuntivi, in particolare per quanto riguarda l'imposizione sul reddito delle persone fisiche. Tuttavia le valutazioni eseguite inducono a ritenere che il gettito sarà sicuramente recuperato, se non verranno concesse esenzioni o trattamenti di favore nella imposta personale sul reddito, neppure nei confronti dei minori contribuenti, e se verrà fatto uno sforzo concreto e positivo per il reperimento delle evasioni. L'evasione viene da taluno valutata in misura superiore al 35 per cento in materia di imposta sull'entrata. In materia di imposte dirette basterà ricordare che le dichiarazioni per l'imposta complementare sul reddito presentate nel 1966 manifestano un reddito imponibile complessivo di 1.457 miliardi in tutta Italia, con soli 16.524 redditi superiori ai cinque milioni, dei quali soltanto 601 superiori ai venti milioni !

La presenza di larghe zone di evasione impedisce che nella determinazione delle aliquote dei nuovi tributi e nella previsione del loro gettito possa essere fatto riferimento agli imponibili attuali. Essa indica inoltre la possibilità di non creare flessioni nel gettito, anche con l'applicazione delle aliquote indicate, sulla base di obiettive considerazioni di ordine economico e tecnico, dal disegno di legge.

Pur con senso di responsabilità e con la dovuta cautela, occorre accordare fiducia alla riforma e fare affidamento sull'allargamento della base imponibile. Tale allargamento deriverà dalla migliore organizzazione amministrativa, dalla semplificazione del sistema legislativo, dai nuovi più efficaci strumenti di accertamento, dal più ampio ricorso alle ritenute alla fonte, dalla nuova disciplina delle sanzioni, dalla equità delle aliquote, dalla revisione delle esenzioni. Un elemento di tranquillità nella fase di avviamento della riforma è costituito anche dalla considerazione che una parte importante del gettito deriva dalla presenza di cospicui arretrati, soprattutto nel settore dell'imposizione diretta, dove più difficili sono le previsioni e più sentita la preoccupazione di una iniziale caduta del gettito. Il nuovo sistema potrà inoltre consentire alcune importanti riduzioni nei costi amministrativi, con l'eliminazione di buona parte degli uffici tributari degli enti locali e dei costi di riscossione.

Rimane, tuttavia, il fatto che le ragioni precedentemente esposte rendono non matematica la previsione che i nuovi tributi previsti, con le aliquote per ciascuno di essi indicate, diano un gettito corrispondente, come percentuale di prelievo del reddito nazionale, a quello dei tributi soppressi. Di qui la disposizione dell'articolo 16 del disegno di legge, il quale prevede che nei cinque anni successivi al primo triennio di applicazione dei nuovi tributi (triennio che non viene quindi

considerato rilevante, perché destinato all'avviamento del nuovo sistema) l'applicazione dei nuovi tributi non dovrà importare sostanziale variazione del rapporto fra il reddito nazionale e il gettito che i tributi soppressi hanno dato nell'ultimo triennio della loro applicazione. Il medesimo articolo indica le soluzioni tecniche idonee a raggiungere tale risultato.

Questa norma, *oltre che indispensabile ai fini di poter introdurre le aliquote dei nuovi tributi con una certa tranquillità nei confronti del gettito*, appare utile come una indicazione e un impegno che il legislatore assume di fronte ai contribuenti: nel senso che, per almeno otto anni, le aliquote dei nuovi tributi non subiranno aumenti, se non per la obiettiva esigenza di assicurare l'attuale rapporto fra il reddito nazionale ed il gettito dei tributi soppressi; e verrebbero ridotte qualora questo rapporto dovesse risultare superato.

7. — *L'imposta sul reddito delle persone fisiche* si applicherà, con carattere personale e progressivo (articolo 2, n. 1), sul reddito complessivo annuale di ciascun soggetto, a similianza dell'attuale imposta complementare. Non avrà però, come l'imposta complementare, il carattere di una sovraimposizione che si aggiunge alle imposte reali, bensì il carattere di imposta unica sul reddito delle persone fisiche, dal momento che assorbirà, come già si è notato, anche i detti tributi.

Entreranno a comporre l'imponibile del soggetto, oltre i redditi propri, anche i redditi che la legge imputerà ad esso in ragione dei rapporti familiari. Come è noto, attualmente l'articolo 131 del testo unico delle imposte dirette comprende fra i redditi di ciascun soggetto anche i redditi altrui, dei quali abbia « la libera disponibilità o l'amministrazione senza obbligo di resa dei conti » e i « redditi della moglie non legalmente ed effettivamente separata ». Il n. 2 dell'articolo 2 del disegno di legge consentirà al legislatore delegato di disciplinare la materia nel modo che sarà giudicato più rispondente alla disciplina dei rapporti patrimoniali nella famiglia e, fra questi, dei rapporti patrimoniali fra i coniugi, anche in relazione alla preannunciata nuova legislazione. Va fatto tuttavia presente che le aliquote sono state indicate presupponendo che il reddito della moglie concorra con quello del marito a formare un unico imponibile, secondo il sistema attuale.

La *progressività* del tributo viene prevista *per scaglioni* (articolo 2, n. 3), in quanto tale sistema è più chiaro per il contribuente.

Il primo scaglione viene previsto per i redditi fino a 500.000 lire, con l'aliquota del 7 per cento, e lo scaglione più elevato per i redditi al di sopra di 500 milioni, con l'aliquota del 70 per cento. L'aliquota minima e l'aliquota massima sono state determinate tenendo conto che la nuova imposta assorbe l'imposta complementare, le imposte reali, le relative sovraimposte locali, le varie addizionali e gli aggi esattoriali. Da qui deriva la necessità che il reddito sia integralmente tassato, che la progressività dell'imposizione sia assicurata ad ogni livello e che non vi siano esenzioni né dirette, né mascherate attraverso riduzioni degli imponibili. Tuttavia, allo scopo di evitare aggravi a carico delle categorie meno abbienti, viene mantenuta la detrazione di una quota esente per i redditi annui inferiori a due milioni di lire: quota fissata in 300.000 lire fino ad un milione di reddito annuo e da determinarsi in misura gradualmente decrescente per i redditi tra un milione e due milioni. Si raggiunge così il risultato, in particolare, che *per i redditi minori, attualmente esclusi dall'imposta complementare, l'onere fiscale corrisponderà mediamente a quello oggi derivante dalla sola imposta di ricchezza mobile categoria C2 e relative addizionali.* Spetterà al legislatore delegato di determinare gli scaglioni e le aliquote intermedi, in coerenza con gli accennati criteri e tenendo conto della distribuzione dei redditi nelle varie classi.

Un correttivo alla normale scala di progressività sarà costituito, anche in avvenire, dalle *detrazioni per le persone a carico*. Queste vengono previste non più come detrazioni dall'imponibile (articolo 138, primo comma, testo unico imposte dirette), bensì come deduzioni dall'imposta dovuta (articolo 2, n. 4). In questo modo verrà evitata la sperequazione che attualmente si verifica nell'applicazione dell'imposta complementare sul reddito (in quanto, trattandosi di una imposta progressiva, la detrazione fissa dall'imponibile comporta un beneficio tanto più sensibile quanto più il reddito complessivo del soggetto è elevato). La detrazione non ha il carattere di una esenzione accordata alle somme necessarie per il mantenimento dei componenti della famiglia, bensì di una attenuazione dei normali criteri di progressività.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche colpisce il reddito netto complessivo del contribuente, come unica imposta sui redditi delle persone fisiche, oltre l'imposta sui redditi patrimoniali. La *classificazione dei redditi in categorie distinte* rimarrà soltanto ai fini dei diversi criteri di determinazione del-

l'imponibile, in relazione alle diverse fonti di reddito (articolo 2, nn. 7, 8, 9, 11), ed eventualmente ai fini dei diversi criteri di riscossione dell'imposta, soprattutto per l'applicazione delle ritenute alla fonte. Anche limitata a questi fini, la classificazione conserverà tuttavia notevole importanza. Infatti, nel nuovo sistema previsto, l'imposizione avviene in forma unificata, con il tributo personale e progressivo sul reddito globale; ma la determinazione degli imponibili avverrà in modo separato per i singoli redditi provenienti dalle diverse fonti. Si tiene conto così della realtà economica, si consente la utilizzazione di esperienze legislative, dottrinarie e giurisprudenziali; e soprattutto si facilita l'opera dell'amministrazione. Venendo meno le imposte reali sui singoli redditi, ed avendo luogo la imposizione sui redditi delle persone fisiche con una unica imposta personale e progressiva sul reddito netto complessivo, la discriminazione qualitativa dei redditi, allo scopo di assoggettare a un maggiore onere di imposta i redditi di carattere patrimoniale e ad un minore onere i redditi di lavoro, si attuerà attraverso la apposita imposizione sui redditi patrimoniali, prevista dall'articolo 4 del disegno di legge. Pertanto, attuata in questo modo la discriminazione a favore dei redditi di lavoro, non sarebbe pensabile di introdurre in sede di imposta personale progressiva ulteriori benefici a loro favore, né con aliquote di favore, rendendoli avulsi dal reddito complessivo del soggetto, né con la riduzione dell'imponibile, escludendo dal coacervo una parte del reddito. Ciò sarebbe incompatibile con il carattere del tributo, verrebbe ad accordare benefici, che si rifletterebbero anche sui redditi diversi dai redditi di lavoro, e, aprendo la via ad altre analoghe richieste, condurrebbe al pratico annullamento dell'imposta personale progressiva.

La determinazione dei redditi dominicali e agrari dei terreni e dei redditi dei fabbricati continuerà ad avere luogo sulla base di tariffe di estimo catastale, le quali però dovranno essere disciplinate in modo da meglio assicurare la loro aderenza ai redditi effettivi (articolo 2, n. 8).

Per le imprese commerciali (articolo 2195 codice civile) viene stabilito anzitutto il principio che la determinazione dei redditi debba avvenire secondo criteri idonei al maggior possibile adeguamento del reddito imponibile a quello « effettivamente prodotto » e al soddisfacimento delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo (articolo 2, n. 9). Si fa implicito rinvio, in tal modo, ai criteri e metodi indicati dalla economia aziendale nella determinazione del reddito d'impresa (già rispecchiati, di massima, dagli articoli 91-113 del vigente testo unico delle imposte dirette) e, insieme, alle direttive di sviluppo produttivo fissate dal Programma economico nazionale. La determinazione del reddito deve avvenire in base alle scritture contabili. Questo metodo di accertamento deve trovare applicazione anche per i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni (articolo 2, n. 11); per i quali ultimi, tuttavia, e per le imprese minori, saranno individuate semplificazioni in ordine alla contabilità obbligatoria e alla determinazione del reddito (articolo 2, n. 11).

Per quanto riguarda i redditi derivanti da partecipazioni in società di persone, in associazioni non riconosciute o in altre organizzazioni prive di personalità giuridica, il reddito verrà determinato in modo unitario nei confronti della società, associazione od organizzazione, ma l'applicazione dell'imposta avverrà nei confronti dei soci, associati o aventi diritto, comprendendo nel reddito complessivo di ciascuno di essi la parte di reddito di loro competenza (articolo 2, n. 10). Se i soci o i partecipanti sono persone giuridiche, la parte del reddito di competenza di ciascuno entrerà a comporre il reddito complessivo netto del soggetto ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (articolo 3, nn. 2 e 4).

La *determinazione del reddito imponibile* di ciascun soggetto dovrà avvenire, in via di principio, in modo analitico, sulla base dei singoli redditi (di lavoro dipendente, professionali, d'impresa, da terreni, da fabbricati, da partecipazioni in società di persone, da dividendi o altri utili percepiti da società di capitali, da interessi, ecc.), con detrazione delle spese, perdite ed oneri non considerati nella determinazione dei singoli redditi (« reddito complessivo netto »: articolo 2, n. 6). Verrà fatto ricorso alla determinazione sintetica del reddito imponibile in presenza di elementi che facciano presumere la evasione (articolo 2, n. 6). Questa formula, pur nella sua genericità, riflette in sostanza la norma che attualmente autorizza l'accertamento sintetico, ai fini dell'imposta complementare, quando « il tenore di vita del contribuente o altre circostanze di fatto fanno presumere un reddito superiore a quello risultante dalla determinazione analitica » (articolo 137 testo unico imposte dirette). Essa lascia tuttavia al legislatore delegato la possibilità di una specificazione idonea a garantire i contribuenti nei li-

miti compatibili con le esigenze dell'accertamento.

La progressività delle aliquote e l'applicazione dell'imposta per periodi annuali rendono necessari particolari criteri ai fini della applicazione del tributo nei confronti di quei redditi, dei quali il contribuente viene bensì a disporre in un determinato periodo di imposta, ma che *si sono formati nel corso di più periodi*. Questa particolarità impone speciali criteri nella determinazione delle aliquote applicabili.

Alcune ipotesi sono già contemplate, nel detto senso, dalla vigente legislazione (articolo 140 testo unico citato): plusvalenze conseguite in occasione di cessione e di liquidazione di aziende, indennità corrisposte ai dipendenti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro. Ad esse il n. 5 dell'articolo 2 del disegno di legge aggiunge gli interessi compresi nelle indennità di assicurazione e capitalizzazione, le vincite (in considerazione della loro particolarità come redditi di carattere eccezionale e di origine fortuita) e l'acquisizione di azioni gratuite o l'aumento del valore nominale delle azioni già possedute.

Nel caso di assegnazione di azioni gratuite o di aumento gratuito del valore nominale delle azioni, è noto che autorevoli opinioni escludono il carattere di reddito; ed in questo senso si era espressa anche la giurisprudenza (Commissione centrale 12 giugno 1962, numero 74555). Attualmente la materia è disciplinata dalla legge 29 dicembre 1962, n. 1745 (articolo 1, terzo comma), nel senso che non costituisce reddito per i soci la parte di aumento gratuito del capitale sociale, che rientra nel 25 per cento degli utili complessivamente distribuiti dalla società dopo l'entrata in vigore della legge citata, e che costituisce reddito l'eccedenza. Si è inteso di impedire, in tal modo, le evasioni, che altrimenti si potrebbero verificare (attraverso gli aumenti gratuiti del capitale seguiti da successive riduzioni), all'applicazione dell'imposta complementare e della ritenuta sugli utili distribuiti. La soluzione del disegno di legge è più rigorosa, poiché attribuisce carattere di reddito per i soci all'intero ammontare degli aumenti gratuiti di capitale, sempre che derivino, beninteso, dal passaggio a capitale di riserve costituite con utili (e non di fondi costituiti con sovrapprezzi o con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta, già oggi esclusi dal computo previsto dalla citata norma della legge del 1962). Ma nello stesso tempo si riconosce che non si tratta di redditi formati nell'anno in cui l'aumento gratuito ha luogo, bensì di redditi che si sono andati formando nel corso di più anni; i quali quindi devono essere soggetti, per quanto riguarda l'aliquota applicabile, a un trattamento che tenga conto di questo fatto. È inoltre evidente che l'attribuzione del carattere di reddito alle azioni gratuite e all'aumento gratuito del valore nominale delle azioni vale anche ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, come risulta del resto implicitamente dall'articolo 3, n. 5.

Per quanto riguarda l'aliquota applicabile, il fatto che si tratta di redditi che si sono andati formando nel corso di più periodi di imposta precedenti comporta che essi devono essere esclusi, come infatti dispone l'articolo 2, n. 5, nella determinazione del reddito complessivo del periodo in cui diventano disponibili per il contribuente. D'altro canto non sarebbe praticamente possibile e non è quindi pensabile di scomporli per assoggettarli alle diverse aliquote che risulterebbero applicabili aggiungendo all'imponibile di ciascun anno la parte di essi imputabile all'anno medesimo. I redditi in questione devono quindi necessariamente rimanere avulsi dal coacervo dei redditi che formano il reddito complessivo. Secondo la norma proposta, essi vengono assoggettati all'*aliquota media* con la quale nei due anni precedenti venne tassato il complesso degli altri redditi: aliquota che potrà essere determinata agevolmente sommando da un lato gli imponibili dei due anni e da un altro lato le imposte dovute, e ricavando quindi la percentuale della seconda cifra sulla prima.

La regola della tassazione separata vale anche per i redditi spettanti ai lavoratori subordinati in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro o d'impiego (indennità di licenziamento, di anzianità ecc.). In un sistema imperniato sulla imposizione unica e progressiva del reddito complessivo non può assolutamente mantenersi, per questi redditi, il metodo di tassazione attualmente previsto dall'ultimo comma del già citato articolo 140 del testo unico, che prescinde da ogni riferimento e nega qualsiasi rilevanza all'entità del reddito complessivo e sarebbe perciò inconciliabile con il principio, che è anche costituzionale, della progressività. La tassazione in base alla media delle aliquote precedentemente applicate in funzione del reddito complessivo rappresenta invece metodo idoneo a porre un regime tributario particolare, e pur compatibile con il sistema. Viene tuttavia previsto che per la tassazione delle indennità si applichi, anziché l'aliquota media del biennio prece-

dente, quella del *decennio* precedente, o del minor numero di anni di durata del rapporto di lavoro o di impiego. La diversità del criterio di determinazione dell'aliquota non risponde ad una finalità di discriminazione tra redditi patrimoniali, quali sono gli altri redditi considerati dall'articolo 2, n. 5, e redditi di lavoro; questa finalità sarà realizzata anche per i redditi in questione, attraverso l'imposta sui redditi patrimoniali, che non è dovuta per i redditi di lavoro ed è dovuta in minor misura per i cosiddetti redditi misti, come si vedrà a suo luogo. La diversità del trattamento previsto deriva invece sia dalla particolare funzione delle indennità di fine rapporto, che è insieme di integrazione delle mercedi e di previdenza, sia dalla considerazione che i redditi di lavoro subordinato aumentano naturalmente con la durata del rapporto. Se come base per la determinazione dell'aliquota da applicare alle indennità si assumesse soltanto il reddito complessivo degli ultimi due anni, si perverrebbe quindi ad un livello di tassazione non equo né giustificato. D'altra parte, però, non sarebbe materialmente possibile – né per i lavoratori, né per le imprese, né per l'Amministrazione – risalire a tutti gli anni di durata del rapporto, che possono essere anche diversi decenni. Ci si deve perciò limitare, quando il rapporto abbia avuto maggiore durata, all'ultimo decennio, tenuto conto che tale termine coincide con quello stabilito dal codice civile (articolo 2220) per la conservazione dei libri e delle scritture della impresa e che sulla scorta di tali libri e scritture sarà possibile procedere alla determinazione dell'aliquota media da applicare.

8. — Le società di capitali e gli altri enti con personalità giuridica, attualmente soggetti alla imposta sulle società, all'imposta di ricchezza mobile, all'imposta comunale sulle industrie, commerci, ecc. (ICAP), alle altre imposte reali statali e locali e alle relative addizionali e sovrimposte, saranno invece assoggettati all'*imposta sul reddito delle persone giuridiche*, oltre che all'imposta locale sui redditi patrimoniali.

L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è configurata dall'articolo 3 nn. 1 e 2 del disegno di legge come tributo commisurato proporzionalmente al reddito complessivo netto del soggetto. Tale reddito, secondo la successiva disposizione del numero 4, sarà determinato analiticamente, sulla base delle risultanze del bilancio e con il controllo delle scritture contabili, anche per quanto riguarda i redditi dei terreni e dei fabbricati. Potrà tuttavia procedersi alla determinazione sintetica, quando quella analitica non sia possibile per cause imputabili al soggetto (rifiuto di esibizione, mancanza o irregolare tenuta delle scritture contabili, ecc.).

L'aliquota viene stabilita nella misura del 32 per cento (articolo 3, n. 3) *ed è dovuta su tutto il reddito*: tanto se la persona giuridica ha soci o partecipanti, quanto se non ne ha; tanto se il reddito imponibile è determinato in modo analitico e quindi tale da consentire di conoscerne la destinazione, quanto se è determinato in modo presuntivo e sintetico; tanto se il reddito è distribuito ai soci o ai partecipanti, quanto se è accantonato a riserva o comunque trattenuto.

Ai sensi del successivo articolo 4, l'intero reddito delle persone giuridiche è soggetto inoltre, come già accennato, all'imposta locale sui redditi patrimoniali, la cui aliquota complessiva oscilla, a sensi dell'articolo 4, n. 3 del disegno di legge, tra l'8 e il 12 per cento. Il reddito delle persone giuridiche risulterà quindi soggetto a un onere tributario complessivo variabile dal 40 al 44 per cento, con prevedibile tendenza a quest'ultimo livello. Corrisponderà sostanzialmente, quindi, all'incidenza complessiva media dei tributi applicati nel sistema oggi in atto (senza tener conto, beninteso, dell'aumento temporaneo del 10 per cento stabilito per tutte le imposte dirette dalla legge 18 novembre 1966, n. 976, che scadrà il 31 dicembre 1967).

Come si è detto, l'aliquota del 32 per cento si applica sull'intero reddito complessivo netto della persona giuridica, senza distinzione fra redditi distribuiti e redditi trattenuti dall'ente. Tuttavia il socio o il partecipante, quando ha luogo la distribuzione degli utili o l'imputazione di essi al capitale, acquisisce un *credito d'imposta* pari al 30 per cento dell'ammontare degli utili percepiti, delle azioni ricevute gratuitamente o dell'aumento gratuito del valore nominale delle azioni possedute (articolo 3, n. 5). In questo modo una parte dell'imposta dovuta dalla persona giuridica – parte che oscillerà tra il 18 e il 16,80 per cento del reddito imponibile, secondo l'aliquota dell'imposta locale (che come già detto potrà essere stabilita tra l'8 e il 12 per cento) – assumerà il carattere di acconto dell'imposta dovuta dai soci o dai partecipanti sul loro reddito; e l'eventuale eccedenza verrà ad essi rimborsata. In altre parole, le imposte dovute dalla società, supponendo che quella locale si applichi con l'aliquota massima del 12 per cento, ammonterebbero a 44 lire per ogni 100 lire di reddito imponibile (32 lire per impo-

sta sul reddito delle persone giuridiche e 12 lire per imposta locale sui redditi patrimoniali); i soci, nel caso di distribuzione di tutte le 56 lire residue, avrebbero nel loro complesso un credito di imposta di lire 16,80, pari appunto al 30 per cento degli utili ricevuti; e a carico della società rimarrebbe il 15,20 per cento del reddito imponibile, oltre alla imposta locale del 12 per cento. Con altre parole ancora si può dire che l'aliquota del 32 per cento, sotto l'aspetto economico, è la risultante di due distinte aliquote: una del 15,20 per cento – che potrebbe scendere fino al 14 per cento qualora l'imposta locale venisse applicata con aliquote inferiori al massimo – e l'altra del 16,80 per cento, che potrebbe salire fino al 18 per cento nell'ipotesi ora fatta. La seconda di tali aliquote ideali funzionerebbe come acconto dell'imposta che i soci o i partecipanti devono sul loro reddito complessivo netto nell'anno o nell'esercizio in cui gli utili sono distribuiti o imputati al capitale.

Nella disciplina esposta, poiché il socio acquisisce oltre all'utile anche un credito di imposta, è evidente che gli elementi che entrano a comporre il suo reddito imponibile sono costituiti dall'utile percepito e dal credito d'imposta (articolo 3, n. 5). Di conseguenza, nell'esempio fatto sopra, il reddito che entra a comporre il reddito complessivo del socio è costituito da lire 72,80, pari alle 56 lire di utile distribuito e alle 16,80 lire di imposta, che, dovuta all'erario dalla società, il socio recupera come suo credito d'imposta. In effetti, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che ha aliquota proporzionale, il medesimo risultato si potrebbe raggiungere escludendo il credito di imposta dall'imponibile e riducendolo nella misura necessaria affinché il risultato sia il medesimo. Ma così non è per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, poiché la progressività delle aliquote comporta la necessità che il credito entri a comporre l'imponibile, che determina a sua volta l'aliquota applicabile. Di conseguenza è preferibile una soluzione uniforme per le due imposte (articolo 3, n. 5).

Il computo di una parte del tributo dovuto dalla società come acconto dell'imposta dovuta dal socio sui suoi redditi deriva dal carattere che nel nuovo sistema avranno sia l'imposta sulle persone fisiche sia l'imposta sulle persone giuridiche. Infatti queste non avranno, come le attuali imposte sulle società e complementare, il carattere di tributi che si aggiungono con carattere complementare all'imposizione principale (oggi costituita dalle imposte reali); ma avranno invece esse stesse carattere di imposizioni principali, comprensive sia delle attuali imposte reali sia – rispettivamente – dell'imposta complementare e dell'imposta sulle società. Per evitare un concorso di imposizioni, occorre quindi che una parte dell'imposta pagata dalla società sia considerata un acconto dell'imposta dovuta dal socio: risultato che tecnicamente si raggiunge attribuendo al socio il credito d'imposta. Ciò risponde ai medesimi princìpi dai quali deriva attualmente la norma dell'articolo 83, lettera *a*) del testo unico delle imposte dirette, ai sensi della quale non sono soggetti all'imposta di ricchezza mobile gli utili distribuiti dalle società. Rimarrà invece non recuperabile, anche in confronto agli utili distribuiti, l'altra parte dell'imposta (pari, nell'esempio fatto, al 15,20 per cento del reddito imponibile, ma suscettibile di scendere fino al 14 per cento); essa costituirà una imposizione particolare ed aggiuntiva a carico dei redditi prodotti dalle società aventi personalità giuridica e dalle altre persone giuridiche, come è attualmente l'imposta sulle società.

È evidente che l'attribuzione al socio di un credito di imposta, come recupero in sede di distribuzione degli utili di una parte dell'imposta dovuta dalla società, presuppone che l'imposta medesima sia dovuta dalla società. Di conseguenza, il credito di imposta non spetterà, o spetterà in misura minore, in presenza di eventuali trattamenti di esenzione dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche o di riduzione dell'aliquota. Ma ciò – quando si tratti non di agevolazioni soggettive, unitariamente operanti sul reddito complessivo, ma di agevolazioni accordate per alcuni dei redditi dal cui coacervo risulta il reddito complessivo (ad esempio, redditi di fabbricati esenti, redditi prodotti in territori agevolati e simili) – darebbe luogo a notevoli complicazioni di carattere amministrativo. Infatti gli uffici delle imposte, nel procedere agli accertamenti nei confronti dei soci, dovrebbero stabilire in ogni singolo caso se gli utili percepiti sono fra quelli che, essendo stati assoggettati ad imposta presso la società, comportano il credito di imposta, o se invece, non essendo stati assoggettati ad imposta o essendo stati assoggettati ad una aliquota meno elevata, non lo comportano o comportano un credito minore.

Deriva da ciò la disposizione dell'ultimo comma dell'articolo 3, che affida al legislatore delegato il compito di stabilire per le dette ipotesi – nelle quali gli utili distribuiti o imputati al capitale non siano soggetti alla

imposta sulle persone giuridiche o fruiscano di riduzioni dell'aliquota – particolari discipline atte ad evitare le accennate complicazioni. La legge deve necessariamente prevedere queste ipotesi, anche se è auspicabile che esenzioni e riduzioni non si verifichino più in avvenire e che la previsione del legislatore si possa riferire soltanto ai redditi che si sono formati prima dell'entrata in vigore della riforma (i quali, anche se soggetti alle attuali imposte reali, non risulteranno assoggettati all'imposta sul reddito delle persone giuridiche) ed a quei casi in cui esenzioni o riduzioni di aliquote derivino in via transitoria dal fatto che precedenti esenzioni abbiano trovato temporanea riproduzione nella nuova imposizione (articolo 14, secondo comma).

Il legislatore delegato dovrà aver cura di evitare che la diversità di trattamento nei confronti del reddito della società manifesti i suoi effetti nei confronti del socio, facendo in modo che l'utile distribuito abbia in ogni caso la medesima disciplina. Occorrerà quindi che la diversità della situazione fiscale degli utili presso la società trovi il suo componimento presso la società stessa, in occasione della distribuzione o dell'imputazione al capitale. Ciò potrà avvenire, per esempio, ponendo la regola che si considerano distribuiti per primi gli utili già assoggettati o comunque soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, e stabilendo che la distribuzione o l'imputazione a capitale di utili non soggetti all'imposta medesima comporta l'applicazione a carico della società di un onere del 30 per cento sugli utili stessi, in modo che nel riceverli il socio abbia in ogni caso e interamente il credito d'imposta del 30 per cento. In questa guisa potrà venire superato altresì l'inconveniente che altrimenti si verificherebbe quando la società ha utili sottoposti a due trattamenti diversi. Al momento della distribuzione dell'utile annuale non si conosce ancora quanta parte di esso rientrerà, in sede di definizione del reddito imponibile della società, in un trattamento e quanta parte nell'altro. Anche in questo caso, con l'accorgimento accennato, il socio potrà avere per tutto l'utile ricevuto il credito d'imposta del 30 per cento; e la società dovrà al fisco la somma corrispondente sugli utili che risulteranno non soggetti all'imposta sui redditi delle persone giuridiche o soggetti ad essa con aliquota ridotta.

Il medesimo ultimo comma dell'articolo 3 attribuisce al legislatore delegato il compito di disciplinare anche altre ipotesi, i cui particolari aspetti possano richiedere deroghe al principio del credito di imposta: come quella, espressamente menzionata, di corresponsione degli utili a soggetti non residenti in Italia. Si tratta di situazioni in cui possono esservi ragioni per escludere il credito di imposta o per subordinarlo a condizioni, in conformità a quanto avviene attualmente per la ritenuta prevista dalla legge 29 dicembre 1962, n. 1745, che in alcuni casi, in relazione alla natura ed al luogo di residenza del percipiente, acquista il carattere di imposta anziché di acconto.

Va ancora osservato che l'imposizione nei confronti delle persone giuridiche, qualunque sia la natura di queste ed anche se esse hanno soci o partecipanti, è costituita in ogni caso, anche per gli utili che vengono distribuiti, dall'aliquota del 32 per cento, a tutti gli effetti giuridici ed economici. Il carattere di acconto di una parte dell'imposta si manifesta unicamente in sede di tassazione a carico del socio ed ha suoi riflessi soltanto a questo riguardo, mentre la società sopporta in ogni caso l'onere pieno dell'imposta. Di conseguenza, sarebbe del tutto priva di fondamento l'eventuale pretesa degli enti senza soci o partecipanti di godere di una aliquota meno elevata. In tal modo si determinerebbe a loro vantaggio un ingiustificato trattamento di favore nell'ambito delle medesime categorie produttive, con violazione, anche nei riflessi della concorrenza, della parità di trattamento fiscale.

Infine va tenuto presente che, qualora dovesse addivenirsi, in prosieguo di tempo, alla modificazione dell'aliquota dell'imposta, il legislatore avrebbe diverse scelte. Sarebbe tuttavia opportuno, ad evitare notevoli complicazioni di ordine amministrativo, che la quota riconosciuta ai soci come credito d'imposta restasse immutata, ovvero che essa venisse mutata, oltre che per gli utili di nuova formazione, anche per gli utili accantonati a riserva in un momento precedente. Altrimenti il computo di quote di credito d'imposta diverse, oltre che richiedere speciali disposizioni transitorie, darebbe luogo a gravissime difficoltà per i contribuenti e per l'amministrazione.

Attraverso la tassazione del reddito l'imposta sulle persone giuridiche intende assoggettare ad imposta le persone giuridiche in quanto tali; e in questo senso ha carattere soggettivo. Devono essere compresi fra i redditi imponibili, in conseguenza, anche *i redditi derivanti da partecipazione in altri enti o società* (dividendi, azioni gratuite, ecc.). Se

si trattasse di una imposizione a carattere puramente reale, la tassazione di questi redditi andrebbe evitata, come infatti è stabilito per l'imposta sui redditi patrimoniali (articolo 4, n. 6), per evitare la duplicazione di imposta sui medesimi redditi. Si potrebbe osservare che la duplicazione, sia pure limitatamente alla parte del tributo che la persona giuridica socia non recupera come credito di imposta, si verifica anche nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche; ma non si terrebbe il dovuto conto del carattere soggettivo del tributo, che riflette la volontà di colpire la persona giuridica nella sua esistenza come soggetto, cogliendola nella manifestazione di un reddito. Questo carattere comporta che l'imposta deve colpire anche i redditi distribuiti da altre persone giuridiche, ancorché essi abbiano costituito elemento imponibile nei confronti del soggetto che li distribuisce. Si può inoltre osservare che non sarebbe opportuno accordare esenzioni o riduzioni d'imposta, che incoraggerebbero ulteriormente non soltanto il fenomeno, già troppo diffuso, delle partecipazioni di società in altre società non connesse con l'attività effettivamente svolta dalla società partecipante; ma anche fenomeni scorretti, e sostanzialmente contrari alla disciplina di diritto civile, quali sono le partecipazioni reciproche e i possessi di proprie azioni attraverso le società controllate.

Diversa, invece, è la situazione degli enti e delle società « finanziari », nei confronti dei quali anche attualmente è prevista la riduzione dell'imposta sulle società (articolo 154 del testo unico delle imposte dirette). Infatti, mentre negli altri casi l'oggetto e l'attività della società sono diversi e l'acquisizione e il possesso di partecipazioni hanno carattere accessorio e strumentale nei confronti dell'oggetto sociale (articolo 2361 del Codice civile), la società finanziaria ha per specifico oggetto il possesso e la gestione di altre partecipazioni. La tassazione con l'imposta sulle persone giuridiche a carico degli utili ricevuti determinerebbe, per la particolarità del soggetto, una duplicazione nell'imposizione; e costituirebbe un grave impedimento al funzionamento delle società finanziarie. Si è inoltre considerato che le società finanziarie, le quali già attualmente sono soggette ai fini tributari all'iscrizione in uno speciale albo tenuto presso la Banca d'Italia, saranno sottoposte, secondo il Progetto di riforma delle società, a particolare disciplina in ordine agli investimenti, alla pubblicità e alla vigilanza governativa (articoli 65 e 75 del Progetto trasmesso dal Governo al CNEL). Di conseguenza, l'articolo 3, n. 6, del disegno di legge stabilisce che per gli enti e società « finanziari » dovrà essere determinata una disciplina idonea a evitare duplicazioni d'imposta sui redditi derivanti da azioni o da quote di società. La disposizione non comporta di per sé la totale esclusione degli utili derivanti da azioni o quote dall'imponibile della società finanziaria azionista; ma demanda al legislatore delegato di valutare in quale misura, per gli utili percepiti da società finanziarie, si verifichi la duplicazione.

In sede transitoria è opportunamente chiarito che le norme relative agli « enti e società finanziarie », dei quali non esiste attualmente una diretta definizione legislativa, si applicheranno, fino a quando non sarà diversamente stabilito, agli enti e alle società iscritti nell'albo previsto dagli articoli 154 e 155 del testo unico delle imposte dirette (articolo 14, quarto comma). In avvenire, se il Progetto di riforma della disciplina delle società avrà seguito, le dette norme saranno applicabili, nell'ambito societario, non soltanto a quelle cui il Progetto riserva la denominazione di « società finanziarie » (articolo 61), ma anche a quelle che andranno sotto la denominazione di « società di investimento mobiliare » (articolo 66).

9. — Come è noto, la legislazione vigente discrimina, attraverso le differenti aliquote dell'imposta di ricchezza mobile, le diverse categorie di redditi. La discriminazione intendeva essere originariamente, in linea di massima, fra redditi derivanti da lavoro e redditi derivanti da patrimonio, facendo ai primi un trattamento più favorevole che non ai secondi. Tuttavia attraverso successive modificazioni la situazione è risultata più complessa e meno giustificata, sia per le distinzioni poste nell'ambito degli stessi redditi di lavoro (categoria C 1 e categoria C 2), sia per la presenza dell'ambigua categoria dei redditi misti di capitale e lavoro (categoria B), che comprende redditi dove il lavoro è preminente e redditi dove la componente del lavoro è minima o inesistente.

Si ritiene che la diversità di trattamento fra redditi derivanti da lavoro e redditi patrimoniali debba essere mantenuta. Nel sistema delle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche, previsto dal presente disegno di legge, tutti i redditi del soggetto verranno però tassati uniformemente, come componenti del reddito complessivo, indipendentemente dalla loro natura. Da qui

la necessità di realizzare la voluta discriminazione attraverso una imposizione suppletiva dei redditi patrimoniali.

È stata considerata a questo fine la possibilità di introdurre una imposta ordinaria sul patrimonio. Ma questa soluzione deve essere respinta, a causa delle difficoltà che incontrerebbe e dei gravi inconvenienti che provocherebbe.

Per quanto riguarda la proprietà immobiliare, infatti, allo stato attuale dell'organizzazione del catasto ed in quello che potrà essere nel prossimo decennio, non è possibile avvalersi dei dati catastali per procedere alla determinazione dei valori patrimoniali degli immobili; e si finirebbe con l'applicare coefficienti di capitalizzazione ai redditi catastali. Ugualmente, per quanto riguarda le aziende, sembra assai difficile pensare ad accertamenti autonomi dei valori patrimoniali; è facilmente prevedibile che si dovrebbe ricorrere all'applicazione di coefficienti sui redditi, come è accaduto per l'applicazione dell'imposta ordinaria sul patrimonio introdotta nel 1940 e soppressa nel 1947 e per l'imposta straordinaria progressiva sul patrimonio del 1947. In questo modo l'imposizione sul patrimonio si risolverebbe indirettamente in una imposizione sul reddito e verrebbero praticamente meno i vantaggi della distribuzione dell'onere tributario su due basi diverse. Rimarrebbero le complicazioni di autonomi accertamenti e gli arbitri che, in mancanza della possibilità di determinazione diretta dei valori patrimoniali, si potrebbero verificare nella determinazione dei coefficienti in sede amministrativa, come espediente pratico non previsto dalla legge.

Queste considerazioni e le esigenze di semplificazione amministrativa hanno portato a ritenere che, anche in modo meno perfetto da un punto di vista teorico, la discriminazione fra i redditi di carattere patrimoniale e gli altri redditi si debba attuare mediante l'introduzione di una *imposta sui redditi patrimoniali*, che ovviamente non colpirà i redditi di lavoro.

Questa nuova imposta viene configurata dal disegno di legge come *tributo locale*, nel senso che la determinazione delle aliquote e il gettito spettano ai comuni, alle provincie e alle camere di commercio. In questo modo, ed insieme con altri tributi di cui si dirà in seguito, si consegue il risultato di rimpiazzare adeguatamente i tributi, oggi spettanti a tali enti, dei quali è prevista l'abolizione.

L'imposta sarà applicata con aliquote proporzionali. Queste potranno variare per la parte spettante ai comuni fra il 6 per cento e l'8,50 per cento, per la parte spettante alle provincie fra l'1,50 per cento e il 2,50 per cento e per la parte spettante alle camere di commercio fra lo 0,50 per cento e l'1 per cento: complessivamente, quindi, fra l'8 e il 12 per cento (articolo 4, n. 3).

L'imposta ha carattere reale e costituisce una imposizione autonoma anche nei confronti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, con la conseguenza che essa colpisce i redditi aventi natura patrimoniale quale ne sia l'ammontare e anche se sono posseduti da persone non soggette all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Non s'è omesso di considerare, a questo proposito, la possibilità di configurare l'imposizione sui redditi patrimoniali come una integrazione delle altre due imposte sul reddito. In tal caso, per quanto riguarda le persone fisiche, essa avrebbe colpito soltanto coloro che, avendo un reddito superiore a 300.000 lire, sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone fisiche e avrebbe perciò al pari di questa carattere di personalità. Questa soluzione, che sotto certi aspetti presenterebbe maggiore coerenza sistematica, è stata però ritenuta impossibile sotto il profilo pratico. Non soltanto essa limiterebbe il gettito, ma soprattutto comporterebbe notevoli difficoltà di ordine amministrativo. Infatti l'imponibile dovrebbe essere costituito dalla parte del reddito complessivo del contribuente formata da redditi di carattere patrimoniale; e per determinarlo occorrerebbe stabilire – in conseguenza del carattere di personalità che assumerebbe il tributo – in quale modo si ripartiscano a carico dei redditi patrimoniali e a carico dei redditi di lavoro le spese e gli oneri che non sono attinenti ai singoli redditi che compongono il reddito complessivo, ma che gravano tuttavia sul contribuente e che vengono quindi detratti ai fini della determinazione del reddito complessivo netto (articolo 2, nn. 2 e 6). Inoltre l'accertamento dovrebbe fare capo, anche per i redditi immobiliari ed agrari, all'ufficio del luogo del domicilio del contribuente, previo esame sull'applicabilità o meno della imposta sui redditi delle persone fisiche; e la riscossione del tributo dovuto sui medesimi redditi dovrebbe anch'essa fare capo all'esattoria dello stesso luogo, salvo il successivo riparto fra gli enti che ne hanno diritto, a meno che non si procedesse ad altre soluzioni, che tuttavia comporterebbero ritardi nella riscossione. L'attribuzione del carattere reale consentirà in-

vece importanti semplificazioni nell'applicazione del tributo.

Avendo l'imposta carattere reale e aliquota proporzionale, vengono indicati come soggetti passivi di essa, oltre alle persone fisiche e giuridiche (articolo 4, n. 2), anche *le società di persone, le associazioni non riconosciute e le altre organizzazioni prive di personalità giuridica* (articolo 4, nn. 2 e 7). Ciò importa che queste, nell'applicazione dell'imposta sui redditi patrimoniali, assumono esse stesse la qualifica di soggetti passivi del tributo, anziché costituire soltanto un punto di riferimento per la determinazione del reddito dei soci o partecipanti, come invece si verifica nell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Redditi patrimoniali vengono definiti, per le persone giuridiche, l'intero reddito complessivo netto (articolo 4, n. 2), in quanto, venendo determinato con la deduzione di tutti gli oneri e spese ivi comprese quelle relative al lavoro (articolo 3, n. 2), è interamente reddito patrimoniale; per i soggetti diversi dalle persone giuridiche, i redditi dei terreni, agrari, dei fabbricati, di capitale e di impresa (articolo 4, n. 2). Per quanto riguarda taluni redditi delle persone fisiche occorre tuttavia eliminare dall'imponibile la parte che si può considerare formata dal lavoro del soggetto. A questo fine è disposto che dai redditi agrari e dai redditi di impresa venga detratta una quota pari al cinquanta per cento. Per i redditi di impresa, peraltro, tale detrazione non potrà essere inferiore a 600.000 lire annue, né superare i 6 milioni di lire, ed è accordata a condizione che il contribuente dedichi la propria opera all'impresa con carattere di continuità ed esclusività. Se poi l'impresa fa capo ad una associazione, organizzazione o società priva di personalità giuridica, la detrazione avrà luogo, nei limiti e alle condizioni ora indicati, per ciascuno dei soci o associati che presti la propria opera nell'impresa (articolo 4, nn. 5-7).

Per i redditi di capitale viene disposto che, in quanto possibile, ne sia prevista la tassazione alla fonte, mediante ritenuta con obbligo di rivalsa. Questo riguarderà particolarmente gli interessi, i premi e le vincite corrisposti da persone giuridiche e aventi natura di redditi di capitale, come del resto avviene attualmente ai fini dell'applicazione dell'imposta di ricchezza mobile categoria A (articolo 127, terzo comma, testo unico imposte dirette). Per gli interessi delle obbligazioni e dei depositi bancari, però, il disegno di legge, fermo restando il metodo della ritenuta, stabilisce un regime particolare (articolo 10, n. 4, che sarà illustrato a suo luogo). Si dovrà trattare – e questo rilievo vale per tutti i casi nei quali si prevede la « ritenuta alla fonte », sia essa a titolo di imposta o a titolo di acconto (articolo 10, n. 4; articolo 11, n. 4) – di una vera e propria « tassazione alla fonte ». L'imposta, in altre parole, deve colpire il soggetto che percepisce il reddito, senza possibilità che essa venga invece assunta a proprio definitivo carico da chi paga il reddito, come è invece attualmente per l'imposta di ricchezza mobile a causa del carattere facoltativo della rivalsa (articolo 127, terzo comma, citato). In tal modo si eviterà, da un lato, che una parte del reddito del soggetto percipiente (cioè la parte che corrisponde all'imposta per la quale non viene esercitata la rivalsa), resti sottratta all'imposizione; e d'altro lato che sia negata, nella determinazione del reddito del soggetto che paga i redditi, la detrazione come spesa dell'imposta per la quale non viene esercitata la rivalsa, in contrasto con l'evidente realtà delle cose.

Il carattere reale dell'imposta comporta la *necessità di evitare duplicazioni anche nei confronti di soggetti diversi*. Da questa esigenza deriva che non sono soggetti all'imposta sui redditi patrimoniali i redditi derivanti da azioni e da quote sociali (articolo 4, n. 4), in quanto sono già stati assoggettati all'imposta o come reddito complessivo della persona giuridica (articolo 4, n. 2) o come redditi patrimoniali della società di persone, dell'associazione non riconosciuta o dell'organizzazione priva di personalità giuridica (articolo 4, n. 7). Nei confronti delle persone giuridiche il risultato voluto si attuerà, sotto il profilo tecnico, attraverso l'esclusione dei redditi derivanti da azioni o da quote sociali dal reddito complessivo netto imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sui redditi patrimoniali (articolo 4, nn. 2 e 4).

Come si è detto precedentemente, l'imposta sui redditi patrimoniali, pur essendo configurata come imposizione autonoma, assolve una funzione complementare, cioè quella di attuare una discriminazione qualitativa tra redditi che sono uniformemente assoggettati all'imposta sul reddito delle persone giuridiche o all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Da ciò la conseguenza che essa non è detraibile nella determinazione del reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (articolo 4, n. 10). È tuttavia opportuno tener presente che questa

regola di indetraibilità trova la sua ragione d'essere anche in altre considerazioni. Per quanto riguarda l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, poiché questa ha carattere proporzionale e poiché d'altra parte l'imposta sui redditi patrimoniali colpisce l'intero reddito complessivo netto (con esclusione soltanto dei redditi derivanti da partecipazioni in altre società), sarebbe indifferente disporre la detrazione dell'imposta sui redditi patrimoniali e aumentare all'incirca del 5 per cento l'aliquota dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Invece nell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, che ha aliquote progressive, la detraibilità dall'imponibile dell'imposta sui redditi patrimoniali comporterebbe per il contribuente un beneficio tanto più sensibile quanto maggiore è il concorso dei redditi patrimoniali a comporre il reddito complessivo. Si avrebbero in tal modo effetti distorsivi, che non sono evitabili con il solo aumento delle aliquote, ma che derivano dalla struttura e dai caratteri del tributo. Di qui la conferma della necessità di stabilire il principio dell'indetraibilità.

L'imposta sui redditi patrimoniali verrà accertata dall'amministrazione dello Stato, essendo l'accertamento connesso con la determinazione del reddito complessivo netto delle persone giuridiche, con la determinazione dei singoli redditi delle società di persone, delle associazioni non riconosciute e delle organizzazioni prive di personalità giuridica e con la determinazione dei singoli redditi che entrano a comporre o che possono entrare a comporre il reddito complessivo delle persone fisiche ai fini della relativa imposta sul reddito (articolo 4, n. 9). *Tuttavia gli enti locali concorreranno con la loro opera all'accertamento*: ciò è stabilito in via generale (e quindi anche in relazione alle imposte erariali) dall'articolo 11, n. 3 del disegno di legge.

Il gettito del tributo sarà attribuito direttamente ai comuni, alle province e alle camere di commercio (articolo 4, n. 9). Si vuol assicurare agli enti locali, in tal modo, un gettito tributario autonomo, che compensi le perdite derivanti dalla soppressione di altri tributi, tenuto conto della maggiore possibilità di localizzazione territoriale dei redditi derivanti da beni patrimoniali. Questa localizzazione è evidente per i redditi dei terreni e dei fabbricati. Essa è meno agevole per i redditi d'impresa, per i quali tuttavia potranno essere individuati criteri di ripartizione fra gli enti locali analoghi a quelli attualmente previsti per l'imposta sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni (articolo 161 del testo unico della finanza locale) e per i redditi di capitale per i quali, se tassati alla fonte, potranno essere stabiliti criteri analoghi. Nei riguardi degli interessi delle obbligazioni, dei titoli similari e dei depositi bancari – per i quali la localizzazione dei redditi e la ripartizione dell'imposta incontrerebbero difficoltà altrimenti insuperabili – si è però ritenuta preferibile una diversa e più pratica soluzione (articolo 10, n. 4), che, come già detto, sarà illustrata a suo luogo.

10. — *L'imposta sul valore aggiunto* ha lo scopo di colpire una sola volta con l'aliquota stabilita dalla legge i beni e i servizi destinati al consumo, attraverso l'imposizione del valore aggiunto nelle varie fasi produttive.

Questo risultato economico finale si ottiene sotto il profilo giuridico – secondo i princìpî stabiliti dal disegno di legge in conformità alle direttive della CEE – disponendo che l'imposta dovuta da chi cede i beni e da chi presta i servizi è costituita, per ciascun periodo d'imposta, dalla differenza tra la somma che risulta applicando sulle cessioni dei beni e sulle prestazioni di servizi l'aliquota stabilita dalla legge, e le somme che sono state pagate dal soggetto a titolo di imposta sul valore aggiunto in dipendenza dell'acquisizione dei beni e dei servizi inerenti alla sua attività economica. Il valore aggiunto fiscale non corrisponderà quindi per ciascun periodo d'imposta al valore aggiunto effettivo economico, in quanto sarà influenzato, oltre che da altri elementi, dalla condotta che l'impresa seguirà nei suoi investimenti, nei suoi acquisti e nella relativa formazione delle scorte di materie prime, di semilavorati e di prodotti finiti. Il metodo esposto costituisce il mezzo tecnico più semplice, con il quale, pur attraverso la tassazione nelle varie fasi, verrà raggiunto il risultato di attuare, nella definitiva portata del tributo, una imposizione generale sui consumi proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi e indipendente dal numero dei trasferimenti che intervengano nel processo di produzione e di distribuzione prima del momento impositivo finale prescelto. La caratteristica principale di questa imposizione sta dunque nel fatto che essa evita ogni cumulo e colpisce una sola volta il prezzo dei beni e dei servizi alla fase che il legislatore stabilisce come finale.

Questi sintetici lineamenti dell'imposizione richiedono tuttavia una più complessa articolazione, che in parte è indicata dal disegno di legge e per la parte maggiore dovrà essere stabilita dal legislatore delegato seguendo le linee della legge delegante. Si dovrà tener conto, inoltre, delle direttive della CEE, dal mo-

mento che gli impegni assunti internazionalmente nei confronti della Comunità si estendono anche alle principali tecniche del nuovo tributo.

L'*aliquota è stabilita nella misura del dieci per cento* (articolo 5, n. 2). Ai fini del migliore funzionamento del tributo e dei relativi controlli è essenziale che non vi siano esenzioni ed è molto importante che l'aliquota sia unica.

Presupposti del tributo sono (articolo 5, n. 1): *a*) le cessioni di tutti i beni, ad eccezione soltanto dei terreni, dei crediti, dei titoli diversi da quelli rappresentativi di merci, delle quote sociali e in generale dei così detti movimenti di capitali, a chiunque effettuate da tutti gli imprenditori (articolo 2082 del codice civile), esclusi i commercianti al dettaglio; *b*) le importazioni da chiunque effettuate; *c*) le prestazioni di servizi nei casi che saranno stabiliti dal provvedimento delegato; *d*) l'utilizzazione dei beni destinati al consumo proprio e l'immissione dei beni in propri negozi di vendita al dettaglio fatte da tutti gli imprenditori esclusi i dettaglianti.

Il tributo viene commisurato sul prezzo dei beni ceduti a titolo oneroso, sul corrispettivo dei servizi prestati, sul valore dei beni importati e sul valore dei beni ceduti senza corrispettivo. Nel caso di beni ceduti direttamente a consumatori finali, e quindi anche nel caso di beni immessi in propri negozi di vendita al dettaglio, l'imponibile viene stabilito detraendo dal prezzo di vendita il valore aggiunto riferibile alla fase al dettaglio. Infatti, nella disciplina apprestata dal disegno di legge, l'applicazione dell'imposta non si estende alla fase del commercio al dettaglio (articolo 5, n. 3).

Soggetti passivi dell'obbligazione tributaria sono: l'imprenditore (escluso il dettagliante) che effettua la cessione dei beni ovvero li destina al proprio consumo o li immette in propri negozi di vendita al dettaglio; chi esegue l'importazione; chi presta il servizio (articolo 5, n. 1 e n. 7).

Nel caso di cessioni di beni e di prestazioni di servizi il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria ha l'obbligo di esercitare la rivalsa nei confronti di chi acquista il bene o utilizza il servizio ed ha l'obbligo di indicare l'imposta nella fattura separatamente dal prezzo del bene o del servizio (articolo 5, n. 6). Questo consente al soggetto passivo dell'imposta di conoscere l'ammontare del tributo che egli ha corrisposto per gli acquisti effettuati e per i servizi utilizzati. Tale determinazione è essenziale nella struttura del tributo, perché l'*ammontare dell'imposta dovuta dal contribuente* – per le cessioni di beni effettuate per l'utilizzo di beni destinati al proprio consumo, per l'immissione in propri negozi di vendita al dettaglio e per le prestazioni di servizi eseguite – è costituito, per ciascun periodo di imposta, dalla differenza fra la somma che risulta applicando l'aliquota del dieci per cento sulle cessioni e prestazioni medesime e l'imposta che il contribuente ha assolto, direttamente (nel caso di importazione) o mediante rivalsa, per l'acquisizione dei beni e dei servizi relativi alla produzione e al commercio dei beni e dei servizi imponibili o esportati (articolo 5, n. 5 e n. 7). In questo modo, sia pure attraverso computi globali e attraverso periodi d'imposta diversi (in quanto la detrazione dell'imposta corrisposta sui beni e servizi acquisiti avviene non dall'imposta dovuta sui beni e servizi alla cui produzione essi abbiano specificamente concorso, ma con riferimento temporale ai periodi in cui avvengono da un lato le cessioni dei beni e le prestazioni dei servizi, dall'altro gli acquisti e le utilizzazioni), viene ottenuto il risultato di evitare il cumulo della imposizione. Quando perciò il bene giunge al consumatore, l'imposta risulta pagata una sola volta sul prezzo di cessione del bene al dettagliante o sul prezzo del servizio.

La detrazione riguarda anche l'imposta di registro, per evitare il concorso di imposizioni sui medesimi beni nelle fasi che precedono il loro consumo finale. Non è invece prevista per l'imposta integrativa comunale di consumo, poiché, di regola, il soggetto che effettua l'acquisto o l'importazione o riceve il servizio, in relazione ai quali è stabilita l'applicazione della detta imposta, non è colpito dall'imposta sul valore aggiunto. Un concorso di imposizioni, quindi, si potrà verificare soltanto in casi marginali; mentre il riconoscimento della detraibilità dell'imposta integrativa potrebbe prestarsi ad evasioni e abusi.

Secondo il sistema esposto, anche l'imposta che ha gravato l'acquisto dei beni d'investimento viene detratta integralmente e immediatamente, anziché per annualità d'ammortamento. Questo eviterà il disincentivo agli investimenti, che altrimenti si verificherebbe per il fatto che l'imprenditore dovrebbe anticipare l'imposta sui beni d'investimento, recuperandola in un certo numero di anni successivi attraverso la detrazione per annualità d'ammortamento. Allo scopo, però, di evitare conseguenze non volute e possibilità di indebito uso del diritto di detrazione immediata dell'imposta corrisposta per l'acquisto dei beni soggetti ad ammortamento, il legislatore delegato disciplinerà la ipotesi in cui

i beni stessi siano ceduti prima che sia trascorso un periodo di tempo minimo, da stabilire con riferimento a ciascuna categoria di beni ammortizzabili.

Non sono soggetti all'imposta le esportazioni, i corrispettivi delle lavorazioni di beni in temporanea importazione e i corrispettivi dei servizi internazionali e dei servizi connessi con l'esportazione (articolo 5, n. 4). Ma rimarrà fermo, beninteso, il diritto del contribuente di detrarre l'imposta pagata sui beni e sui servizi che egli abbia acquistato o importato per la produzione o il commercio dei beni esportati, per la lavorazione dei beni in temporanea importazione e per i servizi internazionali o connessi con l'importazione. La detrazione avrà luogo nella determinazione dell'imposta dovuta dal contribuente per altri atti da lui compiuti che siano soggetti all'imposta; e rimane fermo il diritto del contribuente al rimborso delle eventuali eccedenze di imposta da lui pagata. In questo modo la esenzione delle esportazioni dall'imposta diventa effettiva. Altrimenti essa riguarderebbe soltanto il valore aggiunto nell'ultima fase, e l'imposta assolta nelle fasi precedenti rimarrebbe a carico del produttore italiano o, se possibile, dovrebbe essere conglobata nel prezzo fatto all'acquirente estero.

La *determinazione dell'imposta dovuta ha luogo mensilmente.* Per ciascun mese il contribuente deve presentare la dichiarazione e versare l'imposta. Tuttavia le eventuali eccedenze dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta di registro corrisposte sugli acquisti effettuati o sui servizi utilizzati nel mese in confronto alla somma che risulta applicando l'aliquota del dieci per cento sui beni ceduti e sui servizi resi vengono riportate ai mesi successivi fino alla fine dell'anno, alla scadenza del quale il contribuente ha diritto al rimborso delle residue eccedenze (articolo 5, n. 7). In pratica, il rimborso potrà verificarsi soprattutto per le nuove imprese, per quelle che dispongono ampliamenti dei propri impianti o che incrementano i propri magazzini, per le imprese la cui produzione è destinata in prevalenza all'esportazione.

Elementi indispensabili per la corretta applicazione del tributo sono la tenuta da parte degli imprenditori di una adeguata contabilità e la conservazione della documentazione. Si tratta di un aspetto delicato e importante, che dovrà essere adeguatamente regolato nell'esercizio della delega. La contabilità necessaria per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto dovrà servire di base anche per la determinazione del reddito ai fini dell'applicazione delle relative imposte, unificando per quanto è possibile, gli obblighi di contabilizzazione e di documentazione a carico dei contribuenti. In sede delegata dovranno essere regolati anche gli obblighi di comunicazione all'amministrazione finanziaria, che potranno consistere, in quanto necessario, anche nella periodica trasmissione di elenchi riassuntivi.

Per le *imprese minori* saranno previste modalità semplificate nell'applicazione del tributo (articolo 5, n. 9). Nei confronti dei prodotti che rientrano nell'esercizio normale dell'*agricoltura*, verrà disposto un regime speciale imperniato su tre punti: *a*) esclusione dall'imposta delle vendite a consumatori finali fatte sul luogo di produzione o con vendita ambulante; *b*) riduzione a metà dell'aliquota; *c*) forfettizzazione dell'imposta incorporata nel costo di produzione (articolo 5, n. 10).

In sede di provvedimenti delegati troveranno soluzione altresì i problemi inerenti alla transizione dal vecchio al nuovo sistema di imposta. Dovranno in particolare essere stabilite le condizioni, le modalità ed i limiti in cui sarà ammessa la detrazione dall'imposta sul valore aggiunto dell'imposta sull'entrata già assolta dagli imprenditori sui beni di investimento e sui prodotti esistenti dal momento dell'entrata in vigore del nuovo sistema di imposizione (articolo 14, n. 2).

L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto rappresenta una delle innovazioni più importanti del nostro sistema tributario. Notevoli difficoltà potranno incontrarsi nell'applicazione del nuovo tributo se da parte dell'amministrazione e da parte delle imprese non vi saranno la preparazione e l'impegno necessari. È necessario, infatti, che le imprese seguano precisi sistemi di contabilità conformi a quelli richiesti dalla legge, e che la amministrazione impieghi moderne ed efficienti tecniche di accertamento e di elaborazione dei dati. Ma se queste difficoltà saranno affrontate in modo adeguato, ne potrà derivare un notevole passo in avanti nel fondamentale problema dell'accertamento nel suo complesso. Instaurando uno stretto legame tra i controlli e gli accertamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto e quelli relativi alla imposizione sul reddito, lo sforzo e il lavoro per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto potranno costituire la base dell'esatta determinazione analitica dei redditi delle imprese. E si potrà giungere, ove occorra, ad unificazioni organiche degli uffici amministrativi centrali e periferici, superando, se questa utilità sarà obiettivamente riconosciuta, inammissibili sezionalismi e particolarismi.

11. — Nel sistema di imposizione sui consumi delineato dal disegno di legge l'imposta sul valore aggiunto è affiancata da una *imposta integrativa comunale sui consumi.*

Questo secondo tributo non è previsto soltanto per ragioni di gettito fiscale. Esso trova la sua peculiare giustificazione nell'esigenza di perequare l'imposizione sui consumi in rapporto alla diversa capacità contributiva indicata dalle varie categorie di beni e di servizi. A questa finalità perequativa, che non può essere perseguita nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto a causa dell'uniformità della aliquota, risponde appunto la diversificazione delle aliquote dell'imposta integrativa a seconda della natura dei bisogni alla cui soddisfazione i beni e i servizi sono destinati.

L'imposta integrativa assorbe ed elimina le imposte comunali di consumo, delle cui caratteristiche partecipa, assumendo però una estensione più ampia ed essendo commisurata in ogni caso al prezzo dei beni o dei servizi.

L'imposta si applicherà: *a*) sulle cessioni di beni mobili effettuate da imprenditori (esclusi i commercianti al dettaglio) a dettaglianti o a consumatori finali; *b*) sulle prestazioni di servizi, rese da imprenditori o da altri soggetti, nei casi che saranno determinati dai provvedimenti delegati; *c*) sulle importazioni effettuate da dettaglianti e da consumatori finali (articolo 6, n. 1). Non troverà invece applicazione, oltre che nelle stesse ipotesi escluse dall'imposta sul valore aggiunto (cessioni di crediti, titoli e in genere movimenti di capitali, esportazione), sulle cessioni di beni di prima necessità; ciò in relazione alla suddetta funzione perequativa. Per i prodotti rientranti nell'esercizio normale dell'agricoltura dovrà essere stabilito un regime speciale, coordinato con quello previsto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (articolo 6, n. 10).

Le linee esposte, che dovranno essere concretate in specifiche norme dal legislatore delegato, indicano che la imposizione monofase sui consumi intende colpire i beni finiti e i servizi come oggetto di consumo e non i beni nella fase della loro utilizzazione nei processi di produzione o di trasformazione; tanto meno, quindi, i beni strumentali. Da qui deriva il principio per il quale i beni sono soggetti all'imposta se ceduti a dettaglianti o a consumatori finali, e le importazioni se effettuate da dettaglianti o da consumatori finali. Per i servizi questo carattere dell'imposta dovrà essere tenuto presente, per quanto possa essere tecnicamente possibile, dal legislatore delegato.

L'aliquota « base » dell'imposta sarà il cinque per cento, ma potranno essere stabilite aliquote inferiori, fino all'uno per cento, e aliquote più elevate fino al dieci per cento (articolo 6, n. 2). Le aliquote differenziate, come si è detto, avranno la funzione, assai importante sotto il profilo politico e sotto quello economico, di discriminare l'onere tributario in relazione ai diversi tipi di consumi e alla diversa capacità contributiva che essi indicano. In questo modo la diversità delle aliquote in sede di imposta monofase sui consumi contribuirà a consentire di mantenere fermo il principio dell'aliquota unica dell'imposta sul valore aggiunto.

Le aliquote verranno stabilite dal legislatore delegato e non dai comuni (articolo 6, n. 2). Non è infatti pensabile che vi possano essere aliquote diverse a seconda dei comuni; tanto più che il *gettito del tributo non è destinato direttamente a ciascun singolo comune, bensì ad un « fondo » che sarà istituito presso la Cassa depositi e prestiti per essere ripartito fra tutti gli enti locali secondo parametri predeterminati* (articolo 13, n. 5). La funzione discriminatoria e perequativa dell'imposta in relazione ai diversi tipi di consumo, il carattere unitario del mercato nazionale e la struttura stessa del tributo, che in via di principio grava i beni nel passaggio di essi al dettaglante e rende soggetto passivo dell'imposta l'imprenditore non dettagliante che cede i beni al dettagliante, non consentirebbero diversità di aliquote a seconda dei comuni dove si trovano i consumatori finali o gli stessi dettaglianti, né permetterebbero la individuazione di criteri per l'attribuzione diretta del gettito ai singoli comuni, né infine giustificherebbero questa attribuzione.

Dal momento che l'imposta si applica sulla cessione dei beni ai dettaglianti, l'aliquota si commisura sul relativo prezzo; e nel caso di beni ceduti direttamente a consumatori finali l'imponibile si determina scorporando dal prezzo il valore aggiunto riferibile alla fase al dettaglio (articolo 6, n. 3).

L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le vendite o le prestazioni di servizi, con obbligo di indicarla distintamente nella fattura e di rivalersene nei confronti degli acquirenti (articolo 6, n. 4). Essa verrà versata, direttamente al « fondo » di cui sopra, a periodi decadali, con dichiarazione mensile degli imponibili di ciascun mese (articolo 6, nn. 6 e 7).

Verrà dettata la disciplina relativa alla contabilità o alla documentazione e alle comunicazioni necessarie per l'applicazione del tributo, in analogia a quanto avverrà per l'imposta sul valore aggiunto (articolo 6, n. 5).

I diversi aspetti della disciplina esposta hanno formato oggetto di ampia e approfondita discussione nella fase di studio, con particolare riguardo: al risultato di escludere dalla tassazione il maggior prezzo dei beni nella fase del passaggio dal dettagliante al consumatore; al fatto che le aliquote devono venire necessariamente stabilite dal legislatore per l'intero territorio nazionale; alla circostanza che l'attribuzione del gettito ai comuni non può avvenire come effetto dei consumi che hanno luogo nel comune medesimo, e che costituiscono un indice della utilizzazione dei servizi resi dal comune (così detta « equivalenza territoriale »), ma deve avvenire sulla base di altri criteri di ripartizione, dopo che il gettito è attribuito ad un unico « fondo ». Queste ragioni avrebbero potuto giustificare un diverso sistema che, tenendo ferme le attuali caratteristiche dell'imposta di consumo (applicazione nella fase del dettaglio; affidamento ai comuni della determinazione delle aliquote, dell'accertamento e della riscossione), si fosse limitato a generalizzare l'imposizione, in modo da assoggettarvi, con aliquota il più possibile uniforme, tutti i beni e i servizi acquistati da consumatori finali. Tuttavia nel senso della soluzione accolta con l'articolo 6 del disegno di legge sono sembrate decisive tre considerazioni.

È assai improbabile, anzitutto, che nei confronti dei dettaglianti possano avere luogo seri accertamenti di carattere analitico. L'accertamento finirebbe col conservare carattere presuntivo e spesso forfettario, con tutti gli inconvenienti e le approssimazioni che ciò comporta e facendo venir meno nella pratica applicazione del tributo le ragioni che consiglierebbero la tassazione del consumo in questa fase finale. Né ci si può illudere sulla efficacia e sulla stessa attuabilità di obblighi di documentazione da parte dei dettaglianti, mentre può essere pericolosa, oltre che costosa, la creazione di una polizia tributaria a livello comunale. La disciplina indicata dal disegno di legge consente più rigorosi ed esatti accertamenti, anche perché il numero dei soggetti passivi risulterà assai più ridotto di quello che sarebbe se l'imposta colpisse i dettaglianti.

In secondo luogo vanno tenuti presenti il costo elevatissimo dell'attuale sistema di gestione e riscossione delle imposte comunali di consumo e gli aspetti negativi del sistema degli appalti: costo e sistema connessi in gran parte con le attuali caratteristiche della imposizione comunale sui consumi. Per quanto riguarda il costo della gestione e della riscossione basterà rilevare che esso supera complessivamente i cinquantacinque miliardi, di fronte a circa trecentoventi miliardi di gettito complessivo (anno 1966), e che in alcuni casi il costo supera il cinquanta per cento del gettito dei tributi al lordo dei costi. Supera, cioè, l'ammontare netto che viene percepito dal comune.

Infine, come si è detto, la determinazione delle aliquote su base nazionale è elemento essenziale per consentire una effettiva differenziazione di esse, come elemento di una politica dei consumi e di una politica tributaria che non possono che essere stabilite in sede nazionale.

Potrebbe essere osservato, in un diverso angolo visuale, che una imposta monofase sui consumi può avere la funzione di strumento per interventi in senso anticongiunturale e che l'attribuzione del gettito ai comuni potrebbe impedire questa utilizzazione, non potendosi far riflettere sulle finanze degli enti locali eventuali variazioni del gettito derivanti da manovre anticicliche. Il gettito di queste imposte dovrebbe perciò essere riservato allo Stato; e a tal fine il sistema di imposizione dei consumi dovrebbe essere formato, anziché da due tributi – come è previsto dal disegno di legge – da tre: l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta monofase sui consumi e le imposte comunali di consumo nella loro attuale configurazione (determinando le aliquote in modo che il prelievo attuato con i tre tributi non fosse superiore a quello che nel sistema previsto deriverebbe da due).

Nemmeno questo rilievo, però, potrebbe considerarsi decisivo. Non è certo dubbia la convenienza che l'imposta monofase sia configurata in modo da poter assolvere, all'occorrenza, una funzione di stabilizzazione delle fluttuazioni cicliche. Ma l'affidamento allo Stato della disciplina e della applicazione dell'imposta e l'assegnazione del gettito ai comuni attraverso l'attribuzione globale ad un « fondo » creano appunto i presupposti per l'adempimento dell'eventuale funzione anticongiunturale. Se le situazioni congiunturali e le manovre anticicliche richiederanno variazioni di aliquote, dalle quali sia previsto un maggior gettito, potrà essere provveduto mediante speciali addizionali temporanee alle aliquote esistenti, il cui gettito potrà affluire in tutto o in parte allo Stato. Se invece saranno necessarie variazioni di aliquote a seguito delle quali sia prevista una flessione nel gettito, lo Stato potrà, mediante corrispondenti versamenti al « fondo », evitare effetti negativi per i comuni. Va considerato, d'altra parte, che gli enti locali non possono pretendere una as-

soluta stabilità del gettito, ma devono anch'essi, nella loro condotta finanziaria, partecipare entro certi limiti delle vicende congiunturali. Si può infine aggiungere che la più recente esperienza concreta, quella che riguarda i noti provvedimenti del 1964, dimostra che questi si sarebbero potuti svolgere adeguatamente anche nell'ambito del sistema indicato dal disegno di legge, con gli accorgimenti sopra accennati e senza inconvenienti.

Non sarebbe opportuno, ad ogni modo, indirizzare la riforma verso una più complicata struttura, e affrontare inconvenienti gravi ed evidenti, in funzione di circostanze eventuali, future, non determinabili. La possibilità di una funzione anticiclica dell'imposizione sui consumi deve essere considerata, ed è stata tenuta presente; ma non può condurre a deformazioni del sistema. In particolare, gli inconvenienti della attribuzione della imposizione sui consumi ai comuni secondo il sistema attuale, anche se emendato e migliorato, sono così gravi, per le ragioni esposte, da sconsigliarne nel modo più fermo il mantenimento; e un sistema basato su tre imposte sui consumi sarebbe in netto contrasto sia con le esigenze di semplificazione del sistema tributario e con le finalità di riduzione dei costi, sia con le direttive della Comunità Europea e con i sistemi tributari degli altri Paesi membri.

12. — L'articolo 7 del disegno di legge stabilisce le linee della nuova *imposta comunale sull'incremento del valore degli immobili*.

Come è noto, con legge 5 marzo 1963, n. 246, è stata introdotta nella nostra legislazione una imposta comunale sull'incremento del valore delle aree fabbricabili. Essa colpisce l'incremento di valore, accertato, di regola, in occasione dell'alienazione per atti fra vivi o dell'inizio della utilizzazione edificatoria, e in alcuni casi allo scadere del decennio dalla data di riferimento stabilita per la prima applicazione del tributo o dalla data dell'ultima sua applicazione. Senza ripetere la complessa struttura del tributo, si ricorda che esso è stato originato da situazioni di carattere contingente, e che è generalmente riconosciuta la necessità di una più ordinata e definitiva disciplina della materia.

Il problema della imposizione sugli incrementi immobiliari è più ampio che non quello della imposizione sulle aree fabbricabili. Infatti, a parte la difficoltà e forse la arbitrarietà di ogni definizione di area fabbricabile, riesce difficile giustificare perché l'incremento di valore conseguito da un'area debba formare oggetto di imposizione quando sull'area stessa non vi sono edifici, e non debba invece formarne oggetto quando l'area è edificata. Si ritiene pertanto che una imposizione sugli incrementi dei valori immobiliari debba avere per oggetto tutti gli immobili e non soltanto le aree fabbricabili. Né, per altro verso, può ritenersi giustificata la imposizione degli incrementi di valore prima che siano realizzati. La diversa disciplina, che in taluni casi (articolo 2, primo comma, e articolo 3) è attualmente prevista dalla citata legge del 1963, fu dettata da ragioni contingenti e da motivi extrafiscali. Ma è assai dubbio che le finalità extrafiscali, inerenti al proposito di determinare un incentivo alla utilizzazione edificatoria delle aree, siano tuttora valide e possano comunque essere raggiunte nel modo indicato. D'altra parte le vicende che sono seguite al 1963 nella situazione edilizia e nei valori delle aree dimostrano, oltre che la estrema difficoltà di determinare il valore di un'area ad una certa data, il rischio di gravi sperequazioni nella tassazione di incrementi non ancora realizzati, soprattutto in un settore che si è dimostrato così instabile e così sensibile alle oscillazioni di valori.

L'articolo 7 del disegno di legge segue i principî esposti e intende inoltre avviare la imposizione in questione su binari di semplicità e funzionalità.

L'*imposta ha per oggetto l'incremento del valore degli immobili conseguito dalle persone fisiche in occasione del trasferimento a titolo oneroso*. Il primo comma dell'articolo 7, parlando di « alienazione a titolo oneroso », intende comprendere le vendite, le permute, i conferimenti ed ogni possibile caso di trasferimento totale o parziale a titolo oneroso. Sarà ad ogni modo compito del legislatore delegato di indicare più specificamente gli atti che importano realizzo dell'incremento, in quanto la specificazione si riveli necessaria per evitare forme di elusione del tributo.

Le persone giuridiche, e fra queste le società di capitali e cooperative, non sono soggette al tributo perché nei loro confronti i plusvalori derivanti da alienazioni di immobili entrano a comporre il reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, venendo in tal modo assoggettati ad una imposizione assai più gravosa.

Soggetti passivi del tributo saranno dunque le persone fisiche, le società di persone, le associazioni non riconosciute e le altre organizzazioni prive di personalità giuridica (articolo 7, n. 1). Anche in questo caso, come per l'imposta sui redditi patrimoniali, i caratteri del tributo consentono (ed anzi per la

imposta sull'incremento di valore degli immobili impongono, con importanti riflessi nella determinazione delle aliquote) che le società di persone, le associazioni non riconosciute e le altre organizzazioni prive di personalità giuridica siano soggetti passivi del tributo (articolo 7, n. 5).

Come è noto, secondo la legislazione attuale entrano a comporre il reddito imponibile di ricchezza mobile delle persone fisiche le plusvalenze derivanti da beni relativi all'impresa commerciale, mentre per le società di persone entrano a comporre il reddito imponibile le plusvalenze relative a tutti i beni posseduti (articolo 100, primo comma, testo unico imposte dirette). La legislazione vigente segue quindi, per le persone fisiche, un criterio che fa riferimento alla destinazione dei beni alla impresa, e per le società di persone un criterio di carattere soggettivo. L'articolo 7 – anche allo scopo di non sottrarre all'imposizione una parte troppo larga dei fabbricati i cui incrementi di valore essa intende acquisire – segue un criterio diverso ponendo una distinzione oggettiva. Esso dichiara che non sono soggetti all'imposta gli incrementi di valore degli stabilimenti e degli opifici industriali e sono soggetti ad essa gli incrementi di valore degli altri immobili (articolo 7, n. 1). Conseguentemente il n. 10 dell'articolo 7 dichiara che l'incremento di valore soggetto all'imposta comunale non entra a comporre il reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dispone la indetraibilità dell'imposta sull'incremento di valore nella determinazione dell'imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Le due imposte, cioè, procedono oggettivamente in modo separato. Le plusvalenze derivanti da alienazione di stabilimenti e opifici industriali continueranno invece ad essere comprese nel reddito di impresa secondo la disciplina propria dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (articolo 2, n. 2, n. 9 e n. 10).

L'imponibile viene stabilito prendendo come base la differenza fra l'eventuale maggiore valore dell'immobile alla data dell'alienazione e il valore di esso alla data dell'acquisto per atto fra vivi o per causa di morte, aumentato, quest'ultimo, delle spese di acquisto, di costruzione e incrementative. Verranno assunti i valori accertati ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta di successione e si eviteranno così i costi amministrativi di accertamento e le relative complicazioni (articolo 7, n. 2 e n. 3). Ne deriva, in modo implicito ma evidente, che anche per questa ragione dovrà venire a cessare per i terreni il sistema di valutazione sulla base di coefficienti applicati sul reddito catastale, ai sensi della legge 20 ottobre 1954 n. 1044 e della legge 27 maggio 1959 n. 355; e che anche per i terreni l'imposta successoria e l'imposta di registro dovranno nuovamente essere applicate sui valori reali, determinati con i normali criteri valevoli prima delle leggi citate. Spetterà al legislatore delegato di stabilire i criteri in base ai quali dovrà essere determinato il valore di riferimento degli immobili acquistati dal contribuente nel periodo di applicazione delle norme indicate, nonché i criteri di determinazione dell'incremento nei casi di alienazione di diritti parziari (nuda proprietà, usufrutto, ecc.).

L'introduzione dell'imposta comunale sugli incrementi immobiliari è strettamente connessa, quindi, con la riduzione delle aliquote dell'imposta di registro, dell'imposta ipotecaria e dei tributi catastali sui trasferimenti di immobili, ad un livello che non superi complessivamente il due per cento (articolo 8, n. 2 del disegno di legge); e si deve considerare subordinata a tale riduzione.

Viene previsto che, per gli immobili acquistati oltre un decennio prima dell'istituzione della nuova imposta, la differenza sarà determinata con riferimento al valore di essi al decimo anno anteriore, o, per le aree, alla diversa data stabilita con la deliberazione istitutiva dell'imposta ai sensi della citata legge 5 marzo 1963 n. 246 (articolo 7, nn. 2 e 3).

Stabilita la differenza fra il valore di alienazione e il valore di acquisto (aumentato delle relative spese, nonché delle spese per costruzioni e delle spese incrementative), l'incremento imponibile viene determinato detraendo, per ciascun anno, un ammontare pari al 3 per cento del valore dell'immobile alla data di acquisto e al 3 per cento delle spese di acquisto, di costruzioni e incrementative (valore di riferimento) e comunque non inferiore a due milioni di lire (articolo 7, n. 4). La disposizione tiene conto dell'esigenza di evitare l'imposizione nei confronti di incrementi di modesta entità o di percentuale limitata, tali da poter dipendere, anche in situazioni abbastanza normali, da fattori monetari. Questo sistema consentirà inoltre di evitare la necessità di differenziare le aliquote dell'imposta con riferimento alla durata del periodo nel corso del quale l'incremento si è formato.

Le *aliquote vengono previste con una progressione che sale a scaglioni quanto più elevata è la percentuale dell'incremento realizzato con l'alienazione dell'immobile.* Esse saranno *stabilite dai comuni* fra il 3 e il 5 per cento per lo scaglione di incremento imponibile (e

quindi dopo la detrazione del 3 per cento per ciascun anno) fino al 10 per cento del valore di acquisto e fra il 25 e il 30 per cento per lo scaglione che eccede il doppio del valore di acquisto (articolo 7, n. 6).

13. — Il riordinamento del nostro sistema tributario non può avvenire senza una sostanziale *revisione nella disciplina di alcuni tributi indiretti*, che le esigenze di gettito fiscale hanno reso sempre più complessi e pesanti, che hanno scarsa o nessuna giustificazione economica e che determinano continue deformazioni nei rapporti di diritto civile e nella vita processuale (registro, bollo, imposte ipotecarie, tributi catastali, tasse sulle concessioni governative).

Dell'imposta di registro è stata da più tempo richiesta quasi unanimemente l'abrogazione: e non si può negare che questo tributo risulta, in alcuni settori, così pesante da pregiudicare lo svolgimento delle normali attività economiche. L'asprezza delle aliquote si accompagna ad un complesso ingentissimo di esenzioni, creando sperequazioni e privilegi; la complessità del tributo è fonte di continue e numerose contestazioni, con gravi oneri ai privati e allo Stato, anche per il peso che deriva agli organi della magistratura. La necessità di una sostanziale revisione, ad ogni modo, non può esser dubbia nella misura in cui è imposta dal coordinamento con le riforme previste e dallo scopo di semplificare il sistema di determinazione della materia imponibile e di applicazione dei tributi (articolo 8, primo comma).

Oltre a questo indirizzo di carattere generale, l'articolo 8 stabilisce tre criteri specifici di revisione dei tributi accennati.

Anzitutto *dovrà essere evitata la duplicazione dell'imposta di registro con l'imposta sul valore aggiunto e con l'imposta integrativa comunale sui consumi*. A questo fine viene disposto che gli atti, che prevedono corrispettivi soggetti all'imposta sul valore aggiunto o all'imposta comunale integrativa sui consumi, saranno soggetti all'imposta fissa di registro, e soltanto in caso d'uso (sempreché non si tratti di atti pubblici o di scritture private autenticate). È prevista una eccezione per gli atti che comportano trasferimenti immobiliari, i quali continueranno ad essere in ogni caso soggetti ad imposta proporzionale o graduale (articolo 8, secondo comma, n. 1).

Per i trasferimenti immobiliari viene disposto che l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e i tributi catastali dovranno gravare in misura complessivamente non superiore al 2 per cento. Questa limitazione si impone, considerando che le attuali aliquote sono eccessive e tali da determinare gravi danni alla vita economica e deformazioni nello svolgimento degli affari; considerando inoltre che sugli immobili di nuova costruzione troverà applicazione l'imposta sul valore aggiunto; e tenendo infine presente la prevista introduzione dell'imposta sugli incrementi patrimoniali immobiliari. Nello stesso tempo viene prevista l'abolizione delle molte esenzioni e riduzioni attualmente esistenti (articolo 8, secondo comma, n. 2).

Viene infine prevista una *semplificazione delle tariffe e delle tabelle*, mediante raggruppamento degli atti a fatti imponibili, in modo da evitare le molte questioni alle quali dà luogo attualmente la qualificazione degli atti fatta in relazione all'applicazione delle diverse aliquote (articolo 8, secondo comma, n. 3).

14. — Anche nella revisione del *regime tributario delle successioni* si deve procedere con realismo, e quindi prendendo le mosse dagli aspetti negativi dell'attuale sistema.

Basterà ricordare da un lato le modeste cifre del gettito dei due tributi successori – che per il 1967 è previsto di 25 miliardi per l'imposta sul valore globale dell'asse ereditario e in 60 miliardi per l'imposta sulle quote ereditarie – e dall'altro lato le elevatissime aliquote che, stabilite dalla legge 12 maggio 1949, n. 206 (articolo 1, articolo 8 e tabella allegata), sono rimaste immutate nonostante che, trattandosi di aliquote progressive, i mutamenti intervenuti nel valore della moneta le abbiano molto inasprite.

La coesistenza di due imposte successorie non ha ragione d'esser mantenuta nel quadro della riforma.

Come è noto, è tradizionale nella storia della finanza italiana l'imposta sulle quote ereditarie (« tassa » o « imposta di successione »), disciplinata dal regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3270 e successive modificazioni. Invece l'imposta sul valore globale dell'asse ereditario è stata introdotta durante la guerra, per esigenze contingenti, dal regio decreto-legge 4 maggio 1942, n. 434.

Non è qui il luogo per ripetere le ampie discussioni che si sono svolte nella dottrina finanziaria sulle finalità e sulle ragioni delle imposte successorie, sulle giustificazioni che vengono date all'imposta sul valore globale dell'asse ereditario e a quella sulle quote ereditarie, e sulla possibilità della loro coesistenza, sia da un punto di vista teorico che nella concreta legislazione di taluni paesi. Ma vi

sono due aspetti, nel sistema proposto dal disegno di legge, che hanno rilevanza anche ai fini del problema in esame. Anzitutto la progressività viene assicurata dal carattere progressivo della imposizione personale sul reddito (articolo 2). In secondo luogo, la discriminazione fra i redditi derivanti dal lavoro e i redditi patrimoniali è attuata attraverso la speciale imposizione dei redditi patrimoniali con aliquote fino al 12 per cento (articolo 4). Queste finalità vengono quindi assicurate, in sede di imposizione sul reddito, in modo più coerente e adeguato che non attraverso quella forma di imposizione personale e progressiva sul patrimonio che vorrebbe essere l'imposizione sul valore globale dell'asse ereditario. Questa si presenta come un'imposta personale che, con una finzione di sopravvivenza, intende colpire il patrimonio del soggetto proprio quando questi ha perduto la stessa soggettività giuridica. Inoltre l'imposta appare assai sperequata nei confronti dei soggetti effettivi di essa – e cioè gli eredi e gli altri aventi diritto – in quanto nella sua progressività si rapporta non alla capacità contributiva dell'erede o del legatario, ma alla capacità contributiva non più esistente del defunto. Di guisa che per l'erede o per il legatario il maggiore o minore ammontare dell'imposta dovuta dipende non dall'ammontare della quota ereditaria o del legato da lui ricevuti, bensì da elementi estranei, e cioè dal maggiore o minore ammontare di patrimonio conseguito dagli altri eredi e legatari.

A queste considerazioni va aggiunto il limitato gettito del tributo e la considerazione di talune complicazioni di ordine amministrativo che esso comporta. Perciò, anche se non ricorressero le ragioni di principio esposte, l'abolizione sarebbe consigliata dal criterio di eliminare i tributi di minor gettito e di inutile peso amministrativo. L'imposizione successoria dovrà quindi ritornare alla sola imposta sulle quote ereditarie sui beni acquistati per causa di morte e sul valore netto delle donazioni e delle altre liberalità (articolo 9, numeri 1 e 2).

È prevista una quota esente che varierà fra un milione e cinque milioni di lire, in funzione del grado di parentela, di affinità o di altro vincolo familiare fra il beneficiario e il dante causa (articolo 9, n. 3).

Le *aliquote dell'imposta saranno progressive a scaglioni*. L'aliquota minima sarà dell'1 per cento sullo scaglione imponibile fino a cinque milioni e l'aliquota massima del 60 per cento sullo scaglione eccedente il miliardo di lire; ed è prevista l'attenuazione delle aliquote in ragione del vincolo di parentela o affinità (articolo 9, n. 4). Non si è ritenuto possibile graduare le aliquote, e quindi la progressività dell'imposta, anche con riferimento all'ammontare netto complessivo del patrimonio dell'erede o del legatario. La mancanza di una imposta personale sul patrimonio netto di ciascun contribuente e la riconosciuta impossibilità e inopportunità di introdurre una imposta ordinaria sul patrimonio renderebbero assai difficile tale graduazione, mancando strumenti idonei per accertare il patrimonio netto complessivo dei contribuenti nelle occasioni in cui essi acquisiscano eredità o legati.

È noto che le imposte successorie vengono largamente evase attraverso atti con i quali viene disposto dei beni, in previsione della morte o in relazione a tale evento, in modo diverso dagli istituti che disciplinano le successioni a causa di morte. Sono fenomeni largamente diffusi, i quali si concretano nel ricorso sempre più limitato a taluni istituti tradizionali e fondamentali del diritto successorio, fra i quali il testamento; e si tratta di fenomeni che non ricorrono soltanto in Italia. Essi sono determinati anche dalla finalità di evitare le imposte successorie; ma spesso derivano da altre ragioni. Inoltre, il risultato di disporre dei propri beni ai fini successori, con strumenti giuridici diversi dagli istituti del diritto successorio, è consentito con maggiore facilità dalla rilevanza sempre più sensibile che acquista nel mondo moderno la ricchezza mobiliare in confronto alla ricchezza immobiliare, nonché dalla trasformazione della ricchezza degli individui da un rapporto fisico con le cose a un sistema di rapporti giuridici e contabili.

Siamo in presenza di materia che non è agevole disciplinare, anche perché il fenomeno non deriva soltanto da ragioni fiscali. Tuttavia il legislatore deve impedire, per quanto gli è possibile, alcune forme di vera e propria evasione dall'imposta successoria. A tal fine il n. 6 dell'articolo 9 del disegno di legge prevede alcuni strumenti per impedire le accennate forme di evasione dal tributo. Inoltre un migliore funzionamento dell'imposizione sulle successioni potrà derivare anche dal migliore funzionamento dell'imposta sul reddito e dalla necessità, in cui il contribuente si dovrà trovare, di dimostrare le origini delle fonti produttive del reddito. Per altro verso, la determinazione di aliquote ragionevoli nell'imposta successoria avrà come effetto di attenuare la spinta alle evasioni dall'imposta personale sul reddito.

15. — La materia delle *esenzioni* e delle *agevolazioni* costituisce uno degli aspetti più gravi del nostro sistema tributario.

Di fronte ad un sistema di tributi farraginoso e pesante, le esenzioni e le agevolazioni costituiscono in alcuni casi lo strumento del vantaggio di categorie più forti, in altri casi il mezzo per consentire il funzionamento dei fondamentali istituti del diritto civile e degli strumenti essenziali della vita economica. Oltre alle esenzioni di diritto, derivanti da specifiche norme di legge, operano alcune esenzioni di fatto derivanti dalla mancanza di accertamenti, la quale deriva a sua volta dalla mancanza dei necessari strumenti giuridici e tecnici, o, talvolta, dalla consapevolezza degli eccessi ai quali condurrebbe la rigorosa applicazione del diritto vigente. È evidente che, se la situazione di larghe agevolazioni ed esenzioni disposte dalla legge è criticabile, l'esistenza di esenzioni di fatto derivanti dalla impossibilità di effettuare o di rendere operanti gli accertamenti, e peggio ancora dalla più o meno giustificata rinuncia, è altresì di grave pregiudizio all'autorità dello Stato e al corretto funzionamento dell'amministrazione.

In avvenire dovrà essere ben fermo che gli organi politici e amministrativi non possono in nessun caso e per nessuna ragione concedere agevolazioni attraverso tolleranze comunque motivate; e che il legislatore, quando dispone l'applicazione di un tributo nei confronti di un determinato presupposto, deve consapevolmente prevedere gli elementi e strumenti necessari per il relativo accertamento. Soltanto così potrà porsi fine ad un sistema fiscale che, eccessivo nelle aliquote nominali e nel concorso di più imposizioni sui medesimi presupposti, dispone per altro verso un complesso di esenzioni, legittima in settori importanti l'impossibilità degli accertamenti per la mancanza legislativa dei congegni necessari, e rende possibili nella pratica applicazione dei tributi un complesso di tolleranze, di evasioni e di frodi.

Come principio generale cui dovrà attenersi il legislatore delegato, l'articolo 10 del disegno di legge indica quello di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e progressività dell'imposizione fiscale. Esso stabilisce inoltre, per alcuni particolari problemi, ulteriori criteri, che dovranno esser sempre ispirati a tale principio.

Come è noto, il vigente testo unico delle imposte dirette prevede alcune esenzioni e riduzioni in relazione alle diverse imposte da esso disciplinate (articolo 58 per l'imposta sui terreni; articolo 68 per l'imposta sui redditi agrari; articoli 77 e 78 per l'imposta sui fabbricati; articoli 83 e 84 per l'imposta di ricchezza mobile; articoli 132, 134 e 136 lettera *c*) per l'imposta complementare; articoli 151, 152, 153 per l'imposta sulle società). In relazione a questa situazione, il n. 1 dell'articolo 10 prevede che i redditi, che ai sensi del detto testo unico sono esenti da una o più imposte, siano esclusi in tutto o in parte dal computo del reddito complessivo soggetto alla imposta sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche o siano esentati dall'imposta locale sui redditi patrimoniali. Nel riportare nella nuova disciplina le esenzioni attualmente previste dal testo unico, il legislatore delegato dovrà evidentemente tenere conto della maggiore o minore importanza delle attuali esenzioni. Inoltre, per le persone fisiche, l'esenzione dovrà essere accordata, in tutti i casi in cui è possibile (e sono la maggior parte), nei confronti dell'imposta sui redditi patrimoniali, in quanto il carattere progressivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche comporta che il beneficio dell'esclusione di alcuni redditi da questa imposta ha riflessi diversi a seconda del diverso ammontare degli altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo netto.

Per quanto riguarda eventuali future esenzioni o riduzioni non previste attualmente dal testo unico delle imposte dirette, il n. 2 dell'articolo 10 dispone che, in via principale, gli aiuti e gli incentivi debbano essere dati mediante contributi, come è previsto dal « Programma di sviluppo economico »; e che in ogni caso le esenzioni o le riduzioni dalle imposte sui redditi possano essere accordate soltanto nei casi in cui le agevolazioni fiscali sono previste dal « Programma » per il raggiungimento di finalità da esso indicate. Delle esenzioni e riduzioni concernenti rispettivamente gli interessi dei titoli di Stato e quelli derivanti da alcune categorie di obbligazioni e dalla raccolta del risparmio a breve termine (articolo 10, n. 4) si dirà nel successivo paragrafo.

Viene infine disposto (articolo 10, n. 3) che nessuna agevolazione o esenzione possa essere accordata in materia di imposta sul valore aggiunto, salvo l'esenzione per le cessioni di navi e aeromobili e per la cessione di beni e le prestazioni di servizi impiegati nella costruzione e nella riparazione degli stessi. Queste ipotesi concretano non tanto casi di esenzione quanto il riconoscimento del carattere internazionale del mercato, in cui quelle attività operano. L'esenzione, quindi, è sostan-

zialmente intesa a parificare le cessioni di navi e di aeromobili e le cessioni e prestazioni di servizi impiegati nella loro costruzione e riparazione alle esportazioni, come risulta dal richiamo che viene fatto ai nn. 4 e 5 dell'articolo 5.

Il divieto delle esenzioni in materia di imposta sul valore aggiunto deriva da esigenze pratiche, per le enormi difficoltà che le esenzioni comporterebbero nell'applicazione del tributo. Coerentemente, per quanto riguarda le esenzioni e le agevolazioni attualmente stabilite in materia di imposta generale sull'entrata e in materia di imposte comunali di consumo, è previsto che esse, se le finalità che perseguono sussistono tuttora e sono conformi agli obbiettivi del programma di sviluppo economico, saranno considerate nella nuova legislazione nei confronti dell'imposta comunale integrativa di consumo.

Per quanto riguarda i soggetti che alla data di entrata in vigore della nuova disciplina legislativa fruiscono di esenzioni o agevolazioni in relazione ai tributi soppressi (esenzioni dall'imposta sui fabbricati spettanti per nuove costruzioni, esenzioni per nuove iniziative industriali nelle zone depresse, ecc.), il secondo comma dell'articolo 14 prevede che il legislatore delegato disciplinerà le modalità e i limiti in cui la situazione già acquisita comporterà, in via transitoria, effetti a favore del contribuente in sede di liquidazione e pagamento dei nuovi tributi. Si deve trattare di agevolazioni alle quali i contribuenti hanno già acquisito il diritto per essersene verificati i relativi presupposti.

Le considerazioni inizialmente esposte valgono, in linea di principio, anche per i cosidetti *regimi fiscali sostitutivi*, vale a dire per le ipotesi in cui la legge sottrae determinati redditi o determinati atti alle imposte che sarebbero applicabili per regola generale, ma nel contempo li assoggetta ad una speciale imposizione fiscale sostitutiva. Concettualmente non si tratta, quindi, di esenzione, bensì di scelta tra due diversi metodi di tassazione, che può essere imposta o suggerita esclusivamente da ragioni tecniche anziché da finalità di favore fiscale. Ma il procedimento si presta anche a finalità di tal genere, come indica l'esperienza; e ad ogni modo esso appare in contrasto con quelle esigenze di chiarezza e trasparenza del sistema che sono tra i principali obbiettivi della riforma tributaria. Perciò i criteri restrittivi stabiliti per la materia delle esenzioni e delle agevolazioni devono valere anche per i regimi sostitutivi, come risulta testualmente dalla prima parte dell'articolo 10 del disegno di legge.

Ai regimi sostitutivi si riferisce anche la ricordata norma del secondo comma dell'articolo 14, ancorché per essi la situazione, sotto l'aspetto transitorio, sia alquanto diversa. Non si tratta di agevolazioni limitate nel tempo e già acquisite, bensì di trattamenti speciali concessi dal legislatore per ragioni particolari, o soggettive, o relative a determinate attività oggettivamente considerate. In ordine a tali trattamenti, il legislatore delegato ha la possibilità e il dovere di riesaminare in ogni momento se sussistono tuttora le ragioni dalle quali essi derivarono; e tanto più ciò dovrà avvenire in occasione di una revisione legislativa così importante ed estesa, come è quella prevista dal disegno di legge.

Tutto ciò non esclude che anche nel futuro sistema possa farsi ricorso a regimi sostitutivi, sia pure con quel carattere di eccezionalità che le disposizioni dell'articolo 10 intendono assicurare. Ma questo eccezionale ricorso dovrà risultare essenzialmente giustificato, oltre che da programmate finalità di sviluppo, come indicate per le agevolazioni, da obbiettive ragioni di carattere tecnico.

16 — Per obbiettive ragioni di carattere tecnico e per evidenti finalità economiche lo stesso disegno di legge-delega (articolo 10, n. 4) prevede il metodo del regime sostitutivo come il più idoneo a riportare ordine e chiarezza nel *trattamento fiscale degli interessi delle obbligazioni o titoli similari e degli interessi dei depositi e dei conti correnti bancari e postali.*

Non v'è problema, riguardo a tali redditi, quando sono percepiti da società di capitali e da altre persone giuridiche. Il reddito di questi soggetti, tassato oggi con aliquote proporzionali ai fini dell'imposta di ricchezza mobile e dell'imposta sulle società, continuerà infatti ad esser tassato proporzionalmente ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. D'altra parte, trattandosi di soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili e alla redazione del bilancio, la percezione degli interessi derivanti da titoli obbligazionari pubblici e privati, da titoli di Stato e da depositi bancari continuerà a risultare dai documenti indicati, come avviene attualmente nell'applicazione dell'imposta sulle società.

Il problema si pone, invece, nei riguardi delle persone fisiche e in genere dei soggetti diversi dalle persone giuridiche.

È appena il caso di ricordare che, secondo la disciplina legislativa vigente, gli interessi in questione dovrebbero entrare a comporre il reddito imponibile ai fini dell'imposta complementare (articoli 133 e 135, secondo comma, lettera *e*) testo unico imposte dirette). Questo vale in via generale anche per gli interessi dei titoli di Stato, che soltanto in qualche singolo caso vennero esonerati anche dall'imposta complementare. Ma è noto che, per mancanza di strumenti di accertamento dei nominativi dei percipienti e per il principio del segreto bancario, i redditi indicati rimangono in pratica esenti da tale imposta e vengono assoggettati soltanto all'imposta di ricchezza mobile categoria A, quando per legge non siano esenti da essa. Ci troviamo pertanto di fronte a un caso di imponibilità puramente teorica.

In avvenire, una volta soppresse l'imposta di ricchezza mobile e le altre imposte reali e concentrata l'imposizione dei redditi delle persone fisiche nell'unica imposta personale progressiva, gli interessi in questione dovrebbero concorrere, alla stessa stregua degli altri interessi e redditi, a formare il reddito complessivo di ciascun contribuente.

Che questa sarebbe la soluzione più conforme al principio dell'imposta unica, personale e progressiva, non può essere dubbio. Inoltre, sotto l'aspetto della politica economica, ne deriverebbe un auspicabile freno al fenomeno preoccupante e giustamente lamentato del sempre minore ricorso alle emissioni azionarie da parte delle aziende produttive e del sempre maggiore ricorso all'indebitamento. Questo fenomeno, invero, trova una causa determinante nel favore fiscale che attualmente sussiste nei confronti di varie forme di indebitamento (obbligazioni emesse direttamente dalle stesse imprese o da istituti di credito e finanziari che a loro volta concedono il credito alle imprese).

Altrettanto ovvia, però, è la considerazione che le indicate finalità non sarebbero in alcun modo raggiunte se la legge, come oggi si verifica ai fini dell'imposta complementare, si limitasse ad affermare il principio senza assicurarne l'osservanza mediante strumenti di accertamento, idonei a renderlo operante in modo uguale per tutti e perequato. L'evasione di fatto, che attualmente si verica ai fini di detta imposta, estenderebbe i suoi effetti all'imposta personale unica; e la conseguenza sarebbe che i redditi in questione, una volta soppresse l'imposta di ricchezza mobile categoria A e l'imposta sulle obbligazioni, si sottrarrebbero totalmente all'imposizione (salva soltanto l'imposta locale sui redditi patrimoniali, se ritenuta alla fonte).

Ciò significa, in concreto, che per gli interessi in questione dovrebbe essere istituito un sistema di rilevazione nominativa automatica, analogo a quello oggi in atto per i dividendi delle azioni; che il segreto bancario dovrebbe essere abolito; che la nominatività obbligatoria dovrebbe essere estesa alle obbligazioni. Senza un sistema automatico di rilevazione, i comuni strumenti di accertamento, perfezionati fin che si voglia, non potrebbero mai consentire all'amministrazione finanziaria un adeguato controllo delle dichiarazioni; e si premierebbero fatalmente gli evasori più accorti. I contribuenti, quanto maggiore fosse il proprio risparmio disponibile, tanto più potrebbero distribuirlo tra diversi investimenti in titoli e tra diversi istituti depositari, di guisa che un effettivo controllo richiederebbe la diretta ispezione contabile presso una molteplicità di enti emittenti e depositari. Alla intuitiva difficoltà materiale di porre in atto un controllo di tal genere si aggiungerebbe, per quanto riguarda i depositi bancari, la necessità di eliminare il segreto bancario. Senza la nominatività dei titoli, infine, nessun sistema di rilevazione automatica potrebbe risultare pienamente idoneo allo scopo, e tanto più se ne discosterebbe quanto maggiore fosse, per il contribuente intenzionato ad evadere, la possibilità e capacità di ricorrere per la riscossione dei redditi a prestanomi scelti tra nullatenenti e tra persone di basso reddito.

In mancanza degli strumenti necessari per assicurarne un'effettiva e integrale attuazione, dunque, la consacrazione legislativa del principio condurrebbe fatalmente a una gamma indefinita di sperequazioni, ingiustizie e premi all'evasione. Ma d'altra parte sono evidenti la pesantezza e complessità amministrativa e organizzativa dell'apparato di rilevazione automatica, che sarebbe necessario predisporre per rendere effettivamente operante il principio; né può essere sottovalutata l'inopportunità di vietare anche nel comparto obbligazionario la circolazione dei titoli al portatore e di abolire il segreto bancario, se non a patto di pregiudicare gravemente lo sviluppo economico del Paese.

L'accertamento nominativo dei percettori degli interessi sulle obbligazioni avrebbe effetti negativi sulle emissioni obbligazionarie pubbliche e private, dalle quali da alcuni anni principalmente deriva il finanziamento degli investimenti delle aziende pubbliche e private. L'accertamento nominativo dei depositi

e dei conti correnti bancari e postali determinerebbe larghe fughe dei depositi individuali, metterebbe in difficoltà le imprese bancarie e renderebbe difficili i finanziamenti di credito ordinario. Se il sistema di accertamento nominativo venisse esteso anche ai titoli di Stato, anche lo Stato ne avrebbe conseguenze negative. Ma se, di fronte alla gravità di questo pericolo, si escludessero dall'accertamento nominativo i titoli di Stato, e questi soltanto, ne deriverebbe che lo Stato potrebbe bensì continuare ad emettere propri prestiti, ma rischierebbe di essere il solo a poterlo fare, e dovrebbe quindi assumere a proprio carico il finanziamento dei piani di investimento delle imprese pubbliche e private. In questo modo il problema, che all'origine si presenta come puramente fiscale, avrebbe effetti che inciderebbero sulle strutture fondamentali del nostro sistema economico.

È facile prevedere che, di fronte a queste prospettive e in presenza delle reazioni che ne deriverebbero, l'autorità politica rinuncerebbe di fatto all'accertamento nominativo delle obbligazioni. L'affermazione della inclusione dei relativi interessi fra gli elementi che compongono il reddito delle persone fisiche rimarrebbe puramente teorica e continuerebbe a essere, come è oggi, una finzione. Se il risultato dovrà essere la rinunzia all'accertamento nominativo delle persone fisiche che percepiscono interessi da obbligazioni e titoli di Stato, esso deve derivare da norme di legge, dopo che sia stato valutato il tipo di imposizione che si vuole applicare a questi redditi; ma non deve avvenire per arbitraria decisione.

Queste riflessioni hanno indotto a decidere per la soluzione più realistica e meglio rispondente alla situazione e agli interessi dell'economia nazionale, assoggettando i redditi in esame, salvo quelli appartenenti a persone giuridiche, ad un regime fiscale sostitutivo.

Questo regime importa certamente una deroga ai princìpi di personalità e di progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Ma le ragioni che consigliano di mantenere questa deroga, almeno in un primo tempo, sono state oggetto di approfondita valutazione. Giova aggiungere, per meglio intenderne la reale portata, che l'esperienza indica con sufficiente sicurezza che *in Italia nessuno dei grandi patrimoni e dei grandi redditi individuali è fatto di obbligazioni, di titoli di Stato e di depositi bancari.*

È da tener presente, inoltre, che nei confronti dei titoli non azionari mancano del tutto le ragioni di carattere non fiscale che richiedono l'accertamento nominativo dei possessi azionari: ragioni che riguardano il corretto funzionamento della disciplina societaria, l'applicazione di misure antimonopolistiche e in generale l'interesse di conoscere chi controlla le grandi imprese produttive. In queste esigenze è la ragione per cui, pur non disconoscendo la gravità del surricordato fenomeno della rarefazione dei capitali di rischio e della dilatazione dell'indebitamento, si è recentemente ritenuta necessaria l'integrale riaffermazione del sistema di accertamento nominativo dei possessi azionari. La necessità di introdurre efficaci correttivi a quel fenomeno, che può indebolire gravemente l'apparato produttivo del Paese, deve quindi esser soddisfatta in altro modo. Gli strumenti adeguati, del resto, sono stati già da tempo individuati in sede programmatica ed elaborati nelle competenti sedi normative. Si allude alle *azioni di risparmio*, alle *società di investimento mobiliare* e ai *fondi comuni di investimento mobiliare*, da istituire nel quadro della riforma delle società. Il trattamento fiscale particolare, necessario per assicurare la funzionalità di questi nuovi istituti, non può essere regolato nel presente disegno di legge, poiché essi non sono stati ancora introdotti nell'ordinamento sostanziale; ma lo sarà nel progetto di riforma societaria (cfr. articoli 99, 101, 102 e 103 dello schema trasmesso dal Governo al CNEL), e potrà ad ogni modo essere disciplinato dal legislatore delegato, per adattarsi ai nuovi lineamenti dell'imposizione diretta, in virtù del principio direttivo posto dall'articolo 10, n. 2.

Si potrebbe osservare, ancora, che l'esclusione legale degli interessi dall'imponibile dell'imposta personale sul reddito, a parte l'effetto discriminativo in confronto ai dividendi azionari ora considerato, potrebbe avere la conseguenza di impedire il metodo di accertamento presuntivo e sintetico del reddito complessivo netto del soggetto. L'obiezione sarebbe assai grave e tale da far molto meditare, se non fosse superabile sul piano tecnico. Sarà infatti sufficiente stabilire, per superare il fatto che esistono redditi (gli interessi in esame) che non entrano a comporre il reddito complessivo netto, che l'ufficio può ricorrere all'accertamento presuntivo e sintetico quando ne ricorrano i presupposti in rapporto al reddito complessivo netto quale risulta sulla base dei singoli redditi analiticamente determinati (e quindi, secondo la disciplina dell'articolo 137 del testo unico delle imposte dirette, se il « tenore di vita del contribuente od altri elementi o circostanze di fat-

to fanno presumere un reddito netto superiore a quello analiticamente determinato »); e che spetta al contribuente dimostrare, nel modo rigoroso che la legge stabilirà, che il maggior reddito presunto in confronto a quello analiticamente dichiarato o accertato deriva dagli interessi che formano oggetto della particolare disciplina prevista dall'articolo 10, n. 4.

Il regime tributario sostitutivo stabilito dall'articolo 10, n. 4 consiste nell'assoggettare gli interessi ed altri frutti dei titoli obbligazionari e similari e gli interessi dei depositi e conti correnti bancari e postali – spettanti a soggetti diversi dalle persone giuridiche – ad una *imposta proporzionale del trenta per cento*. Essa sarà applicata con il metodo della tassazione alla fonte, nel senso tecnico proprio già precisato (*retro*, n. 9), vale a dire mediante ritenuta con obbligo di rivalsa.

Il regime sostitutivo assorbirà non soltanto l'imposta sul reddito delle persone fisiche, per le ragioni sopra esposte, ma anche l'imposta locale sui redditi patrimoniali, che secondo l'articolo 4 del disegno di legge colpisce tutti i redditi di capitale. L'estensione del regime sostitutivo a tale tributo è stata suggerita esclusivamente da ragioni di natura tecnica e pratica ed è assolutamente necessaria. Secondo la normale disciplina del tributo, come s'è visto, l'aliquota di esso oscillerebbe dall'otto al dodici per cento; e il gettito dovrebbe essere attribuito agli enti locali nel territorio dei quali sono prodotti i redditi. L'applicazione di questa disciplina agli interessi dei prestiti obbligazionari e dei depositi incontrerebbe però, in pratica, difficoltà difficilmente superabili e in ogni caso pesanti complicazioni amministrative, poiché implicherebbe il riferimento, ai fini sia dell'aliquota sia della ripartizione del tributo, alle varie localizzazioni produttive dell'ente emittente o depositario. Condurrebbe, d'altra parte, alla inammissibile conseguenza della variabilità, anche nel tempo dell'onere fiscale gravante sugli obbligazionisti, con il variare delle dislocazioni territoriali dell'ente emittente. Si aggiunga, infine, che del non indifferente provento della tassazione degli interessi obbligazionari e bancari con l'imposta locale si avvantaggerebbero in preponderante misura i comuni e le province nei quali s'addensano gli insediamenti delle imprese e degli enti emittenti o depositari. È stata perciò ravvisata la necessità tecnica di utilizzare il regime sostitutivo anche per il prelievo del tributo locale. Gli interessi dei comuni e delle province sono rispettati attraverso la norma, secondo cui l'ammontare delle ritenute operate dall'ente emittente o depositario deve essere versato, in ragione di un terzo (cioè in funzione dell'aliquota media dell'imposta locale), al « fondo » da costituire presso la Cassa depositi e prestiti e ripartito fra i comuni e le province in base a parametri predeterminati (cfr. articolo 10, n. 4 e articolo 13, n. 5).

Dopo aver compiutamente delineato, in tal modo, il regime tributario sostitutivo dei redditi considerati, l'articolo 10, n. 4 del disegno di legge reca disposizioni complementari dirette allo scopo di riportare ordine e razionalità anche nel campo delle deroghe al sistema normale così stabilito, o meglio dell'adeguamento del regime fiscale ad esigenze particolari. Si tratta di sostituire criteri semplici, razionali ed unitari, fondati su validi presupposti oggettivi, alla congerie di norme legislative speciali, anche di vecchia data, confusamente sovrapponentesi e intrecciantesi, dalle quali attualmente deriva tutta una gamma di trattamenti privilegiati, relativi quali ad alcune e quali ad altre delle imposte vigenti, in cui è ben difficile individuare alcun filo conduttore.

Il problema che si presenta per primo, in ordine logico, è quello della diversificazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva in funzione della diversa natura dell'investimento produttivo del reddito ed eventualmente anche del tasso di redditività. Attualmente vi è una differenza di trattamento fiscale tra gli interessi dei depositi e dei conti correnti e quelli delle obbligazioni, poiché i secondi, a differenza dei primi, scontano l'onere derivante dall'imposta sulle obbligazioni in aggiunta a quello dell'imposta di ricchezza mobile categoria *A*. La discriminazione è da mantenere. Le disponibilità liquide che si tengono in deposito o in conto corrente non possono infatti equipararsi, sotto l'aspetto economico, al capitale risparmiato e investito in obbligazioni. Possono considerarsi, al più, come risparmio in via di formazione, non ancora consolidato né propriamente investito; e questa loro natura trova riflesso nella modicità della rimunerazione.

Viene stabilito, di conseguenza che la misura della ritenuta è ridotta dal trenta al diciotto per cento sugli interessi corrisposti dalle aziende di credito e dalle casse di risparmio postali nella raccolta del risparmio a breve termine. La riduzione, però, è subordinata alla condizione che gli interessi siano attribuiti *con i tassi propri di tale raccolta*, cioè contenuti entro i limiti che potranno essere indicati dalle autorità competenti nell'eserci-

zio delle proprie attribuzioni istituzionali. Verrebbe infatti a cadere, in caso contrario, la ragione giustificativa dell'attenuazione dell'onere fiscale. Il legislatore delegato, nel quadro delle norme da emanare in materia di accertamento, potrà stabilire le modalità e gli adempimenti necessari per il relativo controllo, che potrà richiedere, in rapporto al segreto bancario, anche interventi dell'organo di vigilanza sulle aziende di credito, analoghi a quelli già previsti dagli articoli 41 e 155 (ultimo comma) del testo unico delle imposte dirette.

Uguale riduzione nella misura della ritenuta è prevista per gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni (o titoli similari) emesse dagli istituti di credito (comprese le sezioni o gestioni speciali agli istituti e aziende di credito) che esercitano il credito a lungo e medio termine, dagli enti e società « finanziari » e dagli enti di gestione delle partecipazioni statali (tra cui l'IRI e l'ENI). La norma si propone di riportare a criteri unitari, atti ad assicurare uguaglianza di trattamento tributario, quando oggettivamente uguale o analoga è la funzione economica svolta dagli enti emittenti, la molteplicità ed eterogeneità di trattamenti fiscali privilegiati attualmente previsti, con formule e contenuti diversi, da numerose leggi speciali.

Per le prime due categorie indicate la riduzione d'imposta procede dai compiti di *intermediazione finanziaria*, che sono istituzionalmente propri degli enti che vi rientrano, e dalla destinazione a tali compiti della raccolta obbligazionaria. Il trattamento fiscale delle obbligazioni emesse dai numerosi enti e gruppi di enti di credito a medio e lungo termine, fino a poco tempo addietro contrassegnato anch'esso dai ricordati caratteri di frammentarismo ed eterogeneità, è stato recentemente riordinato e unificato (legge 27 luglio 1962, n. 1228). Quanto agli enti e società « finanziari », già l'articolo 159 del testo unico delle imposte dirette, assimilandoli agli istituti di credito ai fini dell'imposta sulle obbligazioni, aveva preso atto della loro equiparabilità, sotto il profilo della funzione di intermediazione finanziaria cui adempiono, sia pure in un ambito delimitato. Ad una completa parificazione dal trattamento fiscale complessivo non si era ancora pervenuti; ma non v'è ragione, anche per non complicare nuovamente e inutilmente il sistema con l'introduzione di altre classi di aliquote ridotte, di non farlo in sede di riforma. Va inoltre considerato che – essendo chiarito dal disegno di legge (articolo 14, quarto comma) che fino a nuova disposizione si intenderanno per « enti e società finanziari » quelli iscritti nell'albo previsto dagli articoli 154 e 155 del citato testo unico – si tratta di un numero limitato di enti e di società, con limitata possibilità di emissioni obbligazionarie e sottoposti alla vigilanza della Banca d'Italia.

Ragioni funzionali e ragioni di semplicità del sistema, analoghe a quelle ora indicate, inducono ad accomunare nello stesso trattamento anche gli enti di gestione delle partecipazioni statali. L'attribuzione di un trattamento fiscale privilegiato alle obbligazioni dell'IRI, dell'ENI e degli altri enti di gestione ha formato e forma oggetto di molte critiche. Ma in realtà, affrontando il problema nella prospettiva di una nuova organica e razionale sistemazione, ed anche al di fuori di visuali politiche particolari, la soluzione equilibrata accolta dal disegno di legge risponde ad esigenze economiche obiettive. Anche gli enti di gestione, infatti, assolvono quella funzione di intermediazione finanziaria che viene assunta come base razionale e criterio unitario della riduzione dell'imposta. La esercitano, a differenza degli istituti di credito, in un ambito delimitato e in regime di concorrenza (avuto anche riguardo alle imprese destinatarie): ma l'obiezione, che da ciò volesse ricavarsi, perderà ogni consistenza quando alla medesima riduzione d'imposta saranno ammessi anche gli enti e le società finanziari.

La terza ed ultima disposizione dell'articolo 10, n. 4, infine, prevede che siano del tutto immuni fiscalmente, non applicandosi affatto l'imposta sostitutiva, gli interessi e gli altri frutti dei titoli del debito pubblico, dei buoni postali di risparmio e delle cartelle di credito comunale e provinciale emesse dalla Cassa depositi e prestiti, nonché quelli delle obbligazioni e dei titoli similari emessi da amministrazioni statali anche con ordinamento autonomo, da regioni, provincie e comuni e da enti pubblici istituiti esclusivamente per l'adempimento di funzioni statali o per l'esercizio diretto di servizi pubblici in regime di monopolio.

Per tutti i titoli *direttamente emessi dallo Stato*, a parte ogni altra considerazione, la tassazione dei relativi interessi mediante ritenuta si risolverebbe in una partita di giro, che appare inutile perché rimarrebbe sostanzialmente invariato, nell'un caso e nell'altro, il reddito netto. Questa ragione non varrebbe per la parte della ritenuta che, sostituendo la imposta locale sui redditi patrimoniali afferente gli interessi, è destinata agli enti locali. Ma appunto perciò, oltre che in ragione delle

funzioni pubbliche essenziali proprie di tali enti, *l'esenzione viene estesa alle regioni, alle provincie ed ai comuni*, in modo da creare una situazione di reciprocità.

Restano le obbligazioni emesse da *enti pubblici che hanno per esclusiva finalità istituzionale l'adempimento di funzioni proprie dello Stato*, come la Cassa per il Mezzogiorno, *ovvero la gestione di servizi pubblici in regime di monopolio*, come l'ENEL. Si tratta di soggetti che non si identificano giuridicamente con gli enti impositori. Ma dal momento che essi, pur essendo distinti dallo Stato, operano esclusivamente per conto di esso e fuori di ogni concorrenza, non vi sarebbe ragione per non equiparare le loro obbligazioni a quelle emesse dalle amministrazioni statali.

La disciplina esposta, concernente il trattamento tributario sostitutivo e in alcuni casi l'esenzione dei redditi derivanti dal possesso di obbligazioni o titoli similari e da depositi e conti correnti bancari e postali, vale per gli interessi spettanti alle persone fisiche e ai soggetti diversi dalle persone giuridiche (società di persone, associazioni non riconosciute e altre organizzazioni prive di personalità giuridica), i cui redditi, ai sensi dell'articolo 2 n. 10 dello schema, sono imputabili alle persone fisiche ai fini dell'imposta personale sul reddito. Gli interessi spettanti alle società di capitali e alle altre persone giuridiche, invece, entreranno a comporre il reddito complessivo soggetto all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e all'imposta locale sui redditi patrimoniali, secondo la normale disciplina di tali imposte. Tuttavia, com'è precisato dall'articolo 11, n. 4, saranno anch'essi assoggettati a ritenuta, a titolo di acconto delle imposte medesime, nelle stesse ipotesi, e con le stesse aliquote, in cui secondo l'articolo 10, n. 4, è applicabile – quando gli interessi spettano a persone fisiche – la ritenuta a titolo di imposta. In questo modo si evita di addossare a chi paga gli interessi il compito, materialmente impossibile, di accertare se i percipienti siano o non siano persone giuridiche. La ritenuta a titolo di acconto, quindi, non dovrà essere mai effettuata sugli interessi e gli altri redditi che fruirebbero di esenzione totale se spettanti a persone fisiche. Negli altri casi, invece, dovrà sempre essere effettuata nella medesima unica misura ed avrà carattere di imposta se gli interessi sono percepiti da persone fisiche, di acconto se sono percepiti da persone giuridiche. In quest'ultima ipotesi l'interesse entrerà a comporre il reddito complessivo della persona giuridica ai fini della applicazione dell'imposta sulle persone giuridiche e dell'imposta sui redditi patrimoniali, e la ritenuta sarà computata in detrazione dell'imposta dovuta o se eccedente verrà rimborsata.

Va notato infine che la disciplina dei redditi obbligazionari stabilita dall'articolo 10, n. 4, sarà applicabile, secondo i princìpi generali, per gli interessi e gli altri frutti esigibili dopo l'entrata in vigore del decreto delegato da emanare in materia, ancorché derivino da titoli emessi prima. In deroga a questo principio, tuttavia, il terzo comma dell'articolo 14 del disegno di legge stabilisce che *per i titoli sottoscritti anteriormente alla detta data sarà escluso in via transitoria, fino alla loro scadenza, ogni maggiore onere sia nei confronti di chi percepisce gli interessi che nei confronti di chi li paga.*

La medesima norma transitoria stabilisce inoltre, sanzionando in sede legislativa la situazione di fatto attualmente esistente nella applicazione dell'imposta complementare, che anche gli interessi dei titoli emessi prima dell'entrata in vigore del decreto delegato saranno esclusi dal computo del reddito complessivo ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

17. — L'articolo 11 del disegno di legge riguarda le disposizioni che dovranno essere emanate in materia di *accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso.*

Il primo comma stabilisce che il legislatore delegato adeguerà la disciplina vigente alle riforme previste dalla legge delegante, seguendo gli indirizzi di carattere generale indicati dal medesimo comma e quelli particolari indicati dal secondo comma. L'attuale disciplina non è quindi integralmente travolta dall'abrogazione dei tributi; ciò costituisce un indirizzo al quale il legislatore delegato è tenuto, e consentirà di avvalersi anche in avvenire di utili esperienze legislative, giudiziarie, amministrative e dottrinali.

I criteri stabiliti dai tredici numeri del secondo comma dell'articolo 11 sono tutti egualmente importanti. Il richiamo che la presente relazione fa ad alcuni di essi e non ad altri non deriva quindi da una valutazione di importanza, ma soltanto dall'utilità di qualche chiarimento.

Le disposizioni dei nn. 1, 2 e 3 riguardano la procedura di accertamento: sia nella fase della presentazione della dichiarazione; sia in ordine alla necessità di unificare gli accertamenti dei diversi tributi in modo che gli elementi raccolti ai fini dell'uno valgono anche ai fini degli altri; sia, infine, per quanto con-

cerne la *potestà dei comuni di collaborare all'accertamento*, in relazione alle situazioni soggettivamente od oggettivamente collegate ai rispettivi territori, attraverso la segnalazione all'anagrafe tributaria di dati e notizie che siano direttamente o indirettamente indicativi di capacità contributiva.

Gli organi comunali operano nell'ambiente in cui i redditi si producono o si godono e in cui gli affari si svolgono, e meglio di chiunque possono acquisire e utilizzare una approfondita conoscenza di uomini e cose. La loro collaborazione potrà quindi rappresentare un prezioso, insostituibile ausilio ai fini di quell'esatta rilevazione della materia imponibile che è obiettivo programmatico primario della riforma e condizione imprescindibile del successo di essa.

Al n. 4 è prevista l'estensione del sistema della ritenuta alla fonte, in acconto delle imposte dovute sui redditi, allo scopo di rendere più vicino il momento del pagamento del tributo, o di una parte di esso, al momento della percezione del reddito, e di acquisire nello stesso tempo elementi di accertamento. Ad evitare sperequazioni e rimborsi si stabilisce che, per quanto possibile, la misura della ritenuta sia adeguata alla situazione personale del soggetto. Del modo di applicazione della ritenuta sugli interessi delle obbligazioni e dei depositi si è già detto.

La norma del n. 6 intende *rafforzare il sistema di accertamento in base alla contabilità*. Si prevedono sanzioni penali pecuniarie per il solo fatto dell'omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili e viene fatto divieto al contribuente di provare con altri mezzi circostanze che dovrebbero risultare dalla contabilità. Quando però la contabilità è regolarmente tenuta, sarà preclusa all'amministrazione la possibilità di sostenere l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate; a meno che non ricorrano gli elementi della frode fiscale e ne sia fatta denuncia in sede penale.

Ai fini dell'accertamento è previsto che il legislatore delegato disponga, in ipotesi specifiche di particolare gravità, *deroghe al segreto bancario*. Anche questo argomento è assai delicato e su di esso si è in parte già detto nel precedente paragrafo.

Attualmente, come è noto, il segreto bancario costituisce un obbligo contrattuale della banca verso il cliente, ma non un segreto d'ufficio (articolo 326 del Codice penale), perché l'esercizio del credito non è attività pubblica né pubblico servizio, ma attività commerciale (articolo 2195, n. 4, del Codice civile) ancorché l'importanza e la delicatezza di essa ne facciano una attività di interesse pubblico sottoposta ad autorizzazioni e controlli. Il segreto bancario non rientra quindi fra i segreti che nel processo penale sono tutelati dall'articolo 352 del Codice di procedura penale con la esclusione dell'obbligo di deporre, né è compreso ai medesimi fini fra i segreti professionali indicati dall'articolo 351 dello stesso codice. Di conseguenza, esso non rientra neppure nei casi di astensione dalla testimonianza nel processo civile previsti dall'articolo 349 del Codice di procedura civile e non è compreso fra le eccezioni all'ordine di ispezione e di esibizione indicate dagli articoli 118 e 210 del Codice di procedura civile. Il segreto bancario costituisce un obbligo contrattuale della banca verso il cliente derivante da uso (articolo 1374 del Codice civile), al quale tuttavia non si applica l'articolo 622 del Codice penale, in quanto si ritiene che in questa disposizione il termine « professione » abbia un significato più ristretto di quello attribuitogli dal legislatore in sede civile (articolo 2082 del Codice civile) e tale da non comprendere le attività imprenditoriali.

Nei confronti dell'amministrazione finanziaria, fino ad alcuni anni or sono, il rispetto del segreto bancario costituiva una prassi e una tradizione osservate dall'amministrazione, ma non sancite dalla legge. Questa, infatti, non prevede nessuna eccezione al principio per il quale gli organi di accertamento possono utilizzare gli elementi dei quali vengano a conoscenza, e possono svolgere indagini presso ciascun contribuente, non soltanto ai fini dell'imposizione nei confronti del contribuente medesimo, ma anche ai fini dell'imposizione di altri soggetti. Nella recente legislazione la tradizione e la prassi di rispetto del segreto bancario hanno avuto affermazione legislativa, sia pure indiretta e sia pure limitata alla materia delle imposte dirette, proprio attraverso le disposizioni che hanno disposto alcune deroghe al segreto bancario nei confronti dell'amministrazione: in questo senso possono venire ricordati gli articoli 25, 40, 41, 43 e 92 del testo unico delle imposte dirette.

La disposizione del n. 12 dell'articolo 11 del disegno di legge è nello stesso indirizzo: che è di cautela, in questa delicata materia nella quale fra l'altro ogni modificazione richiede una opportuna opera di convinzione della pubblica opinione, ma vuole tuttavia impedire che il segreto bancario nei confronti del fisco possa essere strumento di evasione o peggio ancora di frode fiscale. La formazio-

ne del risparmio e il suo afflusso al sistema creditizio costituiscono un interesse di carattere generale: ma è evidente che costituiscono interessi di carattere generale anche la corretta applicazione dei tributi e l'esatta ripartizione degli oneri tributari, secondo i principi che la legge stabilisce. L'equilibrio e il contemperamento fra questi due ordini di interessi di carattere generale può non essere facile. Sembra tuttavia che, al momento attuale, un punto di incontro si possa ritrovare, seguendo per un verso un criterio di molta cautela per ciò che riguarda il segreto bancario sulle normali operazioni bancarie e soprattutto sulle operazioni di raccolta del risparmio, e per altro verso cercando di individuare i modi per impedire che questa esigenza possa consentire l'inammissibile svolgimento e la tutela di espedienti posti in essere al chiaro fine di favorire la frode fiscale da parte del cliente. Sulla base del n. 12 dell'articolo 11 il legislatore delegato disciplinerà la materia in modo organico e nei confronti di tutti i tributi; e l'equilibrio tra le due esigenze, onde esse non si presentino come opposte, dipenderà anche dal senso di responsabilità che sapranno dimostrare le banche.

Per quanto riguarda la riscossione, va sottolineata l'importanza della disposizione che prevede la *incorporazione degli aggi esattoriali nelle aliquote stabilite per i singoli tributi* (n. 7). La disposizione intende anzitutto evitare le gravi sperequazioni che ricorrono fra i contribuenti che si trovano nelle zone più ricche, dove gli aggi sono relativamente bassi (Milano 1,25 per cento; Torino 2,25 per cento; Genova 2,85 per cento; Roma 3,30 per cento), e le zone più povere dove gli aggi arrivano fino all'8 per cento (Napoli e un centinaio di altre esattorie nell'Italia meridionale) e fino al 10 per cento, come è in Sicilia in virtù di provvedimento regionale. La disposizione ha inoltre lo scopo di far conoscere chiaramente al contribuente, attraverso la determinazione delle aliquote dei tributi, lo onere fiscale che egli deve sopportare, senza ulteriori aggiunte e senza ulteriori aggravi.

In materia penale è previsto un riordinamento delle sanzioni e l'eliminazione di alcune norme che attualmente ne impediscono l'applicazione (n. 10). Sono inoltre previste sanzioni indirette (n. 11).

Importanza particolare ha in questa materia la disposizione del n. 13, che estende ai reati dolosi relativi a tutti i nuovi tributi la disposizione dell'articolo 22 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, ai sensi della quale, quando l'esistenza del reato dipende dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, il giudice al quale spetta la cognizione del reato decide anche della controversia relativa al tributo. La norma prevede inoltre che i giudizi anche penali in materia tributaria siano demandati a *sezioni specializzate della magistratura ordinaria*. L'istituzione delle sezioni specializzate non implica la soppressione delle commissioni tributarie. Queste, opportunamente riordinate anche in adempimento del precetto della VI disposizione transitoria della Costituzione, dovranno continuare ad essere l'organo fondamentale del contenzioso tributario.

Nell'esercizio della delega, anche la disciplina del *contenzioso tributario* dovrà naturalmente essere riveduta, in modo da adeguarla alle previste riforme del sistema impositivo e da renderla atta ad una più sollecita e sicura tutela del contribuente. Deve però auspicarsi, in considerazione della particolare urgenza di migliorare l'attuale insostenibile situazione, che sia frattanto approvato e divenga quanto prima operante il disegno di legge, presentato il 23 febbraio scorso alla Camera dei Deputati (stampato numero 3829), allo scopo di superare gli inconvenienti già gravi.

18. — Una riforma del sistema tributario sul piano legislativo non avrebbe alcuna probabilità di successo, se non fosse accompagnata e in parte preceduta da una *riforma dell'apparato amministrativo* degli uffici. Anche a questa, dunque, è previsto che si estenda la delega legislativa (articolo 12 del disegno di legge). Per realizzarla, tuttavia, non sempre sono necessarie nuove leggi, mentre invece è sempre necessario un impegno politico ed amministrativo tenace e coerente.

L'esperienza dimostra che i tempi necessari per riordinare l'apparato amministrativo sono più lunghi di quelli necessari per i provvedimenti di riforma del sistema legislativo. Assai limitato, dunque, è il tempo disponibile per un riordinamento amministrativo, la cui mancanza frustrerebbe ogni riforma legislativa.

Indubbiamente la stessa opera di riordinamento dell'amministrazione tributaria è in parte subordinata a semplificazioni legislative nel sistema dei tributi e al fatto che le leggi tributarie siano obbiettivamente applicabili e adeguate alle possibilità effettive della amministrazione. Tuttavia vi è un complesso di provvedimenti relativi all'apparato amministrativo che deve precedere la riforma legislativa, e che va preso al più presto, allo

scopo di prepararne e renderne possibile la ordinata realizzazione. Affrontando la riforma tributaria, infatti, occorre avere la consapevolezza che non si tratta soltanto di risolvere un problema legislativo e politico, né di far operare in un senso o in un altro una organizzazione amministrativa efficiente e funzionante. Si tratta invece di rivedere a fondo le strutture e l'organizzazione amministrativa e di attrezzarle in modo decisamente più moderno e funzionale. Potrà essere perfino necessario rinunciare a soluzioni che potrebbero meglio corrispondere alle nostre aspirazioni sul piano della maggiore giustizia, degli ideali, delle esigenze sociali, della raffinatezza tecnico-legislativa, quando si debba riconoscere che esse sono inattuabili sotto il profilo amministrativo o che comportano, per l'amministrazione e per i contribuenti, complicazioni che sarebbe pericoloso affrontare e costi che risulterebbero eccessivi.

Gli strumenti legislativi necessari per riorganizzare l'amministrazione e per adeguarne l'ordinamento e il funzionamento alle previste riforme vengono affidati al legislatore delegato, come già si è detto, dall'articolo 12. La necessità di interventi legislativi si porrà soprattutto nella determinazione delle competenze e nell'unificazione dei compiti in relazione ai nuovi tributi (n. 3), nella revisione delle circoscrizioni territoriali (n. 2), nella riorganizzazione dei diversi settori dell'amministrazione e dei servizi (nn. 1, 4, 5 e 6), nella raccolta dei dati e nei relativi obblighi di segnalazione (n. 7), nel miglioramento del sistema catastale (n. 8), nella revisione e semplificazione dei servizi relativi ai versamenti diretti dei tributi (n. 9), nelle attribuzioni della polizia tributaria (n. 10).

Alcune considerazioni vanno tenute particolarmente presenti.

Sarà anzitutto necessario che nei bilanci della spesa dei prossimi anni siano previsti i mezzi finanziari occorrenti per sistemare i locali degli uffici, per addestrare il personale alle nuove procedure di lavoro e per acquistare le apparecchiature occorrenti per la meccanizzazione. In particolare l'*impianto dell'anagrafe tributaria su basi meccanografiche* (articolo 12, nn. 5, 6 e 7), che costituisce *strumento essenziale per il funzionamento dell'apparato tributario* e che interessa capillarmente tutti gli uffici periferici, richiederà l'impiego di numerosi operatori tecnici, che dovranno essere assunti con carattere temporaneo ai sensi dell'articolo 24 della legge 19 luglio 1962, n. 959.

In secondo luogo, come è sottolineato in diversi punti dell'articolo 12, dovranno essere tenute presenti le esigenze di riduzione dei costi e di semplificazione; e a queste si dovrà ispirare anche la disciplina dei tributi, in quanto, ovviamente, la struttura amministrativa riflette anzitutto i caratteri dei tributi amministrati. La semplificazione dovrà avere per risultato la riduzione non soltanto dei costi dell'amministrazione pubblica, ma anche di quelli che la gestione dei tributi comporta per i contribuenti e in particolare per le imprese. È infatti evidente che il costo complessivo che l'economia del paese sopporta per l'applicazione dei tributi è costituito dalla somma dei due ordini di costi.

Infine, gli interventi legislativi previsti dall'articolo 12 dovranno essere preceduti da un approfondito esame e da una revisione organizzativa sulla base delle leggi esistenti, in modo che il legislatore delegato possa emanare i provvedimenti con approfondita conoscenza dei problemi da risolvere e in modo che i provvedimenti medesimi abbiano concreta efficacia. Dovrà esser tenuto presente, in ogni momento, che l'efficienza e la funzionalità dell'amministrazione non scaturiscono improvvisamente da un atto legislativo o da uno schema, ma richiedono un'opera quotidiana, indirizzata su linee coerenti e fermamente condotta.

19. — Nelle pagine che precedono sono state esposte le modificazioni che il disegno di legge propone in materia di tributi locali. Tuttavia, nella materia della *finanza locale*, le modificazioni legislative non possono toccare soltanto i tributi, ma *debbono comprendere la materia delle spese.*

L'articolo 13 indica le funzioni dei comuni e delle province, distinguendole in funzioni proprie (n. 1) e in funzioni di interesse generale ad essi attribuite (n. 2). Si supera, in questo modo, l'attuale classificazione delle spese in obbligatorie e facoltative. Inoltre si prevede che vengano trasferite allo Stato le attribuzioni in materia di giustizia, pubblica istruzione e difesa militare, che attualmente gravano come oneri di spesa a carico dei comuni e delle province (articolo 13, n. 2). Si prevede infine che siano regolati i rapporti giuridici ed economici conseguenti al passaggio delle funzioni dai comuni e dalle province allo Stato o ad altri enti e viceversa, osservando in ogni caso il principio della coincidenza fra esercizio della funzione e onere della spesa (articolo 13, n. 3).

Dovrà essere assicurato che le spese siano effettivamente necessarie per il normale svolgimento delle funzioni e proporzionate alla

popolazione, all'estensione territoriale ed alle altre caratteristiche del comune e della provincia, in modo da evitare che sia alterato il normale equilibrio fra le entrate e le spese correnti dipendenti da cause permanenti e dal normale andamento dell'amministrazione (articolo 13, n. 7). Si pone il divieto di fronteggiare le spese correnti con mutui o con altri prestiti, ammettendo la possibilità di ricorrere al credito soltanto per esigenze di temporanee deficienze di cassa e quindi per importi fino al decimo delle spese correnti e per una durata fino a tre mesi (articolo 13, n. 8). Si tratta di regole elementari di buona amministrazione, che tuttavia devono essere affermate nella legge e per le quali il legislatore delegato dovrà prevedere la necessaria disciplina e i relativi controlli, con l'esperienza di quanto avviene da alcuni anni in materia di spese da parte di un largo numero di comuni e di alcune province e della situazione disastrosa nella quale essi attualmente si trovano.

Poiché le entrate tributarie dei comuni e delle province non saranno sufficienti neppure in avvenire a far fronte alle esigenze delle spese, viene prevista la prosecuzione delle contribuzioni da parte dello Stato ai comuni e alle province. Nel nuovo sistema, però, le contribuzioni dovranno avere luogo mediante lo *stanziamento annuale di un ammontare globale*, il quale affluirà ad un « fondo » che verrà istituito presso la Cassa depositi e prestiti (articolo 13, nn. 4 e 5). Lo stanziamento sarà determinato inizialmente nella misura che sarà giudicata obiettivamente necessaria per integrare il fabbisogno complessivo relativo al normale svolgimento delle funzioni dei comuni e delle province, quali sono previste dal disegno di legge, e successivamente varierà automaticamente secondo le variazioni annuali del reddito nazionale (articolo 13, n. 4). Al « fondo » presso la Cassa depositi e prestiti affluiranno inoltre (articolo 13, n. 5), come s'è già visto, il gettito dell'imposta integrativa comunale sui consumi (articolo 6, n. 6) e la terza parte del gettito dell'imposta sostitutiva applicabile per ritenuta sugli interessi dei titoli obbligazionari e dei depositi (articolo 10, n. 4). La ripartizione delle somme che complessivamente affluiranno al fondo avrà luogo in base a diversi parametri obbiettivamente prestabiliti (articolo 13, n. 6).

Per quanto riguarda le entrate tributarie dei comuni e delle province, come si è visto, il disegno di legge prevede l'abolizione: delle diverse sovraimposte e addizionali alle imposte erariali sui redditi, che verranno tutte conglobate nell'imposta sul reddito delle persone fisiche, nell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e nell'imposta sui redditi patrimoniali; dell'imposta di famiglia, che verrà conglobata nell'imposta sul reddito delle persone fisiche; nonché di altri minori imposizioni che, con diverse denominazioni, costituiscono o addizionali alle attuali imposte sul reddito o imposizioni che gravano sui medesimi presupposti dei nuovi tributi e in questi dovranno essere conglobate. Non subiranno modifica, invece, altre attuali fonti di entrate tributarie dei comuni e delle province. Alcune di esse sono autonome (imposta sulle insegne, imposta sull'energia elettrica, imposta sui cani, tassa per l'accupazione di spazi e aree pubbliche, tassa per la raccolta dei rifiuti urbani); altre costituiscono compartecipazioni a tributi statali (alle tasse automobilistiche e ai diritti erariali sugli spettacoli).

Le entrate tributarie dei comuni e delle province previste dalla riforma – in sostituzione di quelle soppresse e in aggiunta a quelle testé menzionate, che rimarranno in vigore – sono quindi: l'imposta locale sui redditi patrimoniali (articolo 4), per la quale i comuni possono stabilire l'aliquota fra il 6 e l'8,50 per cento e le province fra l'1,50 e il 2,50 per cento; l'imposta sugli incrementi di valore degli immobili (articolo 7); l'imposta integrativa sui consumi (articolo 6) e inoltre, per la parte in cui è considerata sostitutiva dell'imposta sui redditi patrimoniali – cioè con l'aliquota del 10 o del 6 per cento a seconda dei casi – l'imposta trattenuta alla fonte sugli interessi ai sensi dell'articolo 10, n. 4. Tutti questi tributi, come chiarito a suo luogo, saranno accertati dall'amministrazione finanziaria dello Stato, con la collaborazione confidata ai comuni dall'articolo 11, n. 3. Il gettito delle prime due imposte affluirà direttamente ai comuni e alle province (articolo 4, n. 8 e articolo 7, n. 8), mentre il gettito dell'imposta integrativa sui consumi e quello della ritenuta sostitutiva affluiranno all'istituendo « fondo » della Cassa depositi e prestiti.

Il gettito complessivo dei tributi locali e delle contribuzioni soppressi è di circa mille miliardi di lire, mentre il gettito dei tre nuovi tributi locali previsti dallo schema può essere valutato, con le debite riserve e cautele, in 900 miliardi. Va inoltre rilevato che i dati riferiti non costituiscono elemento comparabile per diverse ragioni, e soprattutto per la diversità del sistema globale della finanza degli enti locali secondo la disciplina attuale e secondo quella che viene ora prevista. Sotto il profilo delle entrate basterà ad esempio considerare che la cifra del gettito attuale, che ver-

rà a cadere a seguito della disciplina proposta, comprende circa 125 miliardi della compartecipazione dei comuni e delle province all'imposta generale sull'entrata, la quale non costituisce certamente un tributo autonomo dei comuni e delle province, e che con la nuova disciplina verrà meno come compartecipazione, ma verrà sostituita dalla contribuzione attraverso il « fondo ». Sotto il profilo della spesa va osservato che importanti alleggerimenti vengono assicurati sia per il trasferimento allo Stato di alcune onerose attribuzioni di spese (articolo 13, n. 2), sia per il fatto che, assumendo lo Stato l'accertamento dei fondamentali tributi locali, potranno essere quasi integralmente eliminate le ingenti spese degli uffici tributari locali, veri e propri doppioni amministrativi degli uffici dell'amministrazione erariale; e va ripetuto che la riforma della finanza locale è intesa a introdurre strumenti che impongano una condotta più consapevole e più controllata nelle spese degli enti locali.

Non si mancherà di obiettare che il sistema proposto può menomare l'autonomia degli enti locali, la quale postulerebbe un autonomo potere impositivo, con propri tributi, con facoltà di autonoma determinazione delle aliquote e con autonomo accertamento. I comuni e le provincie avrebbero così la piena responsabilità delle loro decisioni e potrebbero regolare le loro entrate in rapporto alle loro esigenze o alla loro maggiore o minore propensione alla spesa; e i cittadini potrebbero valutare e giudicare, scegliendo gli amministratori comunali attraverso le elezioni, la condotta finanziaria seguita o da seguire nella gestione del comune o della provincia e gli oneri che sono disposti ad accollarsi.

Ma è necessario riconoscere che tale visione della finanza locale non trova alcuna rispondenza con la situazione nella quale si trovano i comuni e le provincie, che lascia un assai ristretto margine di autonomia nella politica delle entrate. Non occorre ricordare ancora una volta – dopo i recenti esami svolti dalla Commissione degli interni della Camera dei Deputati e l'esposizione fatta dai Ministri competenti – la disastrosa situazione finanziaria della larga maggioranza degli enti locali. I tributi sono applicati con le aliquote massime, i bilanci sono in disavanzo per cifre imponenti, è costante il ricorso all'indebitamento e ogni possibilità di scelta e di manovra è venuta meno.

L'autonomia dei comuni e delle provincie, gli interessi dei cittadini e la possibilità di valutazione da parte dell'elettorato saranno tutelati in modo più effettivo e concreto se, da un lato, saranno introdotte serie direttive di legge in ordine alle spese, con possibilità dei relativi controlli, con assunzione di alcuni importanti oneri da parte dello Stato, con possibilità di alleggerimento degli oneri di spesa per gli uffici tributari comunali; e se, d'altro lato, saranno assicurate ai comuni e alle provincie entrate in parte tributarie e in parte derivanti da contribuzioni obbiettivamente stabilite e facilmente valutabili in via preventiva, corrispondenti alle funzioni che la legge attribuisce. Poiché la *ripartizione delle somme che affluiscono al fondo avverrà sulla base di più parametri obbiettivamente stabiliti dal legislatore delegato, e non in base a scelte e a valutazioni discrezionali* di ordine amministrativo, non si determinerà alcuna dipendenza delle amministrazioni locali dallo Stato e dall'amministrazione statale. L'autonomia degli enti locali verrà assicurata in un modo molto più concreto, se essi, potendo disporre di precise fonti di entrate, potranno manifestare l'impegno e la capacità dei loro amministratori operando oculate scelte nelle spese e organizzando i servizi indispensabili in modo più efficiente e più economico; così da consentire maggiori disponibilità per le spese utili allo sviluppo economico e sociale e al miglioramento della vita della collettività.

L'autonomia dei comuni e la capacità dei loro amministratori avranno larga possibilità di manifestarsi nella politica delle spese. Del resto l'esperienza più recente, anche di altri e più moderni paesi, e l'insegnamento che deriva da scrittori politicamente avanzati indicano che nella condotta finanziaria dello Stato la politica della spesa può avere altrettanta e anche maggiore incidenza della politica dei tributi. Questa, invero, incontra limiti non superabili nei costi eccessivi che comportano le imposte che richiedono complessi strumenti amministrativi di accertamento, nelle conseguenze negative che le imposte troppo raffinate comportano per le strutture amministrative e nelle reazioni economiche, prima ancora che politiche, dei cittadini.

Nella materia delle entrate tributarie, ad ogni modo, il disegno di legge prevede che i comuni e le provincie possono stabilire le aliquote dell'imposta sui redditi patrimoniali rispettivamente fra il 6 e l'8,50 per cento e fra l'1,50 e il 2,50 per cento (articolo 4 n. 3) e che i comuni possano stabilire l'aliquota dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili fra il 3 e il 5 per cento per lo scaglione minimo e fra il 25 e il 30 per cento per lo scaglione massimo (articolo 7 n. 6).

Pertanto i comuni e le provincie avranno spazio sufficiente per esprimere il loro indirizzo politico di contenimento della finanza comunale e provinciale e per manifestare la loro efficienza nell'organizzazione delle funzioni, riuscendo a stabilire al livello minimo le aliquote dei tributi indicati.

D'altro canto, se si esamina quali sarebbero in concreto le possibili soluzioni alternative, si deve concludere che le diversità vengono in gran parte meno.

Non essendovi alcun dubbio circa la necessità di conglobare l'imposta di famiglia nell'imposta progressiva personale, né sulla razionalità della configurazione prevista dallo schema per l'imposta locale sui redditi patrimoniali e per l'imposta comunale sugli incrementi di valore immobiliare, l'alternativa consisterebbe nel mantenere le imposte comunali di consumo con le attuali loro caratteristiche, nonché alcuni minori tributi locali, dei quali invece si propone l'abolizione (imposta sulle macchine da caffè, imposta di licenza, contributo per la manutenzione delle opere di fognatura e alcune altre). Per quanto riguarda questi ultimi, è difficile ravvisare in essi elementi rilevanti per l'autonomia dei comuni, sia per lo scarso gettito (anno 1966: 6875 milioni per l'imposta di licenza; 1900 milioni per l'imposta di patente; 1700 milioni per l'imposta sulle macchine da caffè; 5000 milioni circa per il contributo di manutenzione sulle opere di fognatura), sia perché in alcuni casi si tratta di tributi applicati come addizionali alle imposte reali (contributo di manutenzione sulle opere di fognatura: articolo 248 testo unico finanza locale). Quanto alle imposte di consumo, si deve rinviare a quanto si è esposto a proposito dell'imposta integrativa comunale sui consumi. Non è molto sostenibile la difesa di un tributo, del quale viene da ogni parte richiesta una profonda revisione, e che, fra l'altro, presenta costi e sistemi di riscossione largamente criticati. D'altra parte, la proposta di mantenere le imposte comunali di consumo nella loro attuale configurazione si accompagna necessariamente con la proposta, non accettabile, che il sistema delle imposte erariali e comunali sui consumi sia formato da tre tributi, due statali e uno comunale.

Il problema fin qui considerato non potrebbe nemmeno porsi, invece, nei riguardi delle *camere di commercio*, in relazione alla prevista abolizione dei tributi oggi ad esse spettanti (imposta sui redditi delle attività commerciali o industriali, imposta sul commercio temporaneo o ambulante, sovrimposta sui redditi dei terreni e dei fabbricati). A tali enti, infatti, si prevede di assegnare una quota (da essi stessi determinabile tra lo 0,50 e l'1 per cento) dell'imposta locale sui redditi patrimoniali (vedi *retro*, n. 9), il cui provento dovrebbe compensare il gettito dei tributi soppressi (29 miliardi circa nel 1966). Quanto alle *aziende autonome di cura, soggiorno e turismo*, che non potranno più fare assegnamento sui proventi oggi derivanti dal contributo speciale di cura e dalle altre minori e particolari contribuzioni di cui l'articolo 1, n. I lettera *e*) del disegno di legge dispone l'abolizione, viene prevista l'assegnazione di contributi a carico del bilancio statale mediante lo stanziamento annuo di somme che affluiranno al « fondo » della Cassa depositi e prestiti e saranno ripartite in base a parametri prestabiliti (articolo 13, n. 9).

Affinché il risanamento, che si confida potrà derivare dall'introduzione della nuova disciplina, non venga impedito dalla situazione che attualmente caratterizza i bilanci comunali e provinciali, viene disposto che nei primi dieci anni successivi alla data di entrata in vigore dei decreti-legge delegati sarà assegnata una somma annualmente decrescente, stabilita dalla legge di bilancio, a un fondo speciale da impiegare per il graduale e proporzionale risanamento dei bilanci dei comuni e delle provincie, che non sono in pareggio economico. La concessione di contributi su tale fondo sarà subordinata alla condizione che il comune o la provincia disponga un concreto piano di risanamento, sottoposto all'approvazione degli organi di controllo, il quale preveda il totale pareggio del bilancio in un periodo massimo di cinque anni, con le relative responsabilità in caso di violazione del piano (articolo 14, quarto comma).

L'ultimo comma dell'articolo 13 affida al legislatore delegato, osservate le disposizioni dei rispettivi statuti regionali, la determinazione dei tributi da destinare in tutto o in parte alle Regioni a statuto speciale, al posto di quelli soppressi, in modo da assicurare un'entrata non inferiore all'attuale.

20. — Le modificazioni del sistema tributario, così esaurientemente delineate dal disegno di legge-delega, dovranno essere introdotte entro tre anni, con uno o più provvedimenti del legislatore delegato (articolo 15, primo comma).

La pluralità dei provvedimenti e la graduazione di essi nel tempo potranno consentire una più attenta formulazione legislativa

e un progressivo adeguamento dell'amministrazione.

È da tener presente, però, che la possibilità di provvedere, nell'ambito dei tre anni, con più provvedimenti e in momenti distinti, trova dei limiti rigorosi non soltanto nelle connessioni poste dai numeri I, II e III dell'articolo 1, ma anche nelle connessioni economiche e logiche illustrate nel corso della presente relazione. Senza ripetere quanto si è detto, si ricorda, ad esempio, che la revisione del regime tributario delle successioni e delle donazioni è elemento essenziale per consentire il successo della riforma dell'imposizione sul reddito; e che la revisione della disciplina delle imposte di registro, di bollo e ipotecarie, dei tributi catastali e delle tasse sulle concessioni governative è elemento pregiudiziale dell'imposta comunale sull'incremento del valore degli immobili ed elemento assai rilevante anche nei confronti dell'istituzione dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, poi, l'attenzione deve essere richiamata sulla recente deliberazione, presa dal Consiglio dei Ministri della Comunità Economica Europea a Bruxelles il 9 febbraio 1967, con la quale è stata deliberata in modo definitivo la sostituzione delle imposte a cascata con l'imposta sul valore aggiunto. Questo comporta *la necessità che al più tardi entro il 1968 venga emanato il decreto delegato che disciplinerà l'imposta sul valore aggiunto*, in modo che nel corso del 1969 le imprese e l'amministrazione si possano preparare e l'imposta possa così trovare applicazione dal 1° gennaio 1970, come è stato stabilito dalla CEE e accettato dal Governo italiano. Ma ciò comporta, altresì, che *con pari decorrenza venga attuata la riforma dell'imposizione diretta*. Infatti, considerata la sostanziale unitarietà della base imponibile di questa e dell'imposta sul valore aggiunto, l'applicazione delle vigenti imposte dirette con le attuali aliquote, in relazione al maggior volume di affari che il sistema dell'imposta sul valore aggiunto dovrebbe consentire di accertare, provocherebbe oneri fiscali difficilmente tollerabili e gravi conseguenze distorsive.

A parte ciò, va sottolineato che la riforma è concepita ed ha un senso come un tutto organico e che non è pensabile di attuarne una parte e ometterne altre.

Siamo di fronte ad una fondamentale riforma di struttura, che indubbiamente richiede e sollecita un esame attento e approfondito. Le linee di essa, generali e pur complete, rappresentano il risultato di uno studio, che si è protratto senza soluzioni di continuità per quasi cinque anni; hanno avuto a più riprese il vaglio, il controllo e la direttiva di qualificati esponenti politici, dei partiti, del Governo e del Parlamento; sono già note all'opinione pubblica e ne hanno riportato, in massima, consenso e approvazione.

Il compito di riordinare la materia tributaria è indubbiamente assai difficile: ma esso è essenziale come elemento di ordine nel funzionamento dello Stato e dei suoi organi amministrativi.

L'efficienza, il rispetto e l'autorità dello Stato sono in ogni caso necessari per l'ordinato svolgimento della vita economica. Ma soprattutto sono elementi essenziali per chi ha volontà rinnovatrice e tende a un indirizzo programmato della vita sociale ed economica. Lo Stato e i suoi organi politici e amministrativi, infatti, sono gli elementi propulsori di tale rinnovamento e di tale indirizzo.

La imminente scadenza degli obblighi assunti in sede comunitaria richiede che all'esame del presente disegno di legge sia riconosciuto carattere di priorità. Ma, soprattutto, la importanza del settore tributario della vita dello Stato e la gravità della situazione esigono che alla riforma, ormai, si proceda con la maggior possibile sollecitudine. Uno sforzo, che sia svolto nel corso di alcuni anni con chiarezza, con tenacia, con la consapevolezza delle difficoltà e con abnegazione, potrà risanare il settore dei tributi e dare un contributo importante al progresso civile, alla moralità pubblica e privata, allo sviluppo economico del Paese.

DISEGNO DI LEGGE

—

ART. 1.

Il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, secondo i princìpi e i criteri direttivi stabiliti dalla presente legge, le disposizioni occorrenti per le seguenti riforme del sistema tributario:

I — *istituzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi patrimoniali* e contemporanea abolizione: *a*) delle imposte sul reddito dominicale dei terreni, sul reddito agrario, sul reddito dei fabbricati e sui redditi di ricchezza mobile, dell'imposta speciale sul reddito dei fabbricati di lusso, delle relative sovrimposte erariali e locali, *b*) dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo, dell'imposta sulle società e dell'imposta sulle obbligazioni, *c*) dell'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni e della relativa addizionale provinciale, *d*) delle imposte comunali di famiglia, di patente e di licenza, di quelle sul valore locativo e sulle macchine da caffè tipo espresso e del contributo per la manutenzione delle opere di fognatura, *e*) del contributo speciale di cura, delle contribuzioni speciali sui pubblici spettacoli e della tassa di musica applicati nelle stazioni di soggiorno, di cura e di turismo, *f*) delle imposte camerali previste dall'articolo 52, lettere *c*) e *d*) del regio decreto 20 settembre 1934, n. 2011, *g*) delle addizionali erariali e locali agli indicati tributi;

II — *istituzione dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta integrativa comunale sui consumi* e contemporanea abolizione: *a*) dell'imposta generale sull'entrata e delle relative addizionali, *b*) dell'imposta corrispondente all'imposta sull'entrata e dell'imposta di conguaglio dovute per il fatto obbiettivo dell'importazione, *c*) delle tasse di bollo sui documenti di trasporto e sulle carte da giuoco, della tassa di radiodiffusione sugli apparecchi telericeventi e radioriceventi e dell'imposta sui dischi fonografici ed altri supporti atti alla riproduzione del suono, *d*) delle imposte di fabbricazione sui filati delle varie fibre tessili naturali ed artificiali, sugli oli e grassi animali aventi punto di solidificazione non superiore a trenta gradi centigradi, sugli oli vegetali liquidi con punto di solidificazione non superiore a dodici gradi centigradi co-

munque ottenuti dalla lavorazione di oli e grassi vegetali concreti, sugli acidi grassi di origine animale e vegetale aventi punto di solidificazione inferiore a quarantotto gradi centigradi nonché sulle materie grasse classificabili ai termini della tariffa doganale come acidi grassi, sugli organi di illuminazione elettrica e sui surrogati del caffè, delle corrispondenti sovrimposte di confine e dell'imposta erariale sul consumo del gas, *e*) delle imposte comunali di consumo, compreso il diritto speciale sulle acque da tavola, *f*) dell'imposta sulla pubblicità, *g*) della tassa sulle anticipazioni o sovvenzioni contro deposito o pegno;

III — *istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili* e contemporanea abolizione dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili e dei contributi di miglioria a favore dello Stato, dei comuni e delle province;

IV — *revisione della disciplina delle imposte di registro, di bollo e ipotecarie, dei tributi catastali e delle tasse sulle concessioni governative;*

V — *revisione del regime tributario delle successioni e delle donazioni.*

Nell'esercizio della delega saranno anche emanate disposizioni relative all'accertamento, alla riscossione, alle sanzioni e al contenzioso nonché le disposizioni necessarie, in relazione alle indicate riforme del sistema tributario, per l'adeguamento strutturale e funzionale dell'amministrazione finanziaria, per il riordinamento della finanza locale e per il coordinamento della disciplina delle entrate tributarie delle regioni a statuto speciale.

ART. 2.

La disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sarà informata ai seguenti principi e criteri direttivi:

1) carattere personale e progressivo dell'imposta;

2) applicazione dell'imposta al reddito complessivo netto annuale, costituito da tutti i redditi propri del soggetto o a lui imputati in ragione di rapporti familiari;

3) commisurazione per scaglioni di reddito con aliquote crescenti dal sette al settanta per cento, applicando l'aliquota minima sullo scaglione fino a lire cinquecentomila e l'aliquota massima sullo scaglione eccedente cinquecento milioni di lire e formando gli scaglioni e le aliquote intermedi in modo da rea-

lizzare una progressione perequata. Per i redditi inferiori a due milioni di lire sarà stabilita una quota esente nella misura di trecentomila lire per i redditi fino a un milione e in misura gradualmente decrescente per quelli più elevati;

4) adeguamento alla situazione familiare del soggetto mediante deduzione, dall'imposta corrispondente al reddito complessivo netto, di importi determinati in misura fissa unitaria crescente con il numero delle persone a carico;

5) esclusione, dal computo del reddito complessivo, dei redditi conseguiti in dipendenza della cessazione di rapporti di lavoro subordinato, dei redditi conseguiti in dipendenza della liquidazione o cessione di aziende, delle vincite, delle azioni gratuite e degli aumenti gratuiti di valore nominale delle azioni derivanti da imputazione a capitale di riserve costituite con utili e degli interessi compresi nelle indennità di assicurazione e di capitalizzazione. Questi redditi saranno tassati separatamente con l'aliquota media del biennio precedente, salvo i redditi conseguiti in dipendenza della cessazione di rapporti di lavoro subordinato, che saranno tassati separatamente con l'aliquota media del decennio precedente o del minor numero di anni di servizio prestato fino a quello precedente la cessazione del rapporto;

6) determinazione analitica del reddito complessivo netto sulla base dei singoli redditi che lo compongono, salvo ricorso alla determinazione sintetica quando vi siano elementi presuntivi di evasione;

7) classificazione dei redditi in categorie ai soli fini della determinazione e dell'accertamento delle rispettive componenti del reddito complessivo con regole proprie a ciascuna categoria ed eventualmente ai fini della riscossione;

8) determinazione dei redditi dominicali dei terreni, dei redditi agrari e dei redditi dei fabbricati sulla base di tariffe di estimo catastale disciplinate in modo da assicurarne nella possibile misura l'aderenza ai redditi effettivi;

9) determinazione dei redditi delle imprese commerciali secondo criteri idonei al maggior possibile adeguamento del reddito imponibile a quello effettivamente prodotto e al soddisfacimento delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo;

10) accertamento unitario, salvo imputazione ai singoli soggetti, dei redditi derivanti

dalla partecipazione a società di persone, ad associazioni non riconosciute o ad altre organizzazioni senza personalità giuridica;

11) estensione dei princìpi relativi alla determinazione del reddito in base a scritture contabili a tutti i redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e dall'esercizio di arti e di professioni. Particolari semplificazioni, per quanto attiene alla contabilità obbligatoria e alla determinazione del reddito, saranno previste per le imprese minori e per gli esercenti arti e professioni.

ART. 3.

La disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche sarà informata ai seguenti princìpi e criteri direttivi:

1) carattere proporzionale dell'imposta;

2) applicazione dell'imposta al reddito complessivo netto del soggetto;

3) aliquota del trentadue per cento;

4) determinazione analitica dell'imponibile in base alle risultanze del bilancio o del rendiconto, anche per quanto concerne i redditi dominicali dei terreni, i redditi agrari e i redditi dei fabbricati, salvo ricorso alla determinazione sintetica quando la determinazione analitica non sia possibile per cause imputabili al soggetto;

5) attribuzione ai soci o ai partecipanti, in caso di distribuzione di utili e di aumento gratuito del capitale, di un credito d'imposta pari al trenta per cento della quota di utili distribuiti o imputati a capitale assegnata a caiscuno di essi, e inclusione del reddito d'imposta nel computo del reddito imponibile dei soci o dei partecipanti soggetto all'imposta sul reddito delle persone fisiche o all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;

6) determinazione, per gli enti e società finanziari, di una disciplina idonea ad evitare duplicazioni d'imposta sui redditi derivanti da azioni o quote di società.

Disposizioni particolari, nel quadro di quelle previste ai nn. 5 e 6 e anche in deroga ad esse, regoleranno la distribuzione degli utili non soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche con l'aliquota stabilita al n. 3, l'assegnazione di azioni gratuite e l'aumento gratuito del valore nominale delle azioni in dipendenza dell'imputazione a capitale di tali utili, la corresponsione di utili a non residenti ed altre particolari ipotesi.

ART. 4.

La disciplina dell'imposta locale sui redditi patrimoniali sarà informata ai seguenti princìpi e criteri direttivi:

1) carattere reale e proporzionale dell'imposta;

2) applicazione dell'imposta al reddito complessivo netto delle persone giuridiche e ai singoli redditi di terreni, agrari, di fabbricati, di capitale e di impresa dei soggetti diversi dalle persone giuridiche, determinati ai fini dell'imposta sul reddito ovvero, quando questa non è applicata, con i criteri stabiliti dagli articoli 2 e 3;

3) determinazione dell'aliquota tra i sei e l'otto e cinquanta per cento da parte dei comuni, tra l'uno e cinquanta e il due e cinquanta per cento da parte delle province e tra il mezzo e l'uno per cento da parte delle camere di commercio;

4) intassabilità dei redditi derivanti da azioni o quote di società e loro esclusione dal computo del reddito complessivo delle persone giuridiche;

5) detrazione dai redditi agrari dei soggetti diversi dalle persone giuridiche di una quota pari al cinquanta per cento;

6) detrazione dai redditi di impresa delle persone fisiche di una quota pari al cinquanta per cento, con un minimo di lire seicentomila e un massimo di sei milioni di lire, sempreché il contribuente presti la propria opera nell'impresa con carattere di continuità e di esclusività;

7) accertamento e riscossione unitari dei singoli redditi delle società di persone, delle associazioni non riconosciute e delle altre organizzazioni senza personalità giuridica, applicando la detrazione prevista al numero precedente per ciascuno dei soci o associati che presti la propria opera nell'impresa con carattere di continuità e di esclusività;

8) tassazione alla fonte dei redditi di capitale, in quanto possibile, mediante ritenuta con obbligo di rivalsa;

9) accertamento a cura dell'amministrazione finanziaria dello Stato e attribuzione diretta del gettito ai comuni, alle province e alle camere di commercio nel territorio dei quali sono prodotti i redditi;

10) indeducibilità del tributo ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche.

ART. 5.

La disciplina dell'imposta sul valore aggiunto sarà informata ai seguenti princìpi e criteri direttivi:

1) applicazione dell'imposta sulle cessioni di beni, ad eccezione dei terreni, dei crediti, dei titoli non rappresentativi di merci e delle quote sociali, effettuate da tutti gli imprenditori tranne i dettaglianti, sulle importazioni da chiunque effettuate e sulle prestazioni di servizi nei casi determinati dalla legge. Si considerano ceduti anche i beni destinati dagli imprenditori al consumo proprio e quelli immessi in propri negozi di vendita al dettaglio;

2) aliquota del dieci per cento;

3) commisurazione al prezzo dei beni ceduti a titolo oneroso, al corrispettivo dei servizi prestati o al valore dei beni importati e di quelli ceduti senza corrispettivo, previa detrazione del valore aggiunto riferibile alla fase del dettaglio in caso di cessione diretta a consumatori finali;

4) intassabilità del prezzo dei beni esportati, del corrispettivo della lavorazione di beni in temporanea importazione e dei corrispettivi dei servizi internazionali o connessi all'esportazione da determinare in relazione alle esigenze degli scambi internazionali, previa sospensione, a condizione ed entro limiti prestabiliti, del pagamento dell'imposta per i beni ceduti all'esportatore;

5) detrazione dal tributo dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta di registro assolte dal soggetto o a lui addebitate in dipendenza dell'acquisizione di beni e di servizi relativi alla produzione e al commercio dei beni e di servizi imponibili o esportati, con le eccezioni necessarie per prevenire evasioni;

6) obbligo del contribuente di indicare distintamente l'imposta nella fattura e di rivalersene nei confronti del cessionario del bene o dell'utilizzatore del servizio;

7) dichiarazione e versamento mensili della differenza tra l'importo dovuto a titolo di imposta sul valore aggiunto per i beni ceduti e per i servizi resi e l'importo deducibile a norma del numero 5, con riporto ai mesi successivi dell'eventuale eccedenza di questo e con rimborso al contribuente delle eccedenze non compensate nell'anno;

8) regolamentazione della contabilità, della documentazione e delle comunicazioni all'amministrazione finanziaria necessarie per l'applicazione dell'imposta in modo da consentire, in quanto possibile, l'unificazione degli obblighi di contabilizzazione, documentazione e comunicazione dei soggetti e l'utiliz-

zazione di scritture contabili obbligatorie ad altri effetti;

9) semplificazione delle modalità di applicazione dell'imposta nei confronti delle imprese minori;

10) determinazione, per i prodotti rientranti nell'esercizio normale dell'agricoltura, di un regime speciale imperniato sulla intassabilità delle vendite a consumatori finali fatte dai produttori sul luogo di produzione o ambulantemente, sulla riduzione a metà dell'aliquota e sulla forfetizzazione dell'imposta incorporata nel costo di produzione.

ART. 6.

La disciplina dell'imposta integrativa comunale sui consumi sarà informata ai seguenti princìpi e criteri direttivi:

1) applicazione dell'imposta sulle cessioni di beni mobili, ad eccezione dei beni di prima necessità, dei beni esportati, dei crediti, dei titoli non rappresentativi di merci e delle quote sociali, effettuate da tutti gli imprenditori, tranne i dettaglianti, a dettaglianti o a consumatori finali, sulle prestazioni di servizi rese da imprenditori o da altri soggetti nei casi determinati dalla legge e sulle importazioni effettuate da dettaglianti o da consumatori finali. Si considerano ceduti anche i beni destinati dagli imprenditori al consumo proprio e quelli immessi in propri negozi di vendita al dettaglio;

2) aliquota del cinque per cento, ridotta fino all'uno per cento o elevata fino al dieci per cento per determinate categorie di beni o servizi secondo la natura dei bisogni cui sono destinati;

3) commisurazione al prezzo dei beni ceduti a titolo oneroso, al corrispettivo dei servizi prestati o al valore dei beni importati e di quelli ceduti senza corrispettivo, previa detrazione del valore aggiunto riferibile alla fase del dettaglio in caso di cessione diretta a consumatori finali;

4) obbligo del contribuente di indicare distintamente l'imposta nella fattura e di rivalersene nei confronti del cessionario del bene o dell'utilizzatore del servizio;

5) regolamentazione della contabilità, della documentazione e delle comunicazioni necessarie per l'applicazione dell'imposta, anche per quanto concerne le imprese minori, secondo quanto previsto dall'articolo 5 numeri 8 e 9;

6) versamento dell'imposta a periodi decadali al fondo previsto dall'articolo 13 n. 5;

7) dichiarazione mensile degli atti imponibili effettuati in ciascun mese;

8) accertamento a cura dell'amministrazione finanziaria dello Stato;

9) ripartizione del gettito tra i comuni secondo i parametri previsti dall'articolo 13, n. 6;

10) determinazione, per i prodotti rientranti nell'esercizio normale dell'agricoltura, di un regime speciale coordinato con quello previsto dall'articolo 5, n. 10.

ART. 7.

La disciplina dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili sarà informata ai seguenti princìpi e criteri direttivi;

1) applicazione dell'imposta agli incrementi di valore degli immobili, esclusi gli stabilimenti od opifici industriali, realizzati da soggetti diversi dalle persone giuridiche mediante alienazione a titolo oneroso;

2) commisurazione alla differenza tra il valore dell'immobile alla data dell'alienazione e il valore di esso alla data dell'acquisto per atto tra vivi o per causa di morte, aumentato delle spese di acquisto, di costruzione e incrementative. Per gli immobili acquistati oltre un decennio prima della istituzione dell'imposta la differenza sarà determinata con riferimento al valore di essi nel decimo anno anteriore ovvero, per le aree fabbricabili, alla diversa data stabilita con la deliberazione istitutiva dell'imposta già prevista dalla legge 5 marzo 1963, n. 246;

3) determinazione della differenza imponibile sulla base dei valori accertati ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta di successione. Per gli immobili acquistati oltre un decennio della isttuzione dell'imposta il valore di riferimento sarà rivalutato con appositi coefficienti, da applicare anche alle spese di costruzione e incrementative sostenute prima della detta data;

4) detrazione dall'incremento di valore di una somma determinata in ragione del tre per cento del valore di riferimento per ogni anno di formazione dell'incremento stesso e comunque non inferiore a due milioni di lire;

5) accertamento e riscossione unitari degli incrementi di valore realizzati da società di persone, da associazioni non riconosciute o da altre organizzazioni senza personalità giuridica;

6) commisurazione per scaglioni con aliquote stabilite dai comuni tra un minimo dal tre al cinque per cento per lo scaglione di incremento corrispondente al dieci per cento del valore di riferimento e un massimo dal

venticinque al trenta per cento per lo scaglione eccedente il duecento per cento;

7) accertamento a cura dell'amministrazione finanziaria dello Stato;

8) attribuzione del gettito ai comuni nel territorio dei quali si trovano gli immobili;

9) esclusione dell'incremento di valore dal computo del reddito complessivo soggetto all'imposta sul reddito delle persone fisiche;

10) indeducibilità del tributo ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

ART. 8.

La disciplina delle imposte di registro e di bollo, delle imposte ipotecarie, dei tributi catastali e delle tasse sulle concessioni governative sarà riveduta secondo criteri di coordinamento con le riforme previste dagli articoli precedenti e di semplificazione del sistema di determinazione della materia imponibile e di applicazione dei tributi.

Le disposizioni da emanare dovranno in particolare prevedere;

1) l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa sugli atti che prevedono corrispettivi soggetti all'imposta sul valore aggiunto o all'imposta integrativa comunale sui consumi, esclusi i trasferimenti di immobili, con obbligo di sottoporre gli atti stessi alla registrazione solo in caso d'uso sempreché non si tratti di atti pubblici o di scritture private autenticate;

2) la determinazione delle aliquote della imposta di registro, delle imposte ipotecarie e dei tributi catastali afferenti i trasferimenti di immobili in misura complessivamente non superiore al due per cento e la contemporanea abolizione delle esenzioni e delle riduzioni attualmente previste;

3) la semplificazione delle tariffe e delle tabelle relative ai vari tributi mediante raggruppamento degli atti e fatti imponibili soggetti ad onere tributario uguale o tra i quali non sussistano sostanziali ragioni di discriminazione.

ART. 9.

Il regime tributario delle successioni e delle donazioni sarà riveduto in base ai seguenti princìpi e criteri direttivi:

1) abolizione dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario;

2) tassazione del valore netto delle quote patrimoniali o dei beni acquistati per causa di morte o di dichiarazione di assenza e del valore netto delle donazioni e delle altre libe-

ralità per atto tra vivi, con esclusione dei beni esistenti all'estero;

3) determinazione di quote esenti, tra un milione e cinque milioni di lire, in funzione del grado di parentela; affinità o altro vincolo familiare tra il contribuente e il dante causa;

4) commisurazione per scaglioni di incremento con aliquote crescenti dall'uno al sessanta per cento, applicando l'aliquota minima sullo scaglione fino a cinque milioni di lire e l'aliquota massima sullo scaglione eccedente un miliardo di lire. Sarà prevista l'attenuazione delle aliquote in funzione del grado di parentela, affinità o altro vincolo familiare tra il contribuente e il dante causa;

5) cumulabilità, ai fini della determinazione dell'aliquota, delle donazioni o altre liberalità precedentemente ricevute dal medesimo dante causa;

6) irrilevanza, ai fini della determinazione dell'imponibile nei casi di successione a titolo universale, delle alienazioni di beni e delle accensioni di passività poste in essere negli ultimi sei mesi di vita del dante causa, se non sia fornita la prova dell'investimento o del consumo del ricavo. Gli stessi atti, se posti in essere nel periodo da sei mesi a tre anni prima della morte, saranno considerati irrilevanti quando ne sia dimostrata la simulazione;

7) detrazione dall'imposta di una parte, determinata in funzione del tempo trascorso, delle imposte di successione che abbiano gravato su beni compresi nella successione o nella liberalità in occasione di altre successioni o liberalità nel quinquennio precedente;

8) ripetibilità dell'imposta per eventi successivi alla data della successione o della liberalità che importino, con effetto dalla data stessa, la perdita totale o parziale di beni compresi nella successione o nella liberalità.

ART. 10.

Nella disciplina dei nuovi tributi la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi sarà regolata in base al criterio generale di limitare nella maggior possibile misure le deroghe ai princìpi di generalità e di progressività dell'imposizione e osservando inoltre, in particolare, i seguenti criteri direttivi:

1) i redditi che a norma del vigente testo unico delle leggi sulle imposte dirette sono esenti da imposte dirette potranno essere in tutto o in parte esclusi dal computo del reddito complessivo ai fini dell'imposta sul red-

dito delle persone fisiche o delle persone giuridiche o esentati dall'imposta locale sui redditi patrimoniali;

2) agli effetti delle imposte sui redditi potranno inoltre essere accordate, in quanto non vi si provveda mediante la concessione di contributi, soltanto le esenzioni e le agevolazioni rispondenti a finalità per il conseguimento delle quali il programma di sviluppo economico prevede l'impiego di agevolazioni fiscali. Le esenzioni e le agevolazioni saranno in quanto possibile stabilite sotto forma di buoni di imposta commisurati a parametri da determinare senza riferimento all'imponibile;

3) non sarà accordata alcuna esenzione o agevolazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, salvo l'esenzione delle cessioni di navi e di aeromobili e delle cessioni di beni e prestazioni di servizi impiegati nella costruzione o nella riparazione degli stessi, per le quali si applicano le disposizioni dell'articolo 5, nn. 4 e 5. Le esenzioni e le agevolazioni attualmente stabilite agli effetti dell'imposta generale sull'entrata e delle imposte comunali di consumo, se le finalità perseguite sussistano tuttora e siano conformi agli obiettivi del programma di sviluppo economico, saranno rese operanti agli effetti dell'imposta integrativa comunale sui consumi;

4) i redditi dei soggetti diversi dalle persone giuridiche, derivanti dal possesso di obbligazioni e titoli similari e da depositi e conti correnti bancari e postali, saranno esclusi dall'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi patrimoniali e saranno invece assoggettati, mediante ritenuta alla fonte con obbligo di rivalsa, ad una imposta sostitutiva del trenta per cento, da versare per un terzo al fondo previsto dall'articolo 13 numero 5. L'aliquota dell'imposta sostitutiva sarà ridotta al diciotto per cento per gli interessi, i premi e gli altri frutti dei titoli con scadenza e durata non inferiore a quattro anni emessi dagli istituti di credito e dalle sezioni o gestioni di aziende e istituti di credito che esercitano il credito a medio e lungo termine, dagli enti e società finanziari e dagli enti di gestione delle partecipazioni statali, nonché per gli interessi corrisposti dalle aziende di credito e dalle casse di risparmio postali sulla raccolta del risparmio a breve termine con i tassi propri di questa raccolta. Dall'imposta sostitutiva saranno esentati gli interesi, i premi e gli altri frutti dei titoli del debito pubblico, dei buoni postali di risparmio, delle cartelle di credito comunale e provinciale emesse dalla Cassa depositi e prestiti e delle obbligazioni e titoli similari

emessi da amministrazioni statali anche con ordinamento autonomo, da regioni, province e comuni e da enti pubblici istituiti esclusivamente per l'adempimento di funzioni statali o per l'esercizio diretto di servizi pubblici in regime di monopolio.

ART. 11.

Le disposizioni da emanare in materia di accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso dovranno essere intese ad adeguare la disciplina vigente alle riforme previste dalla presente legge, a consentire una più esatta e completa rilevazione della materia imponibile, una più efficace prevenzione e repressione dell'evasione e una migliore tutela dei contribuenti ed a contribuire alla semplificazione dei rapporti tributari nelle varie fasi.

Dovranno in particolare essere previsti:

1) una migliore disciplina dei termini di presentazione della dichiarazione tributaria annuale e del contenuto di essa, mediante la inclusione di dati e di notizie indicativi di capacità contributiva;

2) il coordinamento tra la dichiarazione tributaria annuale e le speciali dichiarazioni prescritte ai fini di singoli tributi e l'adeguamento della disciplina formale dell'accertamento al principio di oggettiva unitarietà e interdipendenza della base imponibile dei vari tributi, anche ai fini della semplificazione e della concordanza degli accertamenti;

3) la collaborazione dei comuni all'accertamento, mediante segnalazione all'anagrafe tributaria di dati e notizie relativi ai soggetti residenti, possidenti od operanti nei rispettivi territori;

4) l'estensione del sistema di ritenuta alla fonte con obbligo di rivalsa in acconto delle imposte sui redditi. La misura della ritenuta sarà adeguata ove possibile alla situazione personale del soggetto, anche ai fini dell'eventuale esonero dalla dichiarazione annuale in mancanza di altri redditi. Per i redditi indicati dall'articolo 10 numero 4, corrisposti a persone giuridiche, la ritenuta sarà applicata, a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi patrimoniali, nelle stesse ipotesi e con le stesse aliquote della ritenuta a titolo di imposta stabilita per i soggetti diversi dalle persone giuridiche. Potranno essere previste particolari ritenute per i redditi corrisposti a non residenti;

5) l'unificazione, ove possibile, dei termini di prescrizione e di decadenza relativi all'accertamento e alla riscossione dei tributi;

6) il perfezionamento del sistema di accertamento in base alla contabilità. A tal fine saranno comminate sanzioni penali pecuniarie per il solo fatto dell'omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili, sarà vietato al contribuente di provare circostanze che dovrebbero risultare dalla contabilità e sarà preclusa all'amministrazione, quando invece la contabilità sia stata regolarmente tenuta, la possibilità di sostenere l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate, a meno che non ricorrano gli estremi della frode fiscale e ne sia fatta denunzia in sede penale;

7) l'incorporazione degli aggi di riscossione nelle aliquote stabilite per i singoli tributi a norma dei precedenti articoli;

8) l'ampliamento della sfera di applicazione del sistema di versamento diretto dei tributi, assicurandone l'osservanza, per quelli ritenuti alla fonte, con sanzioni anche detentive;

9) una migliore disciplina del sistema delle iscrizioni a ruolo. Sarà prevista l'esclusione dell'iscrizione a ruolo e del rimborso dei tributi quando l'importo da riscuotere o da rimborsare risulti inferiore a un limite di economicità da determinare;

10) il perfezionamento del sistema delle sanzioni, anche penali, e la migliore commisurazione di esse all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni. Si terrà adeguato conto dei fenomeni di recidiva e saranno escluse le circostanze esimenti previste dagli articoli 245 e 248 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette;

11) la comminazione, per ipotesi tassativamente determinate, di sanzioni indirette nella sfera delle cariche, degli incarichi, degli appalti pubblici, delle licenze, delle concessioni amministrative, delle abilitazioni professionali e simili;

12) l'introduzione, limitata a ipotesi di particolare gravità, di deroghe al segreto bancario nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, tassativamente determinate nel contenuto e nei presupposti;

13) l'applicazione dell'articolo 22 della legge 7 gennaio 1929 numero 4 ai reati dolosi relativi a tutti i nuovi tributi e l'attribuzione dei giudizi anche penali in materia tributaria alla competenza di sezioni specializzate della magistratura ordinaria.

ART. 12.

Le disposizioni relative all'amministrazione finanziaria saranno intese ad adeguarne l'ordinamento e il funzionamento alle esigen-

ze delle indicate riforme del sistema tributario, a perfezionare i servizi di rilevazione della materia imponibile e a migliorare l'efficienza e il rendimento degli uffici preposti all'accertamento e alla riscossione.

Le disposizioni da emanare riguarderanno in particolare:

1) l'organizzazione dell'amministrazione finanziaria centrale e periferica, l'ordinamento delle carriere e la determinazione dei ruoli organici, in relazione ai nuovi compiti;

2) la revisione della circoscrizione territoriale degli uffici periferici, secondo criteri di riduzione del costo dei servizi;

3) la determinazione, il decentramento, il coordinamento funzionale e in quanto possibile l'unificazione delle competenze;

4) la semplificazione e lo snellimento dei procedimenti amministrativi e dei controlli, al fine di evitare adempimenti inutili e duplicazioni di incombenze e di assicurare la maggiore tempestività ed efficienza dell'azione amministrativa;

5) l'ammodernamento delle attrezzature d'ufficio e la meccanizzazione dei servizi;

6) il riordinamento dei servizi centrali e periferici dell'anagrafe tributaria, con particolare riguardo ai compiti di raccolta e di elaborazione su piano nazionale dei dati e delle notizie direttamente o indirettamente indicativi della capacità contributiva dei singoli soggetti e di smistamento agli uffici preposti all'accertamento e al controllo;

7) la determinazione degli obblighi di segnalazione e di comunicazione dei dati e delle notizie occorrenti per il miglior funzionamento dell'anagrafe tributaria;

8) il perfezionamento del sistema catastale, con particolare riguardo alle esigenze di attualità e di flessibilità e alla disciplina delle iscrizioni e delle volture;

9) la revisione e la semplificazione dei servizi e delle attribuzioni relativi al versamento diretto dei tributi;

10) le attribuzioni della polizia tributaria.

ART. 13.

Il riordinamento della finanza locale, anche in relazione alle indicate riforme del sistema tributario, sarà informato ai seguenti princìpi e criteri direttivi:

1) determinazione delle funzioni proprie dei comuni e delle province, considerando tali quelle attinenti all'organizzazione degli uffici, alla gestione dei beni, all'assetto e allo sviluppo urbanistici, ai lavori pubblici d'interes-

se locale, alla polizia locale, all'igiene, all'assistenza sanitaria e zooiatrica, all'impianto e alla gestione dei servizi pubblici locali e alle attività economiche che abbiano carattere necessario per l'ordinato svolgimento della vita sociale delle collettività rappresentate;

2) determinazione delle funzioni di interesse generale conservate o attribuite alla competenza dei comuni e delle province, in base a criteri di decentramento e di economicità gestionale, lasciando comunque ai comuni i servizi di stato civile, di anagrafe, elettorale e di conservazione degli edifici di culto e trasferendo allo Stato le attribuzioni in materia di giustizia, pubblica istruzione e difesa militare attualmente gravanti come oneri di speca sui comuni e sulle province;

3) regolamentazione dei rapporti giuridici ed economici conseguenti al passaggio delle funzioni e del personale dai comuni e dall eprovince allo Stato o ad altri enti e viceversa, osservando in ogni caso il principio di coincidenza fra esercizio della funzione e onere della spesa;

4) contribuzione dello Stato, integrativa delle entrate tributarie dei comuni e delle province, mediante lo stanziamento annuo di un ammontare globale inizialmente determinato nella misura necessaria per integrare il fabbisogno relativo al normale svolgimento delle funzioni proprie di tali enti e successivamente modificato in ragione delle variazioni annuali del reddito nazionale;

5) istituzione presso la Cassa depositi e prestiti di un fondo al quale affluiranno l'imposta integrativa comunale sui consumi, la terza parte dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 10, n. 4 e le somme stanziate in bilancio a norma del precedente numero 4;

6) ripartizione periodica tra i comuni e le province delle somme affluite al fondo, in base a parametri multipli per zone geoeconomicamente omogenee, tenuto conto delle peculiari esigenze dei comuni sottosviluppati, con obbligo della Cassa depositi e prestiti di provvedere anche anticipatamente, nei limiti delle proprie disponibilità, alle relative erogazioni a scadenze prestabilite;

7) disciplina delle spese dei comuni e delle province, allo scopo di assicurare che le spese siano effettivamente necessarie per il normale svolgimento delle funzioni e proporzionate alla popolazione, all'estensione territoriale e alle altre condizioni geoeconomiche locali, in modo che non sia alterato l'equilibrio tra le entrate e le spese correnti dipendenti da cause permanenti e dal normale andamento dell'amministrazione;

8) divieto ai comuni e alle province di contrarre mutui per fronteggiare le spese correnti e di assumere altri prestiti per un importo eccedente il decimo delle spese correnti e per durata superiore a tre mesi;

9) assegnazione alle aziende autonome di cura, soggiorno e turismo, con le modalità di cui ai numeri 4, 5 e 6, di contributi a carico del bilancio statale, determinati in base a parametri prestabiliti, a compenso dei tributi attualmente spettanti a tali enti dei quali è prevista l'abolizione.

La vigente disciplina delle entrate tributarie delle regioni a statuto speciale sarà coordinata, osservate le disposizioni dei rispettivi statuti, con le riforme del sistema tributario mediante la determinazione dei tributi da destinare in tutto o in parte alle regioni in sostituzione di quelli soppressi, in modo da assicurare entrate non inferiori al gettito di questi.

ART. 14.

Il Governo della Repubblica, nell'esercizio della delega, emanerà le disposizioni transitorie e di attuazione e quelle necessarie per il coordinamento delle riforme del sistema tributario con le altre leggi dello Stato.

Saranno determinati le condizioni, le modalità e i limiti in cui i soggetti, che alla data di entrata in vigore dei decreti delegati fruiscono di esenzioni, agevolazioni o regimi sostitutivi in relazione ai tributi soppressi, saranno ammessi in via transitoria a farli valere in sede di liquidazione e di pagamento dei nuovi tributi, nonché le condizioni, le modalità e i limiti in cui l'imposta generale sull'entrata, assolta prima della data stessa per l'acquisto di beni e di servizi, sarà ammessa in detrazione dall'imposta sul valore aggiunto.

Per le obbligazioni e per i titoli similari, sottoscritti prima della data di entrata in vigore del decreto delegato che disciplinerà la materia, sarà escluso in via transitoria, fino alla loro scadenza, ogni maggiore onere, sia per i possessori che per gli emittenti, in confronto alla disciplina vigente alla data medesima. I relativi interessi, premi e frutti non saranno computati ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Le disposizioni di cui all'articolo 3 numero 6 e all'articolo 10 numero 4, concernenti gli enti e società finanziari, si applicheranno, fino a quando non sarà diversamente stabilito, agli enti e alle società iscritti nell'albo previsto dagli articoli 154 e 155 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette.

Saranno emanate le disposizioni occorrenti per provvedere alla revisione del classamento e delle tariffe di estimo dei terreni e dei fabbricati in tutto il territorio nazionale.

Nei primi dieci anni successivi alla data di entrata in vigore dei decreti delegati sarà assegnata una somma annualmente decrescente, stabilita dalla legge di bilancio, a un fondo speciale da impiegare per il graduale e proporzionale risanamento dei bilanci dei comuni e delle province che non sono in pareggio economico. Per poter beneficiare di contributi su tale fondo i detti enti dovranno deliberare un concreto piano di risanamento, sottoposto all'approvazione delle autorità di controllo, che preveda il totale pareggio del bilancio in un periodo massimo di cinque anni. La violazione del piano importerà obbligatoriamente giudizio di responsabilità.

ART. 15.

Le disposizioni previste dagli articoli precedenti saranno emanate entro tre anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, con uno o più decreti aventi valore di legge ordinaria, su proposta del Presidente del Consiglio dei ministri di concerto con i Ministri per l'interno, le finanze, il tesoro e il bilancio, sentito il parere di una commissione composta da nove senatori e nove deputati nominati dai presidenti delle rispettive assemblee.

È autorizzata, per ciascuno dei tre esercizi finanziari successivi alla data di entrata in vigore della presente legge, la spesa di cento milioni di lire, da iscrivere nello stato di previsione della spesa del Ministero delle finanze, per il compimento di indagini, di studi e di ricerche e per la preparazione di elaborati e di relazioni.

Agli oneri derivanti dai provvedimenti che saranno emanati nell'esercizio della delega si farà fronte con le maggiori entrate derivanti dalla applicazione dei tributi esistenti e di quelli di nuova istituzione in relazione all'aumento del reddito nazionale secondo le previsioni del programma di sviluppo economico.

ART. 16.

L'applicazione dei nuovi tributi in luogo di quelli soppressi non dovrà determinare, nei cinque anni successivi al primo triennio di applicazione, sostanziale variazione del rapporto tra il reddito nazionale e il gettito complessivo dei tributi soppressi nell'ultimo trien-

nio anteriore alla data di entrata in vigore della presente legge.

A tal fine il Governo della Repubblica è delegato a disporre, nei cinque anni successivi al primo triennio di applicazione dei nuovi tributi, sulla base dei dati desunti dalla Relazione generale sulla situazione economica del paese:

a) la riduzione o l'aumento uniforme delle aliquote delle imposte sul reddito delle persone fisiche, sul reddito delle persone giuridiche e sui redditi patrimoniali in misura percentuale corrispondente alla differenza in più o in meno, purché non inferiore al cinque per cento, che si sia eventualmente verificata nel rapporto tra il gettito complessivo di tali tributi e il reddito nazionale rispetto al rapporto tra il gettito complessivo dei tributi soppressi, di cui all'articolo 1 numero I, e il reddito nazionale nell'ultimo triennio anteriore alla data di entrata in vigore della presente legge;

b) la riduzione o l'aumento uniforme delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta integrativa comunale sui consumi in misura percentuale corrispondente alla differenza in più o in meno, purché non inferiore al cinque per cento, che si sia eventualmente verificata nel rapporto tra il gettito complessivo di tali tributi e il reddito nazionale rispetto al rapporto tra il gettito complessivo dei tributi soppressi, di cui all'articolo 1 numero II, e il reddito nazionale nell'ultimo triennio anteriore alla data di entrata in vigore della presente legge.

Non si farà luogo a modificazioni di aliquote quando la variazione in aumento del rapporto relativo ai tributi di cui alla lettera *a*) del comma precedente trovi compensazione nella variazione in diminuzione del rapporto relativo ai tributi di cui alla lettera *b*) o viceversa.

Le modificazioni delle aliquote saranno disposte con uno o più decreti aventi valore di legge ordinaria, su proposta del Presidente del Consiglio dei ministri di concerto con i Ministri per l'interno, le finanze, il tesoro e il bilancio, sentito il parere della commissione prevista dall'articolo 15.