

G I U R I S P R U D E N Z A

TRIBUNALE BOLOGNA, 10 luglio 1957.

Tassa sul consumo - Materiali da costruzione - Chiese, Seminari e Case Parrocchiali - Circolare ministeriale del 9 giugno 1933, n. 5522 - Esenzione dall'imposta - Inammissibilità.

Tassa sul consumo - Circolare ministeriale del 9 giugno 1933, n. 5522 - Esenzione dall'imposta - Collegi serafici - Esclusione.

Tassa sul consumo - Legge 2 luglio 1949, n. 408 - Casa di abitazione - Concetto - Collegio serafico - Applicabilità.

Poichè il Ministero delle Finanze, con la circolare n. 5522 del 9 giugno 1933, non si è limitato a sospendere la percezione di un tributo, ma ha introdotto una vera e propria nuova esenzione, la circolare è da ritenersi illegittima (1).

La esenzione prevista dalla circolare n. 5522 del 9 giugno 1933 non riguarda i Collegi serafici, non essendo questi parificati né parificabili ai Seminari diocesani e regionali.

La legge 2 luglio 1949 n. 408, introducendo alcuni benefici per la ricostruzione, non ha voluto riferirsi esclusivamente alle abitazioni di nuclei familiari, ma ha inteso comprendere anche gli edifici adibiti ad abitazione di collettività.

Il Collegio serafico, quale casa di abitazione dei religiosi, gode degli stessi benefici di cui alla legge n. 408 del 2 luglio 1949, onde i materiali usati nella costruzione e nel rifacimento del medesimo sono esenti dalla imposta di consumo.

(Omissis). — L'attore lamenta l'applicazione, da parte del Ministero delle finanze:

4) della circolare 9 giugno 1933 n. 5522, osservando:

1) che tale circolare è già all'origine priva di qualsiasi efficacia giuridica e, comunque, contraria alla legge;

2) che la stessa, in ogni caso, non può riguardare il Collegio serafico dei frati minori capuccini e la relativa Cappella (non aperta al culto pubblico),

(1) In tema di circolari amministrative.

1. Si tratta dell'ennesima decisione giurisprudenziale su una notissima questione, la quale non solo ha dato luogo ad innumerevoli controversie, ma ha anche attirato l'attenzione della dottrina (1): la questione concernente la validità della circolare del Ministero delle Finanze del 9 giugno 1933, n. 5522, la quale ordina agli appaltatori di

(1) Vedi, tra gli altri: DE VALLES, *In tema di « agevolazioni tributarie » disposte dal Governo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, II, 114 ss.

così come non può riferirsi agli altri istituti (noviziati, probandati, collegi, ecc.), di ordini e congregazioni religiose per la formazione del clero, definito dal diritto canonico, « regolare »:

B) della legge 2 luglio 1949 n. 408, sia perchè gli interessati non vi hanno fatto richiamo, sia in quanto agli immobili *de quo* non possono estendersi le agevolazioni sancite dagli art. 13 e 16 della stessa legge.

Rileva che, comunque, i materiali adibiti per la costruzione della Cappella annessa al Collegio serafico non possono beneficiare della esenzione dall'imposta di consumo, trattandosi di Cappella non aperta al culto pubblico e riservata ai soli allievi del Collegio.

I convenuti contrastano la tesi del Comune argomentando come segue:

1) la circolare 9 giugno 1933 n. 5522 è legittima ed è entrata a far parte del diritto obbiettivo italiano in materia di imposta di consumo. Richiamano, a sostegno di tale assunto, alcune decisioni della Suprema corte e dei giudici di merito (Cass. 14 gennaio 1943, n. 54, *Foro it.*, 1943, I, 076;

imposta di non riscuotere l'imposta di consumo che graverebbe sui materiali destinati alla costruzione di Chiese, seminari, e case parrocchiali.

La sentenza che si annota merita particolare attenzione, sia per la accuratezza e la chiarezza della motivazione, come per le conclusioni cui essa perviene, le quali si discostano dall'orientamento della Cassazione, e, in genere, della giurisprudenza dominante (2).

Tali conclusioni, dunque, sono negative nei confronti della legittimità della circolare suddetta, ed esse sono basate su un ragionamento al quale non si può certo disconoscere la linearità: la circolare è stata emanata per regolare l'applicazione dell'art. 29 del t.u. sulla finanza locale, ma essa, in buona sostanza, introduce una esenzione soggettiva dall'imposta di consumo, la quale non è prevista da tale norma; poichè la circolare si pone in contrasto con la legge, essa, sul fondamento di principi istituzionali generalmente noti, deve essere considerata invalida.

Impostato nei termini che precedono, il caso esaminato potrebbe sembrare una banale manifestazione di un fenomeno purtroppo assai diffuso, quale è quello per cui l'Amministrazione, nell'intento di indirizzare l'attività degli organi esecutivi nell'applicazione della legge, impartisce loro istruzioni che con la legge medesima non sono conciliabili; senonchè la fattispecie offre alcuni spunti di un certo interesse, che è opportuno segnalare.

Il primo di essi si ricollega con la circostanza per cui, una volta tanto, la circolare propone una interpretazione della legge, la quale è

(2) Per i precedenti della questione v. l'ampia nota di richiami alla stessa sentenza qui esaminata, pubblicata in *Foro it.*, 1958, I, 1743; la medesima sentenza, inoltre, è stata pubblicata anche in *Foro pad.*, 1959, I, 104, con una interessante nota di CAPACCIOLI; nei luoghi citati v. anche ulteriori indicazioni di dottrina e di giurisprudenza, sulle questioni che sono in genere connesse al tema.

15 gennaio 1942, n. 117. *Id.* Rep., 1942, voce *Tasse sul consumo*, nn. 110, 111; 28 luglio 1942, n. 2235, *ibid.* n. 112; App. Catanzaro 24 febbraio 1942, *ibid.* n. 114).

2) la esenzione dalla imposta di consumo sancita dalla circolare va desumersi dalla genericità della espressione « seminari » usata nella stessa circolare. Invero, se il legislatore avesse voluto escludere i Collegi dei religiosi seminari, distinzione cui, per altro, si oppone la stessa *ratio normae*. La esenzione, infatti, aggiungono i convenuti, è stata concessa in considerazione della particolare funzione svolta dalla Chiesa cattolica attraverso l'opera spirituale e morale dei suoi sacerdoti. Ora, poichè sia gli uni sia gli altri seminari adempiono alla medesima missione: di preparare al sacerdozio i giovani, e siccome di fronte « ad una notevole penuria di vocazioni secolari le autorità religiose attingono in misura sempre crescente i sacerdoti dagli ordini religiosi, sì che molte parrocchie sono, appunto rette da sacerdoti frati o monaci », non esiste ragione alcuna per trattare in maniera differente i seminari diocesani e

più favorevole al privato, di quella che sarebbe deducibile da una prima, diretta lettura del testo legislativo: avvenimento, questo, di così rara verificaione, che consiglia di dedicare un minimo di attenzione al caso prospettato.

Anzi, questo aspetto dell'ipotesi che si esamina, determina anche un diverso atteggiarsi della pretesa del privato; infatti, non è che questi si lamenti dell'applicazione nei suoi confronti di una circolare che egli ritiene lesiva del proprio interesse; e neppure il privato deduce la illegittimità di un atto amministrativo, a lui pregiudizievole, in quanto non conforme alle istruzioni ricevute dall'organo emanante, circa il buon uso del potere discrezionale spettantegli: nel caso in esame il cittadino afferma che l'Amministrazione, mediante atto amministrativo speciale, non potrebbe disconoscergli quella situazione giuridica soggettiva ad esso attribuita dalla circolare.

Si comprende bene, quindi, che nella fattispecie che qui interessa, prima ancora che la questione della conformità o meno alla legge della circolare, acquista rilievo preponderante un altro problema: quello della rilevanza esterna delle circolari amministrative; il problema, cioè, relativo alla possibilità che l'Amministrazione possa regolare direttamente rapporti giuridici con i cittadini mediante un tipo di atto, che generalmente è definito come atto interno.

In verità, malgrado che l'ipotesi nella quale l'Amministrazione, mediante circolare, disponga un trattamento della situazione del privato più favorevole di quello che sembrerebbe deducibile dalla legge, sia, come si è accennato, abbastanza raro, si deve accennare subito che è possibile rinvenire, proprio in materia tributaria, altri esempi del genere: è appena il caso di ricordare, infatti, il regolamento della riscossione dell'imposta di ricchezza mobile sui salari degli operai, disposto dalle notissime circolari 22 dicembre 1933, n. 12500; 19 gennaio 1934,

regionali da quelli degli Ordini religiosi. E che tutti seminari siano « parificati », continuano i convenuti, lo dimostra la legge 10 agosto 1950 n. 784, art. 2 e la seguente pronuncia del Ministero delle finanze in data 15 marzo 1955: « A un edificio destinato esclusivamente alla formazione dei ministri del culto cattolico deve riconoscersi il carattere di seminario ».

3) Il Ministero ha puntualmente applicato la legge 2 luglio 1949 n. 408, per cui la decisione in ordine alla quale si discute non è illegittima o, comunque, viziata per ultrapetizione, come *ex adverso* si sostiene.

Sulla applicabilità degli art. 13 e 16 della legge n. 408, i convenuti aggiungono che i collegi serafici, anche se non venissero compresi nella categoria dei seminari, dovrebbero essere assimilati, agli effetti della esenzione in oggetto, alle case di abitazione alla stregua dei collegi, degli asili, degli educandi, ecc., dal momento che in tali collegi trovano stabile alloggio i giovani aspiranti al sacerdozio, i sacerdoti insegnaenti, gli inservienti, ecc.

n. 600 e 25 maggio 1937; circolari le quali, peraltro, hanno suscitato analoghe controversie relativamente alla loro validità (3).

Senonchè, nel caso che qui interessa, il problema della efficacia esterna della circolare si presenta con caratteri ancora più accentuati che nell'ipotesi adesso ricordata; infatti, la circolare in esame è indirizzata dal Ministro delle Finanze agli appaltatori d'imposta, ordinando loro di tenere un certo comportamento, nell'esplicazione dell'attività ad essi attribuita: la esazione delle imposte; più precisamente, il Ministro comanda agli appaltatori di non procedere alla riscossione di determinate imposte.

È evidente, peraltro, come gli effetti di questa mancata riscossione ricadano, in ultima analisi, su chi è titolare del rapporto sostanziale di credito, il quale rimane, in tal modo, insoddisfatto: ossia i comuni appaltanti, titolari del credito d'imposta. Per tale ragione si spiega che nelle controversie relative alla legittimità della circolare in esame, chi contesta tale legittimità, normalmente, non è l'appaltatore, cui pure la circolare è diretta, ma il comune appaltante.

La circolare in parola, quindi, esplica i propri effetti non su rapporti che intercorrono tra l'Amministrazione emanante e il cittadino, ma su rapporti che riguardano questi, ed altri soggetti.

Dati i caratteri particolari, con cui si pone nel caso in esame il problema della rilevanza esterna delle circolari amministrative, converrà svolgere alcune schematiche considerazioni sul tema.

2. Se si volesse scegliere, come punto di partenza dell'indagine, la elaborazione dottrinale della nozione di circolare, il problema di una

(3) Vedi, tra gli altri: AMORTH, *Efficacia esterna delle circolari amministrative*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, II, 133 ss.; PIACENTINI, *Le circolari come fonte di diritto obiettivo*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1942, II, 231; per un esame complessivo della materia, per quel che riguarda il diritto tributario, v., da ultimo: A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, 7ª ed., Milano 1956 pag. 17 ss. e 352, il quale arriva a conclusioni negative sulla validità delle circolari in parola.

A contrastare l'invocata ultrapetizione i convenuti precisano che agli organi amministrativi (sindaco, prefetto, Ministro) spetta di esaminare se un determinato fabbricato goda della esenzione. Che, poi, l'esito positivo di tale esame dipenda, anzichè da una circolare, da una legge (2 luglio 1949) che assimila certi fabbricati alle case di abitazione, non significa che il Ministero abbia deciso *extra vel ultra petitum*. Comunque, l'eccezione attrice non potrebbe esercitare alcuna influenza nel presente processo in quanto il Tribunale, giudice di primo grado, ha la potestà di pronunciarsi sulla intera materia tassabile, anche in relazione alle questioni nuove (in tal senso Cass. 19 giugno 1945, n. 437, *Foro it.*, Rep. 1943-45, voce *Tasse in genere*, n. 135).

Per i materiali usati nella cappella la esenzione deriva, ad avviso dei convenuti, dall'essere tale cappella « funzionalmente accessoria comechè connessa alle necessità spirituali degli studenti e dei religiosi addetti al Seminario stesso », così come ha affermato il Ministero nel provvedimento in contestazione.

sua possibile rilevanza esterna non solo dovrebbe trovare una immediata soluzione negativa, ma, addirittura, non dovrebbe neppure legittimamente porsi, giacchè la sua sola impostazione si porrebbe in insanabile contraddizione con quei caratteri che al concetto di circolare sono generalmente attribuiti.

Infatti, è comunemente accolto il principio per cui il potere di emanare circolari è compreso nel generico rapporto di gerarchia, oppure trova la sua base in uno specifico rapporto di supremazia speciale, che lega l'organo emanante all'organo (o agli organi) destinatari; in corrispondenza, e, anzi, come diretta conseguenza di questo suo fondamento, la circolare non può non avere una rilevanza che è rigorosamente circoscritta nell'ambito stesso del rapporto, in base al quale essa è stata emanata, o, più generalmente, nell'ambito del c.d. ordinamento interno dell'Amministrazione (4): in tal modo si arriva a quel carattere di atto meramente interno che la dottrina attribuisce generalmente alla circolare (5).

I connotati di questa definizione della circolare si trovano ancora più accentuatamente disegnati, in quanto la nozione che ci interessa è delineata in contrapposizione rigorosa alla nozione di diverso atto il quale, per così dire per definizione, e a differenza della circolare, rileva direttamente nei rapporti intersubiettivi: il regolamento amministrativo (6).

(4) Per un suggestivo disegno dei caratteri di tale ordinamento, v., da ultimo: ORTAVIANO, *Sulla nozione di ordinamento amministrativo e di alcune sue applicazioni*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1958, pag. 825 ss.; per le applicazioni concernenti la rilevanza delle circolari, v. pag. 898, 899.

(5) Vedi per tutti: SILVESTRI, *L'attività interna della pubblica Amministrazione*, Milano, 1950, *passim*, ma specialmente pag. 220 ss.; SANTI ROMANO, *Corso di diritto amministrativo*, 3^a ed., Padova, 1937, pag. 47 ss.; ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, vol. I, 8^a ed., Milano 1958, pag. 317; MIELE, *Principi di diritto amministrativo*, 2^a ed., Padova 1953, pag. 254; SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, 5^a ed., Napoli 1959, pag. 41.

(6) S'intende, che qui l'espressione: regolamento amministrativo, significa

Puntualizzate come sopra le esposte tesi ed opinioni. Il Tribunale ritiene indispensabile l'esame dei singoli punti nell'ordine seguente:

- 1) validità della circolare 9 giugno 1933 n. 5522;
- 2) applicabilità della circolare stessa ai collegi serafici ed alle cappelle non aperte al culto pubblico cattolico;
- 3) applicabilità della legge 2 luglio 1949, n. 408;
- 4) ultrapetizione.

Sul primo punto il Tribunale osserva.

La giurisprudenza non ha assunto un indirizzo costante e persino la Corte suprema a sez. unite si è pronunciata in maniera difforme. Il 15 giugno 1935 (*Foro it.*, Rep. 1935, voce *Tassa sul consumo*, n. 45-bis) le Sez. unite stabilivano che l'efficacia giuridica normativa di una circolare deve considerarsi ristretta all'ambito della Amministrazione, nella sfera gerarchica. Aggiungeva la Corte regolatrice che la circolare 9 giugno 1933 n. 5522 non ha scopo interpretativo e che va considerata alla stregua delle disposizioni dirette agli uffici dipendenti a scopo puramente istruttivo e dichiarativo.

Le implicazioni e le analogie tra circolare e regolamento sono cospicue; basterà solo notare come ambedue provengano da organi appartenenti all'Amministrazione; e anzi, molto spesso, per ogni materia, potere di emanare circolari, e potere regolamentare spettano ad uno stesso organo. Inoltre, sia la circolare come il regolamento hanno lo stessa natura sostanziale di atto normativo (7), e, per di più, assai di frequente, anche lo stesso contenuto: infatti, se la circolare è costituita da istruzioni impartite ai subordinati gerarchici, per regolare la loro attività, una cospicua parte delle disposizioni regolamentari consiste parimenti nella disciplina di futura attività amministrativa (8).

Ciò nonostante, come è noto, si ammette comunemente che regolamento e circolare presentino anche profonde differenze; e l'aspetto che è considerato più rilevante della contrapposizione, come si è accennato, è quello relativo al loro diverso ambito d'efficacia.

Si deve notare, però, come, a ben guardare, tale differenziazione non sia che meramente consequenziale rispetto ad altra: quella relativa ai diversi poteri di cui, rispettivamente, i due atti costituiscono esplicazione: se il fondamento dell'uno lo si è già ricordato, per il fondamento dell'altro non resta che rimandare allo scritto sempre fondamentale dello

regolamento emanato dalla pubblica Amministrazione, e avente rilevanza esterna, e non vuol costituire richiamo ad uno dei termini della ben nota contrapposizione tra regolamenti amministrativi, e regolamenti giuridici. Del resto, quei regolamenti i quali, secondo quest'ultima terminologia, sono chiamati amministrativi, e avrebbero efficacia meramente interna, non paiono sostanzialmente differenziarsi dalle circolari vere e proprie: cfr. SANTI ROMANO, *Corso*, cit., pag. 47.

(7) In questo senso, v.: SANTI ROMANO, *Corso*, cit., pag. 40; OTTAVIANO, *Sulla nozione*, etc., cit., pag. 897 ss.

(8) Cfr. le considerazioni che già avemmo occasione di svolgere: *Osservazioni sulla impugnabilità dei regolamenti della pubblica Amministrazione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1955, pag. 882 ss.

Ad avviso del Tribunale questo indirizzo poggiava sul principio che le circolari non possono istituire, sopprimere o sospendere tributi, eccetto il caso che la legge abbia conferito tale potere alla autorità governativa. Principio, questo, uniformemente accolto dalla giurisprudenza e che, eccetto il caso della delega al Governo, nega alle circolari la natura di fonte di diritto obiettivo.

Senonchè, il Supremo collegio, pure a Sez. unite, con sentenza del 22 aprile 1941 n. 1125 (*Foro it.*, 1941, I, 1047) e con successive pronunzie a Sez. semplici, mutava indirizzo. Nelle varie motivazioni non veniva infranto il principio sopra illustrato, ma veniva invocata la riserva (delega) che fa eccezione al principio generale. Ed era proprio tale delega che, ad avviso del giudice del diritto, faceva assumere alla circolare un contenuto giuridico più ampio di quello contenuto nelle ordinarie istruzioni rivolte ai dipendenti e valedoli nell'interno della Amministrazione medesima, e che faceva nascere un dovere giuridico a carico dei comuni e degli appaltatori del servizio di riscossione delle imposte comunali dando vita, di conseguenza, al correlativo

ZANOBINI (9), secondo il quale esso consiste in una attribuzione specifica di potestà di emanare norme di diritto obiettivo (10).

Ma vi è di più: quel che differenzia i due poteri, è soprattutto la diversità dei due ordinamenti giuridici che essi concorrono a formare (11): l'uno quello generale dello Stato, l'altro quello particolare dell'Amministrazione; e il definitivo chiarimento della portata della contrapposizione tra regolamento e circolare, non può che derivare dalla precisazione dei rapporti che intercorrono tra tali due ordinamenti, e, in particolare, del meccanismo attraverso il quale il secondo acquista rilevanza per il primo (12).

Ad ogni modo, dalla riaffermazione del carattere meramente interno della circolare, non può non conseguire la negazione che essa possa costituire una regolamentazione diretta dei rapporti tra Amministrazione e privati; e tra le tante applicazioni di questo principio che ne sono

(9) *Il fondamento giuridico della potestà regolamentare*, ripubblicato in *Scritti vari di diritto pubblico*, Milano 1955, pag. 145 ss.

(10) Costituisce separato problema, qui, peraltro, non rilevante, se il regolamento sia un atto discrezionale, perseguente, cioè, al pari dell'atto amministrativo speciale, uno specifico interesse pubblico (in questo senso: GUARINO, *Sul carattere discrezionale dei regolamenti*, in *Foro it.*, 1953, I, 537), oppure se il regolamento abbia per scopo «... la regolazione astratta di rapporti giuridici al fine di costituire l'ordinamento giuridico» (così: M. S. GIANNINI, *Provvedimenti amministrativi generali e regolamenti ministeriali*, in *Foro it.*, 1953, III, 20).

(11) Per i collegamenti tra il potere giuridico, e l'ordinamento giuridico creato mediante il loro esercizio, v., di recente: SALVATORE ROMANO, *Autonomia privata*, Milano 1957, *passim*, ma specialmente pag. 49 ss.

(12) Il disegno più completo dei vari modi, mediante i quali un ordinamento giuridico acquista rilevanza nei confronti di altro ordinamento giuridico, resta sempre quello di SANTI ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, 2^a ed., Firenze 1945, pag. 86 ss.; per una recente costruzione dei rapporti tra ordinamento statale e ordinamenti privati, sulla base del c.d. riconoscimento, v. il già citato scritto di SALVATORE ROMANO, *Autonomia privata*.

diritto a favore dei contribuenti donde il carattere normativo delle circolari in esame. Sulla sopraindicata riserva il Supremo collegio affermava:

« Nel caso odierno il potere esecutivo si era espressamente riservato la facoltà di fare dichiarazioni, emettere istruzioni e disciplinare secondo le contingenze la riscossione del tributo; ben s'intende ai fini della retta intelligenza ed applicazione della legge e dei regolamenti. E questa ulteriore attività del potere esecutivo ha la sua fonte nell'art. 88 r. decreto 24 settembre 1923 n. 2030 sul riordinamento dei dazi interni di consumo, emanato in base alla delegazione legislativa contenuta nella legge 3 dicembre 1922 n. 234. Ed essendo manifestata con un atto rivolto ai gestori per la riscossione del tributo, tale atto è obbligatorio e vincolativo per essi che non possono rifiutarne l'applicazione, per la espressa riserva contenuta nei citati art. 336 e 318 (regolamenti del 1924 e del 1936) dai quali, come si è esposto, deriva per i gestori il preciso obbligo di osservare le istruzioni ministeriali ».

Quindi, se il Tribunale ha bene inteso il pensiero della Corte suprema

state compiute sia in dottrina come in giurisprudenza, sarà sufficiente ricordare la non impugnabilità della circolare in sede giurisdizionale (13), e la nota costruzione del vizio da cui sarebbe affetto quell'atto amministrativo, non conforme ad una circolare (14).

Non solo: ma dal suddetto carattere interno si può trarre conclusione negativa circa la validità di alcuni interessanti tentativi dottrinali, tendenti a salvare gli effetti favorevoli che scaturiscono per il privato da circolari in materia tributaria, quali quelle sopra citate, oltre a quella che specificamente qui si esamina (15).

È appena il caso di notare, infine, che se si nega che la circolare possa regolare direttamente rapporti tra Amministrazione emanante e privato, a maggior ragione si deve negare la possibilità che una circolare possa disciplinare rapporti intercorrenti tra terzi, rispetto alla Amministrazione emanante, come è nel caso che qui specificamente ci interessa.

(13) Tra le altre, v.: IV sez., 13 luglio 1956, n. 810, in *Foro amm.*, 1957, I, 1, 82; per una recente riaffermazione giurisprudenziale del carattere meramente interno delle circolari, v.: Cass., 13 giugno 1958, n. 1998, in *Rass. giur. Cons. Stato*, 1958, II, 153.

(14) Come è noto, la non conformità di un atto amministrativo ad una circolare non è costruita secondo lo stesso schema della non conformità ad un regolamento, ossia come una violazione di legge in senso stretto, ma, al contrario, si considera la violazione della circolare solo come un indice di eccesso di potere; cfr.: SANTI ROMANO, *Corso*, cit., pag. 49; ZANOBINI, *Corso*, cit., I, pag. 317; MIELE, *Principi*, cit., pag. 255; SANDULLI, *Manuale*, cit., pag. 41.

(15) Si allude qui, soprattutto, alla costruzione di AMORTH (*Efficacia esterna*, etc., cit., in *Riv. it. dir. fn.*, 1941, II, 133 ss.); secondo l'insigne autore, le circolari del tipo in esame concreterebbero gli estremi della promessa al pubblico, e perciò esse sarebbero vincolanti per l'Amministrazione emanante. Si può osservare al riguardo, però, che negando alla circolare una rilevanza esterna, non si può ravvisare in essa gli elementi di un atto il quale, tipicamente, si rivolge a soggetti diversi da quello che lo ha posto in essere.

la circ. n. 5522 deriva la sua natura di fonte di diritto obiettivo da una delega di legge. In quanto il potere per emanare tale circolare è stato attribuito al Governo dagli art. 336 e 318 (regolamenti 1924 e 1936), che a loro volta trovano fondamento nell'art. 88 r. decreto 24 settembre 1923 n. 2030.

È stato in proposito osservato, ed il Tribunale aderisce a tali concetti, che l'art. 38 contiene la disposizione consueta, di stile, con la quale ogni legge conferisce al Governo la facoltà di emanare il regolamento di esecuzione di essa legge: facoltà, che per altro compete abitualmente al Governo, ma che non trascende, però, i limiti segnati di dettare le norme necessarie per la esecuzione della legge.

Non si deve dimenticare che se l'art. 336 del regolamento del 1924 ha la sua fonte nel r. decreto del 1923, l'art. 318 del regolamento del 1936, tuttora in vigore, trova la fonte nel T.U. del 1931, avendo questo testo unico abrogato il precedente r. decreto.

In tale situazione, e poichè la circolare *de qua* è del 1933, è criterio più

3. Gli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali sul tema in esame appaiono, dunque, del tutto univoci; malgrado ciò, se si passa ad esaminare gli aspetti del fenomeno, così come questo si manifesta nella realtà quotidiana, si ha un panorama del tutto diverso, giacchè l'osservatore non può non rilevare come, in pratica, per ragioni e con caratteri diversi, la circolare amministrativa acquista una rilevanza che è ben maggiore di quella che le è attribuita dagli schemi concettuali sopra accennati (16); questo stato di cose impedisce di considerare di tutto riposo i risultati raggiunti dalla dottrina, e richiede, al minimo, una valutazione della effettiva portata del fenomeno indicato.

L'aspetto più appariscente di questo può essere così sintetizzato: gli organi amministrativi, nello svolgimento dell'attività di loro competenza, operano pressochè esclusivamente sulla base delle circolari a loro impartite, trascurando generalmente di tenere diretto conto dei testi di legge, per la cui applicazione pure dette circolari sono emanate; e ciò è ben noto non solo al giurista, ma anche al cittadino qualunque, il quale, assai spesso, deve sostenere le sue pretese, con una discussione che è basata non su problemi di interpretazione della legge, ma, al contrario, su questioni che concernono solo il significato della circolare che l'impiegato ha sott'occhio.

Se tale è il modo di agire quotidiano degli organi amministrativi, è nella natura stessa delle cose che essi siano portati a dare veste giuridica a quello che ben presto si trasforma in un vero e proprio *habitus* mentale: ossia, che tendano a considerare come fonte effettiva della disciplina dei rapporti tra Amministrazione e cittadini la circolare.

D'altra parte, non si può negare che un orientamento del genere influenzi talvolta la stessa giurisprudenza, la quale, per la sua stessa

(16) Per una recentissima constatazione di questo fenomeno, v.: CAPACCIOLI, *L'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali impiegati nella costruzione delle « case di abitazione »*, in *Foro pad.*, 1959, I, 111.

razionale esaminare la circolare medesima alla luce delle disposizioni del T.U. del 1931 e non del R.D. che nel 1933 era già stato abrogato. Il T.U. del 1931 ha tassativamente stabilito le esenzioni dalle imposte di consumo sotto un profilo oggettivo (art. 30) ed ha altresì dato facoltà al Governo, in caso di guerra, di provvedere con regio decreto alla esenzione temporanea dalle imposte per determinati beni (art. 31). L'art. 34 ha autorizzato l'emaneazione di un regolamento di esecuzione e questo carattere del regolamento emerge rafforzato dall'esame del citato art. 3 che ai nn. 2 e 4 ha conferito, a chi emanerà il regolamento stesso, poteri riservati ai legislatori e che non possono, quindi, esulare dai casi tassativamente ed in via di eccezione indicati.

Vediamo, ora, l'art. 318 del regolamento attuale che riproduce il contenuto dell'art. 336 del vecchio regolamento e dal quale sarebbe derivato al Ministero delle finanze il potere di emanare la circolare. Tale articolo, nel 2° comma, recita: «per la riscossione delle imposte appaltate, l'appaltatore

funzione è ben più vicina della dottrina alla prassi amministrativa (17).

Ma proprio in presenza di manifestazioni di un fenomeno, che presenta dei caratteri di indubbia gravità, occorre precisare la valutazione che di esso deve fare il giurista.

Che l'organo amministrativo si basi sulla circolare, e prescindendo dalla legge, consegue al modo con cui, nella pratica, è organizzata l'attività amministrativa. Si badi che le esigenze che tale organizzazione cerca di soddisfare sono varie, e tra esse almeno alcune sono degne della massima considerazione; per esempio, quella di assicurare, mediante istruzioni dettagliate, una opportuna e conforme applicazione di norme di legge, spesso di oscuro significato, da parte di personale il quale, benchè per la maggior parte laureato in giurisprudenza, può lasciare molto a desiderare quanto a preparazione tecnico-giuridica.

Tutto questo, però, può e deve interessare solo la scienza dell'amministrazione, in quanto riguarda essa la determinazione dei mezzi migliori di impulso e coordinamento dell'attività amministrativa, come riguarda essa anche i modi di correggere le deviazioni cui l'applicazione di tali mezzi dovesse portare. Il fenomeno non può, però, interessare il giurista, fino al punto di fargli riconoscere rilevanza esterna alle circolari.

Invero, tranne affermazioni sporadiche, nè la dottrina nè la giurisprudenza arrivano a tanto (18); esse, cioè, nelle enunciazioni di prin-

(17) Tra i vari esempi del genere che si potrebbero portare, merita speciale menzione, per la sua gravità, il principio affermato dalla decisione della VI sez., 10 marzo 1953, n. 104 (vedila in *Foro amm.*, 1953, I, 3, 366), secondo cui, se si impugna in sede giurisdizionale un atto amministrativo, perchè applicativo di una circolare illegittima, la censura non sarebbe ammissibile, se non si impugna anche tale circolare; sull'analogia tra questa costruzione e la giurisprudenza del Consiglio di Stato relativa alla impugnabilità di atti di applicazione di un regolamento, e per rilievi critici al riguardo, v. le nostre pag. 917.

(18) Vedi le considerazioni in questo senso di CAPACCIOLI, *L'esenzione dall'imposta di consumo*, etc., cit., in *Foro pad.*, 1959, I, 111.

deve attenersi strettamente al disposto delle leggi e dei regolamenti alle dichiarazioni, istruzioni e discipline della superiore autorità amministrativa, emanate per la retta intelligenza ed applicazione della legge e dei regolamenti predetti ».

Dalla chiara formulazione della norma in esame, emerge, ad avviso del Tribunale, che il potere dell'autorità amministrativa nella emanazione delle « dichiarazioni, istruzioni e discipline » appare ben limitato e precisato: deve attenersi alla retta interpretazione ed applicazione della legge e dei regolamenti e non andare oltre. Al contrario, osserva il Collegio, il Ministero ha introdotto con la circolare una nuova esenzione nel sistema delle imposte di consumo, esorbitando, e di gran lunga, dai poteri che gli erano stati demandati con l'art. 318.

Perciò, non ritiene il Tribunale di dover incasellare la circolare in esame tra quelle che l'autorità poteva emanare ed ha emanato per la « retta intelligenza ed applicazione della legge e dei regolamenti ». Non condivide, per-

cipio, non si discostano esplicitamente da quella contrapposizione tra circolare e regolamento che si è prima vista; solo, talvolta esse raggiungono gli stessi risultati cui sarebbero pervenute sulla base della cancellazione di tale contrapposizione, impiegando dei mezzi giuridici artificiosi.

Non è possibile, in questa sede, procedere ad una enumerazione e ad una analisi particolareggiata di tutte le ipotesi che potrebbero essere qui richiamate; perciò, ci si limiterà solo a considerare quella che presenta maggiori attinenze col caso deciso dalla sentenza che si annota.

È stato talvolta affermato in dottrina, e frequentemente accolto in giurisprudenza, il principio secondo il quale un atto, che esplicitamente contiene la qualifica di circolare, abbia, in realtà, la natura di atto esterno: normalmente, di regolamento (19); in particolare, si considerano come indici probanti questa difformità tra l'intrinseca natura dell'atto, e la sua intitolazione formale, le circostanze che la legge attribuisce all'organo emanante, e per la stessa materia, anche il potere regolamentare, e che la circolare sia stata pubblicata nei modi previsti per i regolamenti. L'origine dell'orientamento indicato può essere fatta senz'altro risalire all'opinione avanzata in tal senso dal CAMMEO (20), il quale, peraltro, non crediamo potesse prevedere gli usi e gli abusi che di questa sua costruzione sono stati poi fatti nella pratica.

In linea di principio, non vi è dubbio che l'interprete possa accer-

(19) La tendenza ad attribuire carattere regolamentare anche ad atti esplicitamente qualificati come circolari non è limitata all'Italia; per analogo fenomeno in Francia v.: HEURTÉ, voce: *Circulaire*, in *Encyclopédie juridique Dalloz*, vol. I, Paris 1958; cfr. anche l'interessante giurisprudenza ivi citata.

(20) Vedi soprattutto: *Valore regolamentare di atti o istruzioni ministeriali*, in *Giur. it.*, 1900, III, 273 ss.; *La violazione delle circolari come vizio di eccesso di potere*, in *Giur. it.*, 1912, III, 109, 110; *A proposito di circolari e di istruzioni*, in *Giur. it.*, 1920, III, 1 ss.

tanto, questo Collegio il pensiero della Suprema corte (Sez. I, 14 gennaio 1943, n. 54, *Foro it.*, 1943, I, 675), secondo il quale la circolare « ha inteso disciplinare la percezione del tributo e concretamente ha disposto che questa fosse sospesa per una determinata categoria ». Non di « sospensione » della percezione del tributo deve parlarsi, secondo il Tribunale, bensì di una vera e propria nuova esenzione dalla imposta.

La debolezza del concetto espresso come sopra dalla Corte di cassazione è stato avvertito dalla Corte medesima se subito dopo ha aggiunto: « Non ha valore il rilievo che in sostanza la circolare avrebbe introdotto una nuova esenzione subiettiva non prevista dalla legge organica.

« Perché se il risultato concreto è pur quello di una esenzione, ciò non toglie che il dispositivo del provvedimento abbia per oggetto, a rigore, la non riscossione del tributo in casi particolari ».

In forza di tale assunto, nota il Tribunale, la legittimità dell'operato dell'Amministrazione discenderebbe dal fatto che con la circolare è stata disposta la « sospensione per una determinata categoria e per casi particolari » della

tare la natura intrinseca dell'atto, anche al di là della sua esplicita intitolazione, pervenendo, magari, a conclusioni da questa difformi: ricorre, qui, un'ipotesi di quella c.d. interpretazione qualificatoria, che è ben nota alla dottrina (21).

Ma contemporaneamente alla ammissione della verificabilità su un piano generale del fenomeno, occorre affermare subito che essa può essere individuata in concreto solo in presenza di presupposti da valutarsi assai rigidamente; più particolarmente, si deve rilevare come debbano essere di grande portata gli indici di una difformità della natura intrinseca dell'atto, rispetto alla sua intitolazione formale, quanto l'atto stesso contiene esplicitamente la propria qualificazione.

Del resto, un orientamento restrittivo del genere pare sia necessariamente condizionato da una tendenza giurisprudenziale che deve essere qui richiamata: quella, secondo la quale se in un atto amministrativo è contenuta l'indicazione del potere di cui costituisce l'esercizio, il giudice deve procedere alla valutazione della legittimità dell'atto, solo alla stregua della sussistenza dei presupposti previsti dalla legge per l'esercizio di *quel* potere (22); ed un principio del genere è, forse, ravvisabile anche al fondo dell'altra tendenza giurisprudenziale, secondo cui non è possibile, nel corso del giudizio, che l'Amministrazione o

(21) Sul punto, v., da ultimo: Nigro, *In tema di interpretazione qualificatoria dell'atto amministrativo*, in *Foro amm.*, 1957, I, 3, 126, con indicazioni di letteratura.

(22) Perciò, se un determinato atto, che contiene l'indicazione del potere di cui costituisce esercizio, non possiede i requisiti dalla legge previsti per questo esercizio, deve essere dichiarato illegittimo, anche se possiede tutti i requisiti richiesti dalla legge per l'esercizio di diverso potere, ugualmente spettante all'organo emanante; v.: V sez., 12 luglio 1958, n. 548, in *Rass. giur. Cons. Stato*, 1958, I, 834; per la giurisprudenza ordinaria, v.: Cass., 18 giugno 1957, n. 2311, in *Foro amm.*, 1958, II, 1, 18.

percezione del tributo: attività questa che rientrava nel potere di disciplina della legge e dei regolamenti prevista dall'art. 318. Ma, sempre in forza dello stesso assunto e proseguendo, con un concetto logico e giuridico, sulla via tracciata dalla Suprema corte, si dovrebbe concludere, ad avviso del Collegio, che l'operato del Ministero sarebbe, invece, illegittimo (per sconfinamento in un campo riservato al potere legislativo) qualora con la circolare fosse stata introdotta una nuova esenzione nel sistema delle imposte di consumo, in ispreto delle norme vigenti.

Per le sopra svolte considerazioni, pur con il doveroso rispetto dovuto per gli insegnamenti e le pronunce della Corte suprema, il Tribunale non aderisce all'indirizzo ed al concetto particolare espresso dalla Corte medesima perchè, se anche la forma usata nella emanazione della circolare può lasciar adito ad una doppia interpretazione della circolare stessa, in sostanza questa non si è limitata a disciplinare ciò che la legge ed i regolamenti avevano sancito, ma ha introdotto una nuova e vera esenzione subiettiva.

L'Avvocatura provvedano ad integrare o a correggere la motivazione dell'atto impugnato (23).

Per apprezzare al giusto valore la portata delle tendenze giurisprudenziali indicate, occorre richiamare l'accenno precedentemente compiuto, secondo il quale quel che differenzia la circolare dal regolamento è la diversità dei poteri di cui questi due atti, rispettivamente, costituiscono esplicazione; perciò, se un atto contiene la esplicita autoqualificazione come circolare, sembra che tale intitolazione possa in ogni caso valere come indicazione del potere di cui l'amministrazione ha fatto uso nella sua emanazione.

Con questo, non si vuole certo affermare una identità tra l'ipotesi che qui specificamente interessa e le ipotesi tenute presenti dalla giurisprudenza sopra citata; infatti, sul piano logico è da tenere accuratamente separato il caso in cui l'interprete, sulla base di elementi obiettivi, arriva ad accertare la natura intrinseca dell'atto in modo divergente dalla sua intitolazione formale, dai casi in cui, prescindendo da tale problema, si voglia valutare la legittimità di un atto sulla base della disciplina dell'esercizio di un potere diverso da quello di cui la Amministrazione ha fatto uso nella sua emanazione. Ciò nonostante, appare difficile negare che il rigorismo accolto dalla giurisprudenza per

(23) Cfr., tra le altre: V sez., 29 luglio 1957, n. 636, in *Rass. giur. Cons. Stato*, 1957, 948; V sez., 12 luglio 1958, *ivi*, 1958, 822; la connessione tra questo orientamento giurisprudenziale, e quello precedentemente indicato, può essere vista in quanto si attribuisce molto spesso alla motivazione dell'atto il contenuto più vario, comprendendo in essa non solo l'esposizione dei motivi in senso stretto, ma anche quella delle stesse norme di legge, che sono la fonte del potere, di cui l'atto costituisce l'esercizio (per la precisazione, sotto vari profili, della nozione di motivazione dell'atto amministrativo, v.: SANTI RO-PROFILI, della nozione di motivazione dell'atto amministrativo, v.: SANTI RO-PROFILI, *Corso*, cit., pag. 261; M. S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano 1950, pag. 294, 337; JACCARINO, *Studi sulla motivazione*, Roma 1933, pag. 43).

A maggior ragione il Tribunale non condivide l'indirizzo posto dalle Sez. unite con la cit. sentenza 22 aprile 1941, n. 1125, nella quale si legge testualmente: « È noto, poi, che in base ai principi ormai per lunga prassi consolidati nel nostro diritto finanziario, le circolari, le istruzioni, e le così dette normali del Ministero delle finanze, hanno un particolare valore cogente per tutti gli uffici finanziari. Sarebbe assolutamente arbitrario il ritenere che le istruzioni e le normali emanate dal Ministero delle finanze per l'applicazione delle norme contenute nel T.U. delle leggi sulla finanza locale, nessuna esclusa, fossero obbligatorie per gli appaltatori solo per quanto concerne le modalità della riscossione e non anche per quanto riguarda il diritto di imposizione ».

Il concetto che questo Tribunale ha espresso sopra nell'esame della sentenza 14 gennaio 1943, conduce, non in forza di « arbitrio », ma in virtù delle norme di diritto positivo, a negare ogni valore cogente alle circolari emanate non per disciplinare le modalità della riscossione dei tributi, ma anche e solamente per introdurre o sopprimere il diritto di imposizione del tributo medesimo.

quel che riguarda il secondo problema non presenti la minima incidenza anche nei confronti del primo.

Questa cauta impostazione, inoltre, trova facilmente sostegno nella estrema difficoltà di individuare degli elementi obbiettivi di una certa consistenza, sulla base dei quali l'interprete possa accertare la natura dell'atto in modo diverso dalla sua intitolazione formale; si ricordi che, come si è notato sopra, la circolare è costituita da disposizioni, le quali possono benissimo essere contenute in un regolamento.

E, inoltre, neppure i due indici che sono normalmente citati come probanti il fenomeno che ci interessa possono, in vero, essere ritenuti tali.

Infatti, non sembra decisiva, anzitutto, la circostanza che, nella stessa materia disciplinata dall'atto, formalmente intitolato come circolare, l'organo emanante abbia anche il potere regolamentare: l'accertamento della effettiva sussistenza del potere, di cui l'organo che ha emanato l'atto pretende di aver fatto uso, acquista rilevanza solo nella valutazione di legittimità dell'atto stesso, ma non per la sua qualificazione. E la riprova della estrema fragilità dell'argomento portato dalla dottrina e dalla giurisprudenza la si ha facilmente, ove si consideri che l'Amministrazione potrebbe benissimo, in linea di fatto, emanare un regolamento in una materia, nella quale le spetti solo il potere di emanare circolari: ora, l'unica conseguenza di ciò è da ravvisarsi nella evidente illegittimità del regolamento, non anche nella qualificabilità di esso come circolare ad opera dell'interprete (24).

Ma vi è di più: è proprio quando, su una stessa materia, spettino allo stesso organo ambedue i poteri, regolamentare e di circolare, che

(24) Questione diversa è quella se, in base ai principi della conversione dell'atto amministrativo, un regolamento invalido o inefficace possa valere come circolare; sul punto, v.: SILVESTRI, *L'attività interna*, cit., pag. 228 ss.

Non sembra fuor di luogo aggiungere che, se il comune non può per sua volontà rinunciare alla percezione di un tributo dovuto per legge, ancor più assurdo sarebbe affermare che il comune a tale rinuncia possa essere costretto da un organo incompetente a legiferare, e che sul comune stesso (in quanto ente autarchico) ha un semplice potere di vigilanza. Del resto l'art. 20 T.U. del 1931 e l'art. 1 del relativo regolamento stabiliscono che i comuni provvedono all'applicazione ed alla riscossione della imposta *de qua*, unicamente secondo le norme del T.U. medesimo e del regolamento, nonché secondo le norme che i regolamenti locali potranno stabilire.

Insomma, l'autorità amministrativa può sempre dare istruzioni per l'esecuzione dei servizi che da essa dipendono e tali servizi disciplinare per l'esigenza di riserva, ma con le proprie « normali » non può creare o sopprimere diritti soggettivi (quello dei comuni o degli appaltatori) come non può contraddire, derogare, dare una interpretazione autentica alla legge, specie quando,

acquista maggiore rilevanza l'intitolazione formale che al proprio atto dà l'Amministrazione stessa; infatti, è in tale ipotesi che può sorgere dubbio nell'accertamento di quale dei due poteri parimenti spettante l'Amministrazione abbia fatto uso, e per la soluzione della questione l'interprete deve fare necessariamente riferimento a quegli elementi che sono deducibili dall'atto, tra i quali l'intitolazione ha una rilevanza che non si vede come possa, in pratica, essere trascurata.

Per quel che riguarda, inoltre, il secondo presupposto cui la dottrina e la giurisprudenza fanno spesso riferimento, ossia la pubblicazione della circolare nelle stesse forme del regolamento, non si può arrivare a conclusioni molto diverse. Anche qui, infatti, siamo in presenza di una circostanza del tutto equivoca, che può essere spiegata in molti modi.

Anzitutto, la pubblicazione può essere ricollegata a quella grande importanza di fatto che, come si è visto sopra, la circolare amministrativa ha comunque nella prassi; e, in realtà, indipendentemente dalle questioni relative alla rilevanza interna o esterna della circolare, e alla stessa sua legittimità, è sempre di grande interesse per chi entra in rapporto con gli organi amministrativi, sapere secondo quali criteri essi, in fatto, svolgeranno la loro attività.

In secondo luogo, la pubblicazione della circolare può anche essere spiegata con la tendenza, già rilevata, dell'Amministrazione, a considerare la circolare stessa come la fonte diretta della disciplina di rapporti giuridici con i privati.

Queste, schematicamente, le ragioni che inducono a ritenere di assai rara verifica l'ipotesi nella quale un atto che contiene la propria esplicita autoqualificazione come circolare, possa, al contrario, essere valutato dall'interprete come avente natura regolamentare (25).

(25) Per una decisa tendenza contraria ad una confusione tra circolare e regolamento, v.: BODDA, *Un preteso caso di efficacia normativa delle circolari*, in *Foro lomb.*, 1938, 209, 210.

come accade nel caso concreto, tali poteri non siano stati delegati a tale autorità.

La mancanza, nella circolare 5522, dei caratteri interpretativi ed integrativi emerge dalla sua stessa formulazione e dal motivo che ne ha consigliato la emanazione. Vi si legge, infatti: « anche in relazione all'art. 54 del regolamento generale daziario, che stabilisce essere tale imposta dovuta dal proprietario dell'edificio e dai suoi successori aventi causa, si ritiene che detta imposta non sia da applicarsi ai suindicati edifici per le gravi difficoltà che presenta l'accertamento della proprietà dei medesimi ai fini del pagamento della imposta ».

A parte la davvero originale motivazione in forza della quale il Ministero è giunto alla determinazione di esentare dall'imposta i materiali impiegati nella costruzione e nella riparazione degli immobili nella circolare medesima indicati, è facile notare come l'autorità amministrativa si sia ben guardata dall'indicare se la legge intendeva o meno introdurre tale esenzione: solo se questa indagine fosse stata espletata potrebbe essere attribuito valore interpretativo alla circolare, salvo sempre la « retta » interpretazione.

È appena il caso di rilevare che, nella fattispecie decisa dalla sentenza che si annota, non appare possibile ravvisare gli estremi della ipotesi suddetta.

4. Fin qui, le considerazioni concernenti la questione relativa all'ambito di rilevanza delle circolari in genere, e di quella che specificamente ci interessa in particolare. Da esse risulta implicitamente, ma non per questo meno chiaramente, che tale questione deve essere tenuta accuratamente distinta da quella relativa alla legittimità della circolare stessa: infatti, altro è individuare i soggetti che la circolare vincola, altro è accertare la legittimità del vincolo imposto.

In realtà, nella fattispecie decisa dalla sentenza che si annota, le due questioni possono presentare qualche punto di interferenza.

Anzitutto, con la circolare in esame il Ministro delle Finanze ha ordinato agli appaltatori d'imposta di non procedere alla riscossione di determinati crediti tributari, la cui titolarità spetta ai Comuni appaltanti; ora, una volta arrivati alla conclusione che la circolare non può estendere la propria efficacia anche nei confronti dei Comuni, non è del tutto fuori di luogo il dubbio che il Ministro delle Finanze non possa ordinare neppure agli appaltatori di tenere il comportamento indicato.

D'altra parte, la sentenza che si annota ha valutato la circolare sotto un profilo il quale appare ambivalente.

La sentenza, infatti, ha svolto le proprie argomentazioni, confutando la fondatezza della tesi secondo cui la circolare sarebbe stata legittima; come si legge chiaramente anche nella motivazione, i sostenitori di questa tesi hanno voluto rintracciare il fondamento del potere del Ministro di introdurre, in buon sostanza, una esenzione non prevista nella legge, in due deleghe a catena.

È bene, altresì, considerare (App. Venezia 13 gennaio 1941, *Foro It.*, 1941, I, 516) che il regolamento 30 aprile 1936 n. 1138, che ha disciplinato tutta la materia, avendo previsto altre esenzioni (art. 67, 68, 71) non avrebbe trascurato una disposizione relativa. Dovessi, anzi, aggiungere che tale circolare, qualora avesse il contenuto che i convenuti vogliono attribuirle, sarebbe stata abrogata in virtù dell'art. 5, ult. parte, delle disposizioni preliminari al codice civile.

L'emanazione della circolare 11 giugno 1941 n. 7735, nella quale si richiama la circolare 9 giugno 1933, nulla aggiunge e nulla toglie alle considerazioni sopra svolte perchè tale documento non può attribuire a quello precedente un valore che, per legge, non può avere.

Il Tribunale conclude, quindi, negando ogni valore alla circolare 9 giugno 1933 n. 5522 del Ministero delle finanze.

Stante tale decisione diventa ultroneo ogni esame sul secondo punto, e cioè sulla applicabilità della circolare ai collegi serafici ed alle cappelle non

Il primo anello di questa sarebbe costituito dall'art. 344 del t.u. sulla finanza locale, che autorizzava il Governo ad emanare un regolamento di esecuzione della legge; il secondo anello consisterebbe nell'art. 318 del regolamento su tale base emanato (r.d. 30 aprile 1936, n. 1138), articolo il quale impone all'appaltatore, nella riscossione delle imposte, di «... attenersi strettamente al disposto delle leggi e dei regolamenti, alle dichiarazioni, istruzioni e discipline della superiore autorità amministrativa emanate per la retta intelligenza ed applicazione della legge e dei regolamenti predetti».

Secondo i sostenitori della tesi della validità della circolare in esame, le norme di legge e di regolamento citate renderebbero legittimo, anzitutto, il disposto della circolare stessa; ma, evidentemente, dovrebbero anche attribuire alla circolare stessa un'efficacia esterna.

La sentenza che si annota ha escluso che, nella previsione di tali due norme, rientri il contenuto della circolare di cui si discute; in particolare, ha negato recisamente che tra le istruzioni «... per la retta intelligenza ed applicazione della legge...» si possa annoverare la pre-disposizione di una esenzione non prevista dalla legge stessa; in verità, non si saprebbe come poter dissentire dalle considerazioni esposte in motivazione, sotto questo profilo.

Eppure, ferma restando l'esattezza di tali considerazioni, si intuiscono al fondo del problema dei profili di grande delicatezza, cui è opportuno accennare brevemente.

L'affermazione che la circolare deve essere conforme alla legge, infatti, nella sua incontrovertibilità, può darsi che si riveli, almeno in qualche ipotesi-limite, come eccessivamente semplicistica.

È appena il caso di ripetere che qui si esamina la circolare esclusivamente come atto interno, e che, perciò, la sua legittimità può interessare solo la validità dell'ordine che in tal modo viene impartito all'inferiore gerarchico; essa può acquistare rilevanza nei confronti dei terzi solo quando venga emanato un atto amministrativo speciale conforme.

aperte al culto pubblico cattolico. Il Tribunale, tuttavia, ritiene doveroso affrontare il problema ed esprimere il proprio giudizio.

È stato posto in evidenza il pensiero delle parti, e questo Collegio aderisce alla tesi dell'attore per le seguenti considerazioni: la circolare in esame è stata emanata in seguito alla questione sottoposta al Ministero sulla applicabilità dell'imposta di consumo sui materiali usati nella costruzione delle « chiese, seminari, case di abitazione dei parroci ». E l'autorità amministrativa ha ritenuto e precisato che debbono essere esenti dall'imposta i materiali usati per la « costruzione e riparazione delle chiese aperte al culto pubblico cattolico con le loro pertinenze, dei seminari e delle case di abitazione dei parroci ». Il Ministero, quindi, si è preoccupato di chiarire che dovevano essere esenti dal tributo i materiali usati anche per le « riparazioni » (il quesito parlava solo di costruzioni) e non di tutte le chiese, ma solo di quelle « aperte al culto pubblico cattolico con le loro pertinenze », dei seminari, ecc. Se il Ministero avesse voluto inserire anche i collegi serafici lo avrebbe espressa-

In questi ristretti limiti, può sorgere il problema della ammissibilità di circolari, i quali dispongono un'applicazione della legge, che non è conforme alla legge stessa; è bene avvertire subito che il problema, così impostato, deve essere ampliato nei suoi termini, giacchè esso può porsi per ogni atto amministrativo, interno o esterno, generale o speciale.

Che l'attività amministrativa debba svolgersi per i fini e con i mezzi e i limiti previsti dalla legge, costituisce addirittura il cardine dello stato c.d. di diritto, e, invero, se si enuncia il principio nella sua portata generalissima, la sua validità non può sollevare il benchè minimo dubbio.

Ciò nonostante, una sfasatura tra attività amministrativa e legge è percepibile, e, almeno in diversa misura, è imposta dalla natura stessa delle cose.

Per poter inquadrare sotto i profili più adeguati il fenomeno, occorre fare riferimento a nozioni generalmente conosciute, attinenti alle forme e agli aspetti della disciplina legislativa dell'attività amministrativa.

Essa, come è comunemente noto, non si limita a proporre all'Amministrazione i fini da perseguire, ma regola in modo ogni giorno più dettagliato, i mezzi di cui l'Amministrazione stessa si deve servire, per il raggiungimento di tali fini.

Questa regolamentazione si svolge su due piani; anzitutto la legge determina i mezzi giuridici che sono a disposizione dell'Amministrazione; questi mezzi consistono prevalentemente in poteri che ad essa vengono attribuiti, ma simultaneamente alla loro attribuzione, il legislatore fissa anche i loro limiti di esistenza: esaminando il fenomeno sotto altro profilo, e sulla base di notissimi orientamenti giurisprudenziali, si può dire che, in questa fase della disciplina legislativa dell'attività amministrativa, la legge determina quelle situazioni giuridiche del privato le quali, essendo protette incondizionatamente, ossia avendo la

mente detto, così come ha espressamente menzionato il materiale per le « ri-parazioni », ed ha esteso le esenzioni alle « pertinenze » delle chiese aperte al culto pubblico cattolico.

La *ratio legis* invocata dalla difesa dei convenuti non convince perchè, se è vero che la chiesa cattolica è unica e unica la sua missione, altrettanto vero è che i seminari diocesani e regionali hanno scopi ed impostazioni diverse dalle analoghe istituzioni del religioso. I seminari diocesani dipendono dal vescovo ed i seminari regionali dalla Santa Sede, che li amministra attraverso la Sacra congregazione dei seminari. I collegi serafici come le altre istituzioni del religioso, dipendono dai Superiori locali, provinciali e generali. Del resto la Santa Sede stessa, con circolare 30 giugno 1933 della Segreteria di Stato, dando le opportune disposizioni per l'espletamento delle pratiche al fine della applicazione del beneficio sancito dalla circolare n. 5522, si rivolgeva alle curie diocesane informando che per i seminari diocesani « la domanda doveva essere presentata dai vescovi », mentre per i seminari regionali vi avrebbe provveduto

consistenza di diritti soggettivi perfetti, non possono essere sacrificati dall'Amministrazione, per il perseguimento dei suoi fini.

Ma ciò non basta, giacchè sempre più si moltiplicano smisuratamente i casi nei quali la legge regola anche l'esercizio dei poteri attribuiti alla pubblica autorità, fissandone i presupposti e le modalità.

Inoltre la disciplina legislativa regola non solo i mezzi giuridici, ma anche i mezzi materiali di cui l'Amministrazione può disporre.

Ora, nella misura nella quale la legge fissa non solo i fini che l'Amministrazione deve raggiungere, ma anche i mezzi di cui essa si deve servire a tale scopo, può verificarsi il fenomeno che i mezzi si rivelino inadeguati rispetto al fine al quale sono preordinati.

Quando ciò accade, la pubblica Amministrazione è posta davanti ad una alternativa alla quale non può sottrarsi: essa, infatti, o persegue a qualsiasi costo il fine che le è assegnato, e per far questo dovrà, fra l'altro, sacrificare situazioni giuridiche private tutelate dalla legge, viceversa, in modo assoluto, e violare la disciplina comunque precisata dell'esercizio dei poteri a lei attribuiti; oppure, essa rispetta i limiti posti alla sua azione, rinunciando, però, in tal modo, al perseguimento dei fini che la legge le propone.

Prospettando il problema in questi termini, si potrebbe pensare che esso sorga in ipotesi relativamente rare; in realtà, però, queste sono assai più frequenti di quanto non appaia a prima vista, e, soprattutto, aumentano in modo smisurato, ove si consideri il fenomeno in tutta la sua complessità reale.

Infatti, fin'ora il problema è stato impostato, avuto riguardo ad un singolo fine che l'Amministrazione deve perseguire, considerato in sé, e astraendolo, quindi, da tutto l'insieme della multiforme attività amministrativa; un quadro del fenomeno più rispondente alla realtà lo si può avere, però, solo se tale attività è valutata nel suo complesso: in tal modo è possibile percepire una miriade di fini, tra di loro variamente convergenti, e spesso divergenti, che l'Amministrazione deve far

un incaricato della Sacra congregazione dei seminari. Venivano trascurate le altre istituzioni evidentemente perchè non contemplate nella circolare ministeriale.

Pure inesatta è l'opinione avanzata dai convenuti che tutti i seminari hanno la medesima funzione di preparare al sacerdozio i giovani e che anche i religiosi svolgono, come i preti, l'attività di parroci, per cui non esisterebbero ragioni per trattare in maniera differente i seminari diocesani e regionali da quelli degli Ordini religiosi. Basta, invero, osservare che è proprio lo stato di religioso che si oppone alla cura delle anime. L'obbligo imposto dal canone 487 del diritto canonico alla osservanza del voto di obbedienza e di povertà rende normalmente incompatibile la posizione di religioso con la funzione di parroco. Questi, per il proficuo adempimento della missione demandatagli, per la necessità di sorvegliare i parrocchiani bisognosi viene a trovarsi in antitesi con il voto di povertà. Solo in via di eccezione, e con la dispensa

fronte con un complesso di mezzi notevolmente anelastico; e qui si allude soprattutto ai mezzi di carattere materiale. Ecco che quella sproporzione tra i mezzi e i fini, che si era sopra rilevata, può essere considerata come un fatto purtroppo cronico, come è generalmente noto; ed ecco dunque che comunemente avviene che l'Amministrazione sia posta di fronte all'alternativa prima delineata.

Non vi è dubbio che qualsiasi scelta l'Amministrazione compia, la previsione legislativa dell'attività amministrativa non è rispettata; d'altra parte è proprio in questi casi che la pura e semplice applicazione del principio della aderenza dell'attività amministrativa alla legge si rivela per il giurista del tutto insoddisfacente, giacchè non si può seriamente ritenere che, qualsiasi comportamento un soggetto adotti, tra quelli concretamente a lui possibili, debba essere considerato contrario alla legge.

E il problema, naturalmente, non riguarda solo l'attribuzione accademica di una notazione di giuridicità, o antigjuridicità dei vari comportamenti possibili per l'Amministrazione, ma, al contrario, presenta immediate conseguenze pratiche: la sua soluzione, infatti, condiziona anche le soluzioni delle numerosissime questioni e controversie, cui l'agire dell'Amministrazione, nelle ipotesi in esame, non può non dar luogo: è chiaro, infatti, che ove l'Amministrazione scelga la strada del perseguimento ad ogni costo dei fini a lei assegnati, sorgeranno le reazioni dei titolari delle situazioni giuridiche in tal modo sacrificate (26); se, invece, l'Amministrazione per rispettare tali situazioni, o

(26) Molto significativi, per illustrare questa ipotesi, i casi nei quali l'Amministrazione non esegue un giudicato pronunciato nei suoi confronti, il quale accerti la sussistenza di diritti soggettivi lesi dall'Amministrazione, o di violazioni delle norme che regolano l'esercizio dei poteri ad essa attribuiti. È evidente che qui non si può nemmeno entrare nel problema relativo ai caratteri dell'obbligo dell'Amministrazione di conformarsi al giudicato del Tribunale, per quanto la soluzione delle questioni connesse al tema non possa non essere influenzata dalle considerazioni che si svolgeranno successivamente. Il più recente studio sull'argomento è di MIELE, *La giurisdizione di merito*

apostolica. Il religioso può avere la cura delle anime, ossia la parrocchia. Questa, poi, non è conferita a un religioso singolo, ma alla comunità la quale determina, per mezzo dei superiori, un soggetto stabile idoneo che assume la carica non di parroco, bensì di semplice vicario curato, e che può essere rimosso, in qualsiasi tempo, tanto per volontà del superiore religioso quanto del vescovo della diocesi (canoni 456 e 471 e segg.).

Il richiamo alla legge 10 agosto 1950 n. 784 per dimostrare la « parificazione » esistente fra i seminari e gli istituti dei religiosi, non è puntuale. Anzi, ad avviso del Collegio, serve a dimostrare esattamente il contrario, e cioè che nell'emanare la circolare il Ministero ha voluto introdurre un beneficio solo per i seminari diocesani e regionali. Se, infatti, con il termine « Seminari » si dovesse intendere anche i collegi serali, ecc. non sarebbe stato necessario modificare (con l'art. 2 della legge del 1950) l'art. 1 R.D. 29 maggio 1947 n. 649, aggiungendo alle parole: « ad uso dei seminari » le altre parole: « e di istituzioni analoghe di religiosi », per potere estendere a queste il par-

perchè comunque costretta dalla limitazione di mezzi materiali, rinuncia al perseguimento dei fini indicati dalla legge, sorgeranno le reazioni dei soggetti che al raggiungimento di tali fini erano interessati (27).

Ictu oculi, sembrerebbe che le ipotesi in esame debbano trovare la loro sistemazione, sulla base del richiamo del principio contenuto nel brocardo *Ad impossibilia nemo tenetur*, e di nozioni del tipo dello stato di necessità; sotto questo profilo, appare oltremodo significativa la circostanza che sia stato proprio un insigne amministrativista a configurare le situazioni di necessità dello Stato, e il loro effetto c.d. legittimante, appunto nelle ipotesi nelle quali lo Stato stesso deve impiegare mezzi diversi da quelli previsti dalla legge, per il raggiungimento dei fini che gli sono istituzionalmente attribuiti, e che egli deve, perciò, perseguire indefettibilmente (28).

Se la materia che qui interessa può essere sistemata, come sembra, sulla base di questo concetto, è da osservare che esso si deve atteggiare con caratteri propri, per poter spiegare le ipotesi sopra delineate; infatti, l'indicata incongruenza tra fini e mezzi deve essere valutata non solo in relazione a quelli che sono i fini supremi dello Stato, ma anche nei confronti di ogni singolo fine, per quanto secondario, accessorio o

del Consiglio di Stato rispetto all'attuazione delle decisioni del giudice amministrativo, in *Foro amm.*, 1953, II, 1, 183; v., ivi, le indicazioni della ricchissima letteratura sul tema.

(27) Anche qui, le ipotesi più appariscenti sono connesse con l'esecuzione di pronunce giurisdizionali; si allude ai casi nei quali l'Amministrazione non presta la forza pubblica per esecuzioni di sentenze rese tra privati, allegando motivi attinenti al mantenimento dell'ordine pubblico, alla non disponibilità di forze sufficienti senza lasciare scoperti altri servizi essenziali, etc.; sul tema, v. da ultimo l'interessante decisione della Suprema Corte, 29 ottobre 1953, n. 3560, in *Giust. civ.*, 1959, I, 270; v. anche, ivi, ampia nota di richiami di dottrina e di giurisprudenza, tra cui l'indicazione della sentenza del Tribunale di Roma che decise il notissimo « caso di Anzio ».

(28) MIELE, *Le situazioni di necessità dello Stato*, in *Arch. dir. pubbl.*, 1930, pag. 377 ss.: *passim*, ma specialmente pag. 433.

colare trattamento introdotto per i seminari con la citata legge del 1947. Quindi, il legislatore, nel 1950, per estendere « alle istituzioni analoghe dei religiosi » i benefici già concessi nel 1947 ai seminari, ha dovuto promulgare una apposita legge e ricorrere ad un espresso riferimento. Ma ciò sta a dimostrare, ad avviso del Tribunale, che gli altri benefici (nella specie: esenzione dalla imposta consumo) introdotti con precedenti norme a favore dei seminari, non possono estendersi alle analoghe istituzioni dei religiosi, compresi fra queste i collegi serafici.

La tesi del Collegio trova conforto in numerosi provvedimenti dello stesso Ministero delle finanze, con i quali, in epoca successiva alla circolare, è stata esclusa l'esenzione dall'imposta per gli istituti e i collegi degli ordini religiosi. È sufficiente riportare le due decisioni seguenti del Ministero in data 8 luglio 1937 e 9 novembre 1938:

1) « A norma della circolare 5522 del 9 giugno 1933 sono esenti da imposta di consumo i materiali impiegati nella costruzione di seminari, dovendosi per tali ritenere solo quelli regionali e diocesani destinati alla formazione del clero secolare, e non già tutti gli istituti e collegi in genere di pertinenza degli ordini religiosi ».

2) « La circolare ministeriale 9 giugno 1933 n. 5522 sulla esenzione dei materiali impiegati nella costruzione e riparazione dei seminari, non è applicabile ai seminari che non siano vescovili o diocesani, e specie se destinati ad istruire giovani che desiderano divenire frati ».

In altre decisioni (15 dicembre 1933, 28 novembre 1935, 21 dicembre 1937, 1° aprile 1940, 2 ottobre 1938, 17 giugno 1940, ecc.) il Ministero ha confermato tale indirizzo. E chi meglio del Ministero poteva interpretare la circolare da

strumentale: tutte le volte in cui si ravvisa una inadeguatezza dei mezzi a disposizione dell'Amministrazione, rispetto al fine corrispondente, là è da vedere una manifestazione del fenomeno che si indica.

Non solo; ma, nel nostro caso, la nozione di stato di necessità perde quel carattere di quasi automaticità del comportamento detto necessitato, che pure il concetto generalmente richiama alla mente, perchè ad esso si sostituisce un elemento del tutto opposto: la discrezionalità amministrativa.

Infatti, se si vuole rimanere aderenti alla realtà del fenomeno, occorre ammettere che l'Amministrazione, in tutte le ipotesi sopra delineate, gode di un margine di scelta.

Questo margine è già percepibile, nei casi in cui l'Amministrazione si trova di fronte all'alternativa se sacrificare o meno determinate situazioni giuridiche private, per raggiungere i fini ad essa assegnati; ma tale margine diventa addirittura macroscopico, se si considera il vario intersecarsi della miriade di fini che all'Amministrazione incombono.

Sotto questo profilo, è necessario riconoscere che l'Amministrazione, non potendo raggiungere allo stesso modo tutti i fini assegnatili, deve stabilire una priorità tra di essi; non solo, ma soprattutto deve determinare, per così dire, i livelli quantitativi del loro soddisfacimento,

esso stesso emanata? Sempre il Ministero, del resto, in data 15 dicembre 1933 ha affermato che « il disposto della circolare 9 giugno 1933 n. 5522 è tassativo e non può essere esteso per analogia ad altri fabbricati che non siano quelli in detta circolare indicati ».

Il Tribunale, pertanto, ritiene che la circolare abbia voluto escludere dalla esenzione tutti gli altri edifici, per cui non è ammissibile neppure la semplice interpretazione estensiva.

Lo stesso dicasi per i materiali usati nella costruzione della « Cappella ». Per questo immobile non dovrebbe sorgere discussione alcuna, sol che si osservi che era ed è adibito ai servizi spirituali, alle funzioni religiose per i soli ospiti del Collegio serafico.

Non si tratta, evidentemente, di una chiesa aperta al culto pubblico cattolico. Anche a tale proposito il Ministero ha emesso vari provvedimenti, fra i quali giova ricordare il seguente del 3 aprile 1940: « Sono soggetti ad imposta di consumo i materiali impiegati in una cappella non aperta al culto pubblico di proprietà di una arciconfraternita di religiosi ».

Le argomentazioni sopra svolte negano, quindi, il valore di norma della circolare n. 5522, e ne è comunque esclusa l'applicabilità ai collegi serafici ed alle cappelle non aperte al culto pubblico.

Necessita, pertanto, esaminare il terzo punto e cioè la portata della legge 2 luglio 1949 n. 408, e la sua applicabilità agli immobili in argomento.

Il legislatore non ha posto l'esatto concetto di « casa di abitazione », ragione per cui sono nate e sussistono svariate interpretazioni delle diverse norme con tentativi, più o meno felici, rivolti a fare entrare o ad escludere da tali norme le numerose fattispecie che si presentano all'esame di chi la legge deve interpretare ed applicare.

La legge Tupini, a giudizio del Collegio, ha una portata limitata nel titolo I in quanto gli articoli ivi dettati (dall'1 al 12) riguardano la costru-

sino a trovare un punto di equilibrio, tra i mezzi a disposizione, i fini da raggiungere, la loro difficoltà, e la loro importanza; essa, cioè, deve fare un calcolo di entità, che sarebbero forse definibili facendo riferimento alla nozione economica di utilità marginale.

In tutti questi casi, l'Amministrazione deve compiere degli apprezzamenti, talvolta della massima delicatezza, dell'interesse pubblico, e perciò non si vede come si possa negare che il potere di scelta che essa ha possa essere ricompreso nella discrezionalità amministrativa.

Riassumendo: si assiste quotidianamente al fenomeno, per cui l'Amministrazione non può far fronte interamente a tutti i fini assegnatili dalla legge, con i mezzi che la legge stessa le mette a disposizione; in tali casi, è inevitabile l'operarsi di una frattura tra la previsione legislativa e l'attività amministrativa.

Se si inquadra il fenomeno nella nozione di stato di necessità, si legittima questa frattura, ma, sembra, si dovrebbe arrivare ad un risultato che può apparire paradossale; si verrebbe, cioè, a configurare un potere discrezionale in una materia la quale, a prima vista, dovrebbe essere addirittura al polo opposto del potere di operare una

zione delle case popolari. Nel titolo II, che regola le agevolazioni fiscali e tributarie, e nel quale sono compresi gli art. 13 e 16, la legge ha invece una portata ampia, riferendosi a tutte le case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi. Il diverso contenuto e la diversa visuale dei due predetti titoli giustificano il richiamo (ad opera degli art. 1, 2 e 5) del T.U. 28 aprile 1938 n. 1165, come giustificano il mancato richiamo del R.D. 21 giugno 1938 n. 1094.

La legge n. 408 ha dovuto richiamare il T.U. del 1938 volendo apportare modifiche all'art. 16 T.U., che regolava la concessione di contributi da parte dello Stato agli enti e società disposte a costruire case popolari, ed intendendo, altresì, in modifica dell'art. 48, introdurre nuovi e diversi requisiti per la qualificazione delle case popolari stesse. Nessun bisogno, invece, di richiamare o far riferimento al decreto 21 giugno 1938 n. 1094, dal momento che questo non veniva in nessuna parte modificato o posto nel nulla. Detto regio-decreto, relativo alle agevolazioni tributarie per i fabbricati di nuova costruzione e di quelli « migliorati », all'art. 2, 2° comma, statuisce puntualmente: « Agli effetti del beneficio previsto dal comma precedente sono equiparati alle case di abitazione gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandi, gli asili, gli orfanotrofi e simili ». Poichè gli art. 13 e 16 legge 2 luglio 1949 contemplano tutte le case di abitazione, purchè non di lusso, senza escludere gli altri

scelta migliore in vista del pubblico interesse: la disapplicazione della legge (29).

La sola impostazione nei suoi precisi termini di un problema del genere presenta difficoltà di tale imponenza, da far ritenere sommamente incauto avervi accennato anche a grandi linee in un lavoro delle dimensioni di una nota. E non meno delicate sono anche le infinite questioni connesse al tema, primissima tra le quali, quella relativa ai modi di sindacato di una sfera di discrezionalità amministrativa, legittimata dallo stato di necessità, cui si è accennato. Per tali ragioni risulta ovvio che ogni approfondimento dell'argomento non può essere qui proseguito.

Si può solo osservare che, se successive e più accurate indagini confermassero quegli spunti sopra accennati, la soluzione della questione concernente la legittimità della circolare esaminata dalla sentenza che si annota potrebbe essere valutata su basi diverse da quelle usualmente considerate.

(29) Il fenomeno per cui, in sede esecutiva, si possa avere una normativa parzialmente difforme da quella precedentemente disposta, è stato studiato di recente nel diritto privato (v.: SALVATORE ROMANO, *L'atto esecutivo nel diritto privato*, Milano 1958, pag. 33 ss.).

In diritto privato, però, il fondamento del potere relativo che i soggetti hanno è da rintracciarsi nella disponibilità dei rapporti regolati nella fase esecutiva, disponibilità che ad essa spetta comunque; invece, nel campo del diritto pubblico, il potere correlativo dell'Amministrazione può essere basato solo sullo stato di necessità che impedisce una attività aderente alla previsione legislativa.

immobili a tali case equiparati, il Tribunale ritiene che tale equiparazione debba tuttora sussistere negli effetti di cui allo stesso art. 16.

Se il legislatore avesse voluto escludere gli edifici equiparati dalla precedente legge alle case di abitazione, lo avrebbe indubbiamente stabilito, così come espressamente ha statuito per le case di lusso.

Quindi, i materiali usati per la costruzione ed il rifacimento del Collegio serafico sono esenti dalle imposte di consumo.

Ma, anche aderendo alla tesi opposta, secondo la quale la legge n. 408 detta, per le esenzioni, principi del tutto autonomi e distinti dalle disposizioni sancite nel decreto 21 giugno 1938 n. 1094, donde l'insormontabile ostacolo per equiparare, al fin dell'art. 16 della legge n. 408, alle case di abitazione gli altri edifici compresi nell'art. 2 del predetto decreto del 1938, il Tribunale afferma che gli immobili per i quali si controverte hanno egualmente diritto al beneficio.

E a tal fine non è necessario ricorrere alla interpretazione estensiva della legge del 1949 (interpretazione ammessa anche per le norme di eccezione come sono quelle relative alle esenzioni tributarie: Cass. 7 febbraio 1952, n. 291, *Foro It., Rep. 1952, voce Registro, nn. 195, 196*), onde fare rientrare nella categoria delle case di abitazione gli edifici destinati a ricovero di persone assistite da enti di beneficenza (vedi in tal caso nota della Direzione generale servizi finanza locale in data 13 ottobre 1954 n. 3/B/2815) e l'invocazione dell'art. 29, lett. H) del Concordato, che compara gli immobili destinati a fine di culto e di religione agli edifici adibiti a fine di beneficenza, per godere dello stesso regime tributario privilegiato che questi godono. È sufficiente, ritiene il Tribunale, dare atto che la legge 2 luglio 1949 non ha voluto riferirsi esclusivamente agli appartamenti ove possono vivere i nuclei familiari, ma ha inteso comprendere tutti gli edifici adibiti a casa di abitazione, anche di collettività.

Ogni famiglia ha diritto alla propria abitazione, consistente in un più

Infatti, in tale circolare l'Amministrazione aveva motivato l'ordine di non riscossione di determinate imposte, in relazione alle difficoltà inerenti all'accertamento delle imposte stesse; può darsi, per quanto la cosa non sembri troppo verosimile, che il Ministero valutasse i costi necessari per tale accertamento, superiori all'effettivo gettito dell'imposta in parola.

Questa motivazione è stata considerata come «davvero originale»; in tale definizione è da vedere, senza dubbio, un rifiuto assoluto di valutare qualsiasi ragione che possa avere indotto l'Amministrazione a discostarsi nella sua azione dalla previsione legislativa. Le considerazioni sopra svolte potrebbero indicare, invece, che una impostazione così rigoristica non è accoglibile, almeno in via di principio.

Naturalmente, ciò non vuol dire che non sia esatta la conclusione cui è giunta la sentenza annotata, circa la validità della circolare in esame: invero, appare ben difficile che la circolare in esame, anche considerata dall'angolo visuale proposto, possa essere ritenuta legittima: anzitutto, sembra ben strano che le difficoltà di accertamento della proprietà degli edifici, cui la circolare stessa si riferisce, siano così gravi,

o meno vasto e comodo appartamento, ed il legislatore, in considerazione della crisi degli alloggi, ha, con la legge in esame, introdotto speciali agevolazioni per facilitare la ricostruzione degli immobili distrutti, e ripristinare, in tal modo, l'equilibrio delle abitazioni. Ma, come le famiglie, anche le collettività e fra esse quella dei Frati capuccini di Imola, hanno diritto alla loro casa di abitazione, costituita dai singoli conventi nei quali dette comunità vivono.

Il Tribunale non comprende, infatti, per quale motivo la legge n. 408 avrebbe dovuto agevolare la costruzione degli edifici adibiti in parte ad appartamenti ed in parte (sia pure inferiore) ad uffici e negozi, e non anche altri immobili dove trovano stabile ed unico alloggio numerose persone che non possono, per la vocazione che le ha guidate e per la vita che hanno intrapreso, vivere in luogo diverso.

Nel Collegio serafico trovano unica abitazione, oltre ai giovani destinati a diventare frati, anche i religiosi addetti all'insegnamento, alla cura dei giovani ed ai servizi. Se la crisi degli alloggi è stata causata dalle distruzioni belliche, è facile osservare che tali distruzioni, hanno avuto luogo senza discriminazione, indistintamente per le case private, i conventi, le chiese, ecc.

Il Tribunale afferma, pertanto, che il Collegio serafico, quale casa di abitazione dei religiosi, e parte dei locali perchè accessori della medesima abitazione, rientra *in toto* nella legge n. 408, per cui i materiali usati nella ricostruzione e nel rifacimento del Collegio stesso sono esenti dalla imposta di consumo.

L'accessorietà della Cappella al Collegio serafico discende dal fatto di essere indispensabile ai bisogni spirituali ed ai doveri religiosi degli abitanti del Collegio. Anche il materiale usato per la costruzione di tale Chiesa è, pertanto, esente dalla imposta. — (*Omissis*).

da rendere più conveniente la rinuncia alla esazione dell'imposta. Ma, soprattutto, è ben noto che ogni imposta, oltre a procurare un determinato gettito all'Erario, produce determinati effetti, a volte imponenti, nella vita economica; molto spesso, anzi, la considerazione di questi effetti prevale, nella intenzione del legislatore, sulla previsione del ricavo dell'imposta. Perciò, se è normale che il legislatore istituisca imposte, anche in vista delle incidenze sulla vita economica che queste manifestano, sembra, in ogni caso, del tutto arbitrario, pure sotto questo profilo, che l'Amministrazione rinunci alla loro esazione, sia pure in qualche caso, o gruppo di casi particolari, sulla sola base della eventuale antieconomicità dell'esazione stessa.

Quel che qui preme di considerare, comunque, è che se anche nell'ipotesi considerata la circolare difforme dalla legge non può non essere ritenuta illegittima, il fenomeno della necessaria disapplicazione della legge sussiste, e il giurista deve tenerne conto; di più, deve cercare di dare ad esso una sistemazione giuridica, malgrado che ciò possa sembrare a prima vista del tutto paradossale; in questa sede, è fin troppo avere accennato al problema, e non si può non rimandare a più adatta occasione ogni approfondimento della delicatissima materia.