

La nuova disciplina dell'obbligo di vidimazione annuale del libro giornale (art. 8, legge 30 dicembre 1991, n. 413)

1. L'art. 8, comma primo, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, attraverso apposita modifica dello stesso art. 2216 del codice civile, ha sottoposto a revisione la disciplina delle formalità estrinseche di tenuta del libro giornale (1), provvedendo in particolare a dettare nuove e più precise regole in materia di vidimazione annuale. Ancorché sia destinata, *in primis*, ad esplicitare i suoi effetti sul piano civile, tale disposizione presenta degli immediati e certamente non secondari riflessi di carattere applicativo anche sul piano fiscale. Ed infatti, l'art. 22, comma primo, del DPR 29 settembre 1973, n.600, per l'individuazione delle corrette modalità di tenuta del libro giornale, fa diretto ed integrale rinvio a quanto stabilito in proposito dalle disposizioni del codice civile e, fra queste, per quel che riguarda l'obbligo di vidimazione annuale, dall'art. 2216. Nella presente trattazione, pertanto, procederemo ad una prima, anche se non per questo sommaria, ricognizione dei principali elementi di novità che scaturiscono dall'applicazione delle nuove regole e delle connesse problematiche di carattere interpretativo.

2. La integrale riformulazione dell'art. 2216 del codice civile rappresenta soltanto l'ultima e conclusiva tappa di quel processo di revisione della disciplina delle vidimazioni annuali a cui si era già in qualche modo dato avvio con la riforma della disciplina penale degli illeciti in materia di imposte sui redditi ed IVA. Come si potrà ricordare, l'art. 1 del decreto-legge 16 marzo 1991, n. 83 convertito, con modificazioni, dalla legge 15 maggio 1991, n. 154, per superare i gravi contrasti di carattere interpretativo cui l'applicazione della contravvenzione di omessa e irregolare tenuta o conservazione delle scritture contabili obbligatorie aveva dato luogo, soprattutto in sede giurisprudenziale (2), aveva

(1) Le formalità estrinseche di tenuta del libro giornale si distinguono, sulla base del loro contenuto in iniziali e periodiche. Nella prima categoria rientrano la numerazione e la bollatura, nella seconda la vidimazione annuale.

(2) Particolarmente problematico appariva stabilire se l'art.1, comma sesto, del decreto-legge n.429 fosse volto a punire anche la condotta di irregolare tenuta delle scritture contabili.

Una parte della giurisprudenza di merito si era espressa in senso negativo ed aveva manifestato il convincimento per cui il contribuente fosse perseguibile a tale titolo nella sola ipotesi in cui non avesse istituito le scritture contabili ovvero, pur avendole istituite non le avesse poi conservate (Tribunale Torino 7 maggio 1987, in Fisco, 6397; Giud. istr. Tribunale Siracusa 18 dicembre 1987, Boll. trib. 1988, 1403; Tribunale Torino 4 marzo 1988, in Fisco 1989, 2468; Tribunale Torino 31 marzo 1988, in Fisco 1988, 7161)

Di contrario avviso si era mostrata altra parte della giurisprudenza (Tribunale Torino 13 ottobre 1988, in Fisco, 1124), sostenendo che la contravvenzione venisse ad perfezionarsi tutte le volte in cui il contribuente non avesse prestato integrale osservanza a tutte le prescrizioni di carattere formale recate dall'art. 22 del DPR 29 settembre n.600. Dovevano pertanto ritenersi perseguibili a tale titolo pertanto, fra l'altro, anche la tardiva vidimazione annuale del libro giornale, l'omessa annotazione nelle scritture contabili obbligatorie di corrispettivi, per importi inferiori a cinquanta milioni di lire, l'omessa registrazione di costi.

provveduto a sostituirla con due nuove contravvenzioni. La prima era volta a punire con l'irrogazione alternativa della pena dell'arresto fino a due anni e dell'ammenda fino a lire quattro milioni chi, essendovi obbligato "non tiene o non conserva per il periodo stabilito dal secondo comma dell'art. 22 del DPR 29 settembre 1973 n. 600 ... taluna delle seguenti scritture contabili: libro giornale; libro degli inventari; registro delle fatture; registro dei corrispettivi; registro degli acquisti." Stabilendo altresì che "si considerano non tenute le scritture contabili non bollate e non vidimate per almeno due anni consecutivi, nonché quelle inattendibili nel loro complesso a causa di irregolarità gravi, numerose e ripetute". La seconda perseguiva con la pena dell'ammenda da lire duecentomila ad un milione la irregolare tenuta delle scritture contabili "quando la bollatura iniziale non è stata apposta prima dell'uso ovvero la vidimazione annuale non è stata effettuata, anche se il libro è composto di più fascicoli progressivamente numerati, entro la fine del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun anno dalla data di inizio dell'uso...".

Già ad una sua prima lettura si poteva rilevare come la disposizione incriminatrice che prevedeva questa seconda contravvenzione, considerando come irregolare la tenuta del libro giornale nel caso in cui la vidimazione annuale non fosse stata apposta "entro la fine del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun anno dalla data di inizio dell'uso", fosse volta ad imporre l'osservanza sul piano penale di un termine diverso da quello che doveva invece ritenersi applicabile sul piano civile e, in virtù dell'espresso rinvio operato dal già richiamato art. 22, comma primo, del DPR n. 600 alle disposizioni del codice civile, anche sul piano fiscale. La dottrina civilistica prevalente (3), non senza travaglio, era ormai orientata nel senso di ritenere che, a norma dell'art 2216, l'imprenditore doveva ritenersi obbligato a presentare il libro giornale alla cancelleria della pretura, a quella del tribunale ovvero al notaio per l'espletamento della formalità della vidimazione annuale entro un anno dalla data in cui era stato sottoposto a numerazione e bollatura ovvero, qualora fosse già stato sottoposto a vidimazione annuale, entro un anno dalla precedente vidimazione.

Ora la scelta che così si era operata in sede penale, lungi dal poter esser

La Corte costituzionale (Corte cost. 18 luglio 1989, n. 437, il Fisco 1989, 6030) la Corte di cassazione (Cass. 5 gennaio 1991, n. 3077, in questa Rivista, II, 141) e alcuni giudici di merito (Tribunale Vicenza 19 maggio 1986, in Fisco, 5643; Tribunale di Lariano 13 aprile 1988, in Fisco 1989, 1423; Tribunale Venezia 8 novembre 1988, in Fisco, 683; Proc. Rep. Viterbo senza data, in Fisco 1989, 48) facendo applicazione del cosiddetto principio di offensività, aveva manifestato il convincimento per cui la disposizione incriminatrice recata dall'art. 1, comma sesto, del decreto-legge n.429 potesse trovare applicazione soltanto con riferimento a quelle fattispecie omissive che, per entità e natura, fossero effettivamente in grado di ledere la funzione stessa della scritture contabili preordinata alla ricostruzione della situazione patrimoniale e del giro di affari del contribuente.

(3) Hanno manifestato tale convincimento: M. CASANOVA, *Le imprese commerciali*, Torino, 1955, 239; F. FERRARA JR., *Gli imprenditori e le società*, Milano 1980, 130 ss.; FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino 1987, 78; E. BOCCHINI, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Le scritture contabili, Torino 1989, 102-103.

considerata come un arbitrio del legislatore, poteva trovare giustificazione in una precisa esigenza di carattere sostanziale (4), quella di riportare il tipo di sanzione irrogabile alla gravità della violazione commessa dal reo, riservando l'applicazione di una sanzione intensamente afflittiva come quella dell'ammenda a fatti più gravi di quelli che già di per sé potevano dar luogo all'integrazione di specifiche figure di illecito civile od amministrativo (5). Era agevole osservare come l'art. 1, comma sesto, terzo periodo, del decreto-legge n. 429, perseguendo l'imprenditore che non avesse sottoposto a vidimazione il libro giornale entro la fine del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun anno dalla data di inizio dell'uso assumesse come termine ultimo per l'apposizione della vidimazione annuale un termine chiaramente più ampio di quello previsto dall'art. 2216. La tardiva vidimazione veniva, infatti, configurata come reato soltanto qualora il ritardo avesse assunto una certa consistenza, superando i due mesi (6).

Notevoli perplessità sussistevano peraltro sull'opportunità di considerare come regolari sul piano penale vidimazioni che non potevano essere considerate regolari né sul piano civile, né su quello fiscale. Se le disposizioni della legge civile (7) da un lato e quelle del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (8) dall'altro riconoscevano efficacia, come mezzo di prova, ai libri contabili e, fra questi,

(4) È proprio per dare soddisfazione a tale esigenza di carattere sostanziale che l'art. 1, comma primo, e – dopo le modifiche che vi sono state apportate dall'art. 3 del decreto-legge 16 marzo 1991, n. 83 convertito, con modificazioni, dalla legge 15 maggio 1991, n. 154 – adesso anche l'art. 2, comma primo, del decreto-legge n. 429 non considerano come omesse agli effetti penali, dichiarazioni che, essendo state presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano, invece, come del tutto omesse agli effetti fiscali.

(5) L'inosservanza delle formalità estrinseche di tenuta delle scritture contabili e quindi anche la tardiva vidimazione del libro giornale è già configurata come illecito amministrativo dall'art. 51, comma terzo, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

(6) Per un più approfondito esame dei rapporti esistenti tra la disposizione incriminatrice recata dall'art. 1, comma sesto, terzo periodo e l'art. 2216 del codice civile ci permettiamo di rimandarvi alla lettura del nostro precedente articolo, pubblicato retro; 1992, I, 45.

(7) L'art. 2710 del codice civile riconosce espressamente piena efficacia come mezzo di prova a favore dell'imprenditore, per i rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa, ai libri che siano bollati e vidimati nelle forme di legge, qualora siano regolarmente tenuti, ed ancora l'art. 634, comma secondo, del codice di procedura civile prevede che "per i crediti relativi a somministrazioni di merci e di denaro fatte da imprenditori che esercitano un'attività commerciale, anche a persone che non esercitano tale attività, sono altresì prove scritte idonee gli estratti autentici delle scritture contabili di cui agli articoli 2214 e seguenti del codice civile, purché bollate e vidimate nelle forme di legge e regolarmente tenute..."

(8) La giurisprudenza di legittimità è orientata nel senso di ritenere che la mancata apposizione della vidimazione annuale rientri tra le irregolarità che rendono inattendibile il libro giornale e consentono agli uffici di procedere all'accertamento induttivo a norma dell'art. 39, lett. d) del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (vedi in particolare: Cass. 18 giugno 1988, n. 4174, in *Giur. imp.* 1988, n. 88).

anche al libro giornale a condizione che la vidimazione fosse stata apposta entro il termine di carattere perentorio di cui, secondo l'interpretazione che ne era stata fornita dalla dottrina prevalente, l'art. 2216 imponeva l'osservanza, non poteva aver senso annettere rilevanza agli effetti penali anche a quelle vidimazioni che fossero state effettuate dopo la scadenza di tale termine. Era evidente che l'attendibilità delle registrazioni operate su tale scrittura doveva ritenersi come inevitabilmente compromessa anche se poi la vidimazione annuale fosse stata comunque effettuata nei due mesi immediatamente successivi.

Facendosi interprete delle riserve avanzate in sede operativa qualche commentatore aveva sostenuto che le modifiche di carattere legislativo da cui era stata interessata la contravvenzione di omessa e irregolare tenuta o conservazione delle scritture erano destinate ad esplicitare i loro effetti anche sul piano civile e conseguentemente fiscale, consentendo di fornire una nuova interpretazione della regola dell'annualità della vidimazione. Secondo questa diversa interpretazione il libro giornale avrebbe dovuto ritenersi come regolarmente tenuto soltanto allorché fosse stato sottoposto alla vidimazione annuale entro la fine del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun anno dalla data della messa in uso.

Questa soluzione interpretativa, pur essendo sicuramente apprezzabile sul piano teorico, non trovava riscontro nella disciplina di diritto positivo. Andava, infatti, considerato che la disposizione incriminatrice recata dall'art. 1, comma sesto, terzo periodo, del decreto-legge n. 429 doveva ritenersi di per sé inidonea a derogare alla disposizione contenuta nell'art. 2216 del codice civile (9). Perché una norma possa tacitamente derogare un'altra è sempre necessario che la norma derogante si ponga in rapporto di diretta incompatibilità con la norma derogata. Cosa che nella specie avrebbe dovuto essere esclusa non soltanto in concreto ma anche in astratto considerato che l'art. 1, comma sesto, terzo periodo, e l'art. 2216 erano destinati ad operare su piani completamente eterogenei: la prima sul piano penale tributario, la seconda su quello civile. Nel corso del dibattito svoltosi in sede di approvazione del decreto-legge n. 83, d'altro canto, lo stesso relatore del provvedimento aveva avuto occasione di chiarire che il dubbio relativo all'applicabilità anche in sede civile delle definizioni di tenuta e irregolare tenuta delle scritture contabili desumibile da tale disposizione andava risolto in senso negativo (10).

Escluso, quindi, che, per comporre la situazione di disarmonia che si era così venuta a creare fra legge civile e fiscale, da un lato, e legge penale, dall'al-

(9) La Corte di cassazione ha escluso che l'obbligo di tenuta delle scritture contabili obbligatorie ai fini civili sia stato abrogato o modificato dall'art. 18 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, là dove esonera le imprese minori dalla tenuta di tali scritture, "dati i fini esclusivamente tributari che lo caratterizzano". Vedi in particolare: Cass. 13 maggio 1981, in *Fallimento* 1982, 575.

(10) Vedi il Resoconto della seduta della Camera dei Deputati tenutasi il 14 maggio 1991.

tro e rimuovere lo stato di incertezza in cui oramai versavano gli operatori, fosse praticabile una soluzione di carattere meramente interpretativo, non rimaneva altra strada da percorrere che quella della modifica legislativa. Con l'art. 8, comma primo, della legge n. 413 pertanto il legislatore, si è fatto carico innanzitutto di trasfondere direttamente all'interno dell'art. 2216, con qualche limito correttivo, le modifiche originariamente apportate alla contravvenzione di omessa o irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili, riformulandolo nei termini che seguono: "Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa e il volume in corso deve essere presentato per la vidimazione all'ufficio del registro delle imprese o ad un notaio entro la fine del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun anno dalla data di bollatura di cui all'art. 2215".

Dato che non poteva avere alcun senso continuare a sanzionare l'inosservanza, sul piano penale, di un termine di vidimazione che non fosse in tutto e per tutto coincidente con quello previsto dalla nuova formulazione di tale disposizione, allo scopo di evitare che potessero sorgere possibili dubbi sulle corrette regole da seguire nell'apposizione delle vidimazioni, l'art. 8, comma terzo, della legge n. 413 ha provveduto corrispondentemente a riformulare anche la disposizione incriminatrice recata dall'art. 1, comma sesto, del decreto-legge n. 429 che, dopo le modifiche che vi sono state apportate, così adesso testualmente recita: "È punita con l'ammenda da lire 200.000 a lire un milione l'irregolare tenuta delle scritture contabili quando la bollatura di cui all'art. 2215 del codice civile non è stata apposta su ciascun volume ovvero la vidimazione è stata effettuata oltre i termini previsti dagli articoli 2216 e 2217 del codice civile". A partire dal 1 gennaio 1992 pertanto la semplice inosservanza delle prescrizioni poste dal nuovo art. 2216 del codice civile comporterà sempre e comunque, oltre che, naturalmente, l'integrazione dell'illecito di carattere amministrativo previsto dall'art. 51, comma terzo, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, anche il perfezionamento di tale reato di natura contravvenzionale.

3. La scelta di sottoporre a complessiva revisione la disciplina delle vidimazioni annuali può esser accolta con favore. Le ripetute e non sempre convincenti prese di posizione del Ministro di grazia e giustizia (11) e, da ultimo, la

(11) Sono tre le pronunce che il Ministero di grazia e giustizia ha emanato, a breve distanza di tempo, sulla materia, dopo un silenzio protrattosi per più anni.

Le prime due pronunce hanno affrontato il problema relativo all'individuazione del termine di vidimazione annuale. Come si potrà ricordare il Ministero di grazia e giustizia, dando riscontro ad una apposita richiesta di chiarimenti che gli era pervenuta da una organizzazione di categoria, con la circolare 17 maggio 1986, n. 1/33/53/283 (vedi, in particolare, la Rass. mens. imposte sui redditi 1987, I, 391-392) aveva in un primo tempo manifestato l'avviso che, a norma dell'art. 2216 del codice civile, l'imprenditore fosse tenuto a presentare il libro giornale per l'apposizione della vidimazione in coincidenza con la chiusura dell'esercizio e, quindi, nel caso in cui l'esercizio coincidesse con l'anno solare, il 31 dicembre di ogni anno. Visto che, peraltro, questa particolare impostazione si poneva chiaramente in contrasto con quella che era la prassi sino ad allora

integrale riformulazione dell'art. 1, comma 6, terzo periodo, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge di conversione 7 agosto 1982, n. 516, se per un verso avevano sicuramente contribuito a dare soluzione ad alcuni dei principali interrogativi che, da tempo, affliggevano gli operatori non avevano per altro verso mancato di dare alimento a nuovi dubbi ed incertezze (12), muovendo da un'interpretazione dell'art. 2216 che si profilava come chiaramente contrastante con quella che finora aveva trovato accoglimento nella prassi operativa. Un intervento di carattere legislativo non appariva pertanto più procrastinabile se si voleva mettere in grado gli operatori di adempiere correttamente agli obblighi di legge.

Non poche perplessità sorgono peraltro sul modo in cui la revisione in parola è stata poi concretamente attuata. Considerate le gravi ed annose controversie di carattere interpretativo a cui, nel passato, l'applicazione dell'art. 2216 aveva dato luogo sarebbe stato lecito attendersi che il Parlamento, prima di porre mano ad un intervento di così rilevante portata, ponderasse attentamente le scelte che si rendeva necessario prendere a livello legislativo. Alla concreta individuazione della nuova formulazione di tale disposizione si sarebbe dovuto pervenire dietro adeguata preparazione, promuovendo l'apertura in sede parlamentare di un apposito dibattito sul contenuto delle modifiche da apportare.

Le attese sono andate peraltro deluse. La disposizione che ha riformulato l'art. 2216, anzichè trovare collocazione in un disegno di legge autonomo, è stata inserita, con un emendamento approvato all'ultim'ora dalla Camera dei deputati, nella legge di accompagnamento della Finanziaria 1992, in un contesto del tutto eterogeneo, subito dopo le disposizioni che disciplinano i coefficienti presuntivi di reddito. L'estrema ampiezza del provvedimento e, al tempo stesso, la ristrettezza dei tempi a disposizione per procedere alla sua approvazione non hanno, di fatto, consentito di procedere ad alcun tipo di approfondimento.

Come si poteva prevedere i risultati che si sono conseguiti sul piano legislativo sono tutt'altro che soddisfacenti. La nuova formulazione dell'art. 2216, pur essendo a prima vista sufficientemente lineare, per quanto vedremo meglio in seguito, presenta dei gravi elementi di ambiguità e, al tempo stesso, delle evi-

seguita dalla quasi totalità della cancellerie commerciali e sollevava, altresì, gravi problemi anche a livello operativo il titolare di tale dicastero, tornando nuovamente ad affrontare la questione, con la circolare 17 giugno 1988 n. 1/33-53 (vedi, in particolare, la Rass. mens. imposte sui redditi, 1988, II, 1273-1274) aveva espressamente consentito a quest'ultime di "continuare a vidimare il libro giornale entro il 365 giorno da quella iniziale e, successivamente, entro gli ulteriori 365 giorni decorrenti da quello di ogni precedente vidimazione".

La terza pronuncia, la risoluzione 10 settembre 1988 n. 8/2449/8, si è occupata del caso dell'imprenditore che abbia impiegato più "libri giornali" nel corso dell'esercizio e lo ha risolto nel senso che questi sia tenuto a sottoporre a vidimazione anche i libri già completati.

(12) Per un più ampio esame delle controversie di carattere interpretativo che erano sorte nella vigenza della precedente formulazione dell'art. 2216 vi rimandiamo ancora al nostro precedente articolo.

denti carenze. È assai facile pronosticare pertanto che la sua applicazione darà luogo a problemi non meno seri e non meno gravi di quelli a cui aveva dato luogo, nel passato, la vecchia formulazione.

4. Sono sostanzialmente tre le gli elementi di novità che valgono a caratterizzare la nuova formulazione dell'art. 2216.

In primo luogo si è meglio definita la portata dell'obbligo di vidimazione. Come si potrà ricordare con la risoluzione del 1 settembre 1988 n.8/2449/8 il Ministero di grazia e giustizia aveva manifestato il convincimento per cui, qualora l'imprenditore avesse fatto uso di più "libri giornali" nel corso dell'esercizio dovesse sottoporre a vidimazione anche i libri già esauriti (13), facendo osservare che: "stante la finalità della vidimazione voluta dal legislatore, la prova della regolare indicazione delle operazioni effettuate possa esser offerta unicamente dall'osservanza dell'onere della vidimazione in calce all'ultima registrazione effettuata su ciascuno dei libri posti in utilizzazione nel corso dell'esercizio".

Questa particolare impostazione era stata accolta con notevoli riserve da parte degli operatori, non soltanto perché il suo accoglimento avrebbe inevitabilmente comportato gravi oneri per le imprese che facevano uso di più volumi nel corso dell'anno ma anche e soprattutto in quanto, pur se accettabile in linea meramente teorica, sembrava priva di un chiaro fondamento di diritto positivo. Era agevole osservare, infatti, che l'art. 2216, nella formulazione allora vigente, se per verso riferiva, letteralmente, l'obbligo di vidimazione annuale al "libro giornale", anziché ai "libri giornali", per altro verso non faceva alcuna parola né di volumi in corso, né di volumi già completati. Facendosi carico di tali riserve l'art. 8, comma primo, della legge n. 413 ha provveduto in via espressa a stabilire che quello che va presentato per la vidimazione è "il volume in corso".

Una seconda e non meno rilevante novità va individuata nell'unificazione del *dies a quo* per il computo del termine di vidimazione, che vien fatto sempre coincidere con "la data di bollatura di cui all'art. 2215". Può dunque considerarsi come oramai del tutto superata l'interpretazione, che come si è visto era stata fatta propria dalla dottrina prevalente, secondo cui il termine per l'apposizione della seconda vidimazione e delle successive sarebbe iniziato a decorrere dalla data di effettuazione delle vidimazioni immediatamente precedenti.

Con una terza ed ultima innovazione si è espressamente definito, infine, in via legislativa il termine di vidimazione annuale coll'evidente obiettivo di eliminare, per quanto possibile, quei margini di discrezionalità che una formula generica ed indeterminata, come quella originariamente contenuta nell'art. 2216, aveva concesso all'interprete. A partire dal 1 gennaio 1992, data di entrata in vigore della legge n.413, l'imprenditore è chiamato a presentare il libro giornale

(13) La circolare del Ministro di grazia e giustizia è pubblicata in Boll. trib. 1988, 1447.

per la vidimazione alla cancelleria del tribunale, a quella della pretura ovvero ad un notaio "entro la fine del secondo mese successivo alla data di bollatura di cui all'art. 2215".

5. Passando adesso ad esaminare più in dettaglio il contenuto dell'art. 2216 del codice civile, così come risultante dopo le modifiche apportatevi, non possiamo fare a meno di sottolineare in via preliminare come la sua formulazione, pur consentendo sicuramente di superare alcuni dei problemi che nel passato erano stati così lungamente dibattuti, soprattutto mediante una più circostanziata individuazione del termine di vidimazione annuale, ha aperto nuovi e delicati interrogativi a cui risulta assai arduo dar risposta a livello interpretativo.

Il primo interrogativo che vien fatto di porsi, esaminando la disposizione richiamata, è se l'imprenditore che, nel corso dell'anno, abbia impiegato più volumi sia tenuto a presentare per la vidimazione anche i volumi già completati.

La formulazione letterale del nuovo art. 2216 sembrerebbe far pensare che quello che va presentato per la vidimazione è il solo volume che sia in uso nel momento in cui sorga il relativo obbligo. Risulta arduo sostenere che, utilizzando l'espressione "volume in corso", il legislatore abbia inteso alludere anche ai volumi che siano stati già interamente completati nell'anno. I volumi sui quali l'imprenditore non possa più effettuare alcuna registrazione non dovrebbero poter essere considerati come ancora in corso.

Particolarmente significativa appare altresì la circostanza che, come si è visto, uno dei problemi che la dottrina e gli operatori avevano maggiormente dibattuto, prima che venisse approvata la legge n. 413, era proprio quello relativo all'individuazione delle corrette modalità di adempimento dell'obbligo di vidimazione annuale, nel caso in cui l'imprenditore avesse fatto uso di più volumi nel corso dell'anno. Ponendo a carico di quest'ultimo l'obbligo di vidimare il "volume in corso" il legislatore potrebbe aver inteso consentire il superamento della posizione assai rigorosa che il Ministero di grazia e giustizia, aveva provveduto a fare propria nella circolare di cui già si è detto in precedenza, là dove aveva ritenuto che dovessero essere vidimati anche i volumi già completati.

Fermo quanto si è appena detto non possiamo a questo punto fare a meno di sottolineare peraltro come, in effetti, l'impostazione appena delineata sollevi delle perplessità soprattutto sotto il profilo logico-sistematico. È chiaro, infatti, che nel momento in cui dovesse essere negata la sussistenza dell'obbligo di presentare per la vidimazione, indistintamente, tutti volumi di cui abbia fatto impiego nel corso dell'anno, l'imprenditore potrebbe, almeno in parte, sottrarsi all'obbligo di aggiornamento periodico del libro giornale, avendo cura di compilare regolarmente il solo volume che intenda presentare al cancelliere od al notaio per la vidimazione e lasciando, invece, in bianco gli altri volumi precedentemente sottoposti a numerazione e bollatura.

Le perplessità che si sono così prospettate, ad una più approfondita considerazione, non appaiono, peraltro, assolutamente insuperabili. È tutt'altro che pacifico a livello interpretativo che l'art. 2216 nel momento in cui ha introdotta

to a carico dell'imprenditore l'obbligo di sottoporre il libro giornale a vidimazione annuale abbia voluto far sì che l'imprenditore si trovi assolutamente impossibilitato ad aggiornare a *posteriori* la contabilità.

Parte della dottrina e della giurisprudenza lo hanno escluso (14), ritenendo che il pubblico ufficiale, prima di apporre la vidimazione, non sia tenuto a verificare se siano state integralmente rispettate le formalità intrinseche di tenuta del libro giornale previste dall'art. 2219 se, quindi, questo sia stato compilato in ogni sua parte (15). L'imprenditore, pertanto, potrebbe lasciare delle pagine in bianco anche nel volume del libro giornale che abbia l'obbligo di presentare per la vidimazione, riservandosi di riempirle successivamente.

In punto di fatto non può d'altro canto farsi a meno di porre in rilievo che la formalità della vidimazione annuale, per quanto possa apparire rigorosa, non è mai di per sé idonea a rendere sempre e comunque inattuabile questo particolare tipo di manipolazioni. È del tutto evidente, infatti, che l'imprenditore, sostituendo uno o più dei fogli di cui il libro giornale si componga, avrebbe comunque buon gioco a fornire una ricostruzione dei fatti aziendali diversa da quella originariamente fornita, soprattutto ove si tenga presente che il pubblico ufficiale è tenuto ad apporre la vidimazione soltanto sul foglio che rechi l'ultima scritturazione.

La vidimazione annuale potrebbe assolvere, pertanto, ad una funzione diversa e di portata assai più limitata rispetto alla funzione sopra descritta, quella di rendere più difficoltoso e problematico, anche se non impossibile, l'aggiornamento tardivo della contabilità, attraverso l'adozione di apposite cautele di carattere formale. Giustificabile sul piano logico-sistematico potrebbe apparire allora, in questa particolare prospettiva, anche la scelta di consentire all'imprenditore di presentare per la vidimazione il solo volume in corso (16).

(14) Sono di questo avviso, in dottrina: MIELE, *Nota*, Nuova riv. di dir comm. 1956, 75; PANUCCIO, *La Natura giuridica delle registrazioni contabili*, Napoli 1965, 80; SIMONETTO, *La vidimazione dei libri e la loro regolarità per la legge penale e civile*, AA.VV. *Questioni di diritto commerciale*, Padova 1972, 41; COLOMBO, *Pegno bancario: le clausole di estensione, la prova della data*, Banca borsa e tit. di cred. 1982, I, 218; in giurisprudenza: Cass. 25 ottobre 1956, n. 3932, Giust. civ. 1957, I, 453; Cass. 1 marzo 1973 n. 560, Banca borsa e tit. di cred. 1973, II, 18.

Si sono pronunciati in senso contrario, in dottrina: MORELLO FERRARI STORGATO, *L'atto notarile*, Milano 1977, 296; DOLMETTA, *La data certa. Conflitto tra creditori e disciplina dell'impresa*, Milano 1986, 172; BOCCHINI, *op. cit.*, 101; in giurisprudenza: Cass. 18 giugno 1988, n. 4174, in *Società* 1988, 69.

(15) È questo il convincimento espresso dal PANUCCIO, *op. cit.*, 80 e dal SIMONETTO, *op. cit.*, 41.

(16) La gravità delle conseguenze che potrebbero scaturire, sia sul piano amministrativo che sul piano civile, dalla mancata osservanza delle prescrizioni poste dall'art. 2216 dovrebbe indurre gli operatori a seguire l'impostazione più cautelativa, almeno fino a quando non si sarà consolidato un orientamento interpretativo sufficientemente affidante.

6. Tutt'altro che agevole appare stabilire come vada interpretato il riferimento che l'art. 2216 provvede ad operare alla "data di bollatura di cui all'art. 2215" e quale sia, in effetti, la data da cui dovrebbe iniziare a decorrere il termine per l'apposizione della vidimazione annuale. Vista l'estrema genericità di tale riferimento e soprattutto la mancanza di qualsiasi disposizione di raccordo risulta assai arduo pervenire ad una interpretazione che sia assolutamente affidante.

Attenendosi alla formulazione letterale della norma, in via di prima approssimazione, si potrebbe essere indotti a ritenere, che il termine di vidimazione decorra dalla data di bollatura del volume del libro giornale che l'imprenditore abbia attualmente in uso. Dato che a norma dell'art. 2216 quello che deve essere presentato per la vidimazione è "il volume in corso" potrebbe sembrare logico che sia sempre la data di bollatura di tale volume a dover essere presa a riferimento per il computo di tale termine.

Considerazioni di carattere sistematico ostano all'accoglimento di tale interpretazione. Se, in effetti, la data di decorrenza del termine di vidimazione annuale andasse individuata in quella di bollatura del volume in corso, ogni qualvolta venisse bollato un nuovo volume inizierebbe a decorrere un nuovo termine e, corrispondentemente, sarebbe interrotta la decorrenza del termine già pendente. Pertanto l'imprenditore che, durante l'anno, abbia utilizzato due o più volumi beneficerebbe di un trattamento di ingiustificato privilegio, rimanendo di fatto affrancato dall'obbligo di vidimazione annuale. È chiaro, infatti, che i volumi che siano stati mano a mano sottoposti a bollatura verrebbero inevitabilmente ad essere completati sempre prima che sia venuto a compimento il termine per l'apposizione della vidimazione.

Né ci sembra che, per superare questa aporia, potrebbe obiettarsi che l'imprenditore il quale faccia uso di uno o più volumi nel corso dell'anno non sia, in realtà, affrancato da ogni controllo, essendo pur sempre tenuto a sottoporre a numerazione e bollatura i volumi volta per volta messi in uso. È da escludere, infatti, che la formalità della numerazione e della bollatura possa esser considerata come in tutto e per tutto equipollente, sul piano giuridico, alla formalità della vidimazione annuale. Ben diversa è, com'è noto, la funzione alla quale queste due formalità adempiono. La numerazione e la bollatura viene apposta per impedire che l'imprenditore, mediante l'aggiunta, la sostituzione o la soppressione di fogli, possa manipolare il libro giornale come supporto cartaceo (17); la vidimazione annuale ha, invece, la funzione di assicurare che il libro giornale venga aggiornato entro un limite temporale fisso e non prorogabile, onde evitare che possano essere ricostruite a *posteriori* le scritturazioni di più di un anno di gestione (18).

Per superare i gravi problemi di carattere interpretativo cui si è appena dato conto si potrebbe sostenere che il *dies a quo* per il computo del termine di vi-

(17) Si sono chiaramente espressi in questo senso: CASANOVA, op. cit., 239; D. IANNELLI, *L'impresa*, Giur. sist. di dir. civ. e comm. dir. da W. Bigiavi, Torino 1987, 461; BOCCHINI, op. cit., 97.

(18) Vedi in particolare: GRAZIANI-MINERVINI, *Manuale di diritto commerciale*, Napoli 1979, 43; DOLMETTA, op. cit., 170 e ss.; IANNELLI, op. cit., 461.

dimazione sia fisso e coincida con la data di bollatura del volume in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 413 e, cioè, al 1 gennaio 1992, piuttosto che con la data di bollatura del volume volta per volta in corso.

Questa impostazione, pur essendo in linea astratta accettabile, è a nostro avviso priva di un chiaro addentellato di diritto positivo. Può senz'altro escludersi che il riferimento operato dall'art. 8, comma primo, della legge n.413 al "volume in corso" possa intendersi come effettuato al volume che sia in corso al 1 gennaio 1992. Tale disposizione, avendo provveduto direttamente a modificare lo stesso art. 2216 del codice civile, non costituisce né sul piano sostanziale, né tantomeno su quello formale una disposizione di carattere transitorio ed in quanto tale è destinata, a disciplinare, oltre che le modalità di vidimazione dei volumi già in uso a tale data, anche le modalità di vidimazione di quelli messi in uso successivamente. D'altra parte, ove si argomentasse diversamente e si ritenesse che il "volume in corso" vada identificato con quello in corso al 1 gennaio 1992, si finirebbe per dare implicita legittimazione ad un chiaro ed inaccettabile controsenso dal momento che si escluderebbe l'obbligo di vidimazione per i volumi che siano posti in uso dopo tale data.

Chiariti quindi i motivi di carattere sostanziale che dovrebbero ostare all'accoglimento delle impostazioni finora delineate riteniamo sia peraltro prospettabile una terza impostazione. L'art. 2216, individuando testualmente come *dies a quo* per il computo del termine di vidimazione "la data di bollatura di cui all'art. 2215" potrebbe, in realtà, aver inteso far decorrere tale termine dalla data in cui sia stato sottoposto a numerazione e bollatura il libro giornale ovvero, nel caso in cui questo sia composto da più volumi il primo dei volumi di cui si componga.

È agevole osservare innanzitutto che visto che l'art. 2216, anche dopo le rilevanti modifiche che vi sono state introdotte, continua pur sempre a riferire l'obbligo di vidimazione annuale, anziché ai singoli volumi volta per volta messi in uso dall'imprenditore, al libro giornale, inteso come scrittura giuridicamente unitaria (19), "la data di bollatura di cui all'art. 2215" potrebbe essere fatta coincidere con la data in cui lo stesso libro giornale sia stato sottoposto, per la prima volta, a tale formalità (20).

Estremamente significativo appare altresì il fatto che, secondo quanto chiaramente si poteva arguire dalla lettura dell'art. 1, comma sesto, terzo periodo, del decreto-legge n. 429, nel testo risultante dopo le modifiche apportatevi dalla legge n. 154, l'idea da cui era originariamente partito il legislatore era proprio

(19) La dottrina prevalente è sostanzialmente concorde nel ritenere che il libro giornale, come tale, rimanga giuridicamente unico anche quando sia composto da più volumi. Sono orientati in questo senso, fra gli altri, anche i seguenti autori: CASANOVA, op. cit., 232; PANUCCIO, op. cit., 92; FERRI, op. cit. 133; BOCCHINI, op. cit., 109.

(20) È interessante osservare come la Corte di cassazione nella sentenza del 24 gennaio 1967, in Foro it. 1968, II, 91, abbia mostrato di ritenere che il *dies a quo* per il computo del termine di vidimazione annuale sia sempre costituito dalla data di inizio dell'attività d'impresa, nel presupposto che a tale data debba essere attivato il libro giornale.

quella di far decorrere il termine di vidimazione annuale dalla data in cui il libro giornale fosse stato posto in uso. Come già si è avuto modo di rilevare tale disposizione incriminatrice era, infatti, formulata nel senso di considerare come irregolare, sul piano penale, la tenuta del libro giornale, qualora la vidimazione annuale non fosse stata apposta entro la fine del secondo anno successivo alla scadenza di ciascun anno dalla "data di inizio dell'uso". Il fatto che poi sia stata preferita a quest'ultima espressione quella adesso recata dall'art. 2216 attualmente vigente di "data di bollatura di cui all'art. 2215 del codice civile" potrebbe trovare giustificazione nella preoccupazione che l'individuazione della data di effettiva messa in uso del libro giornale potesse dar luogo a qualche problema. È appena il caso di ricordare, infatti, come da parte di taluno fosse stato sollevato il dubbio che la data di messa in uso coincidesse con la data in cui fosse posta in essere la prima operazione annotata sul libro giornale, anziché, come sarebbe sicuramente più logico, con la data di effettuazione della prima annotazione (21).

Fermo quanto detto, non possiamo, per esigenza di completezza, fare a meno di osservare come anche l'impostazione che si è appena delineata vada incontro ad una controindicazione di carattere operativo. Nel caso in cui, infatti, il *dies a quo* per il computo del termine di vidimazione venisse fatto coincidere con la data di bollatura del primo dei volumi di cui si componga il libro giornale alcuni imprenditori potrebbero di fatto trovarsi nell'impossibilità di identificare tale data ovvero, pur essendo in grado di identificarla, di dar prova dell'identificazione così effettuata, nel caso in cui abbiano intrapreso l'esercizio dell'impresa in epoca remota. Non può a priori escludersi che, venendo meno — in virtù di quanto espressamente stabilito dall'art. 2220 del codice civile — l'obbligo di conservazione delle scritture contabili e, fra queste, anche del libro giornale, alla scadenza del decimo anno dall'ultima registrazione, il primo dei volumi di cui questo si componga possa esser già stato sottoposto a distruzione.

7. Dubbi e perplessità di non minore rilievo di quelli che, come si è appena visto, si pongono in sede di individuazione del termine ultimo entro il quale deve essere apposta la vidimazione annuale sorgono anche nel momento in cui si voglia individuare il termine a partire dal quale l'imprenditore possa presentare per la vidimazione il libro giornale al cancelliere o al notaio. Particolarmente problematico appare stabilire, in altre parole, se l'obbligo di vidimazione annuale possa essere validamente adempiuto anche prima che sia iniziato a decorrere il termine di due mesi previsto dal nuovo art. 2216 del codice civile.

A favore della soluzione positiva sembrerebbero deporre argomenti di un certo peso. Se il legislatore avesse effettivamente inteso imporre all'imprenditore di presentare il libro giornale per la vidimazione, dopo la "scadenza di ciascun anno dalla data di bollatura" ma prima che siano decorsi i due mesi suc-

(21) Per un lucido esame di tale problematica può farsi riferimento al breve scritto di ROBERTO LUNELLI, *Nuovi reati tributari in materia di vidimazioni*, in Fisco 1991, 4129.

cessivi lo avrebbe detto in maniera sicuramente più chiara, ponendo a carico di quest'ultimo l'obbligo di procedervi "...nei due mesi successivi...", anziché, secondo l'attuale formulazione, "...entro la fine del secondo mese successivo...". Sicuramente significativo appare, sul piano storico, del resto il fatto che il vecchio art. 2216, quantomeno nell'interpretazione che ne era stata fornita dalla dottrina civilistica prevalente, riconoscesse all'imprenditore la facoltà di effettuare la vidimazione annuale anche alcuni mesi prima che fosse venuto a scadenza il termine entro cui avrebbe dovuto effettuarla.

Decisamente preferibile ci sembra, peraltro, nel complesso, la soluzione di carattere negativo, quella che, cioè, non vorrebbe riconosciuta all'imprenditore la facoltà di procedere alla vidimazione prima della scadenza di ciascun anno dalla data di bollatura.

Innanzitutto va tenuto presente che le considerazioni di carattere interpretativo che si sono appena prospettate non appaiono in alcun modo risolutive. Sarà pur vero, infatti, che il nuovo art. 2216, è tutt'altro che esplicito nel senso di imporre all'imprenditore di adempiere all'obbligo della vidimazione annuale soltanto dopo la scadenza di ciascun anno dalla data di bollatura. Non v'è dubbio, peraltro, che tale disposizione presenta una formulazione letterale che rimane comunque quantomai ambigua ed equivoca. Laddove non si fosse voluto introdurre, accanto a quello finale, anche un termine iniziale di vidimazione il limite di carattere temporale previsto dall'art. 2216 non sarebbe stato strutturato in maniera unitaria e si sarebbe pertanto imposto all'imprenditore di presentare il libro giornale per la vidimazione "ogni quattordici mesi dalla data di bollatura di cui all'art.2215".

Che poi il vecchio art. 2216 consentisse di anticipare la vidimazione annuale anche di alcuni mesi rispetto alla sua scadenza fisiologica trovava giustificazione nella circostanza che nel precedente sistema, a differenza che nell'attuale, l'anticipazione di una vidimazione non poteva comunque comportare una dilatazione dell'intervallo di tempo intercorrente tra una vidimazione e l'altra. Per quanto già si è visto, il termine per effettuare le vidimazioni successive alla prima iniziava sempre a decorrere dalla data in cui fosse stata apposta la vidimazione immediatamente precedente.

Sul piano logico sistematico non può, inoltre, trascurarsi di considerare che ove si riconoscesse all'imprenditore la facoltà di effettuare la vidimazione prima della scadenza di ciascun anno dalla data di bollatura si disattenderebbe *in toto* quella che poc'anzi abbiamo visto essere la funzione della vidimazione annuale, garantire che il libro giornale sia aggiornato a cadenze regolari e non prorogabili. Anticipando la vidimazione che sia tenuto ad effettuare in un determinato esercizio l'imprenditore potrebbe dilatare a suo piacimento il termine per l'effettuazione della vidimazione annuale successiva. Nel caso in cui, ad esempio, il libro giornale sia stato bollato il 10 gennaio 1992 e la prima vidimazione annuale sia stata apposta il 30 giugno 1992 dello stesso anno la vidimazione successiva potrebbe esser effettuata entro il 31 marzo 1994 e, quindi, a distanza di ventuno mesi dalla precedente.

Alla stregua delle considerazioni che precedono sembra dunque del tutto logico ritenere che le vidimazioni che vengano apposte sul libro giornale, prima della scadenza di ciascun anno dalla data in cui sia stato bollato, pur essendo pienamente valide ad ogni altro effetto che la legge le ricolleggi, non potranno che esser considerate come del tutto irrilevanti ai fini del corretto adempimento dell'obbligo di vidimazione annuale. L'imprenditore che abbia per qualsiasi motivo sottoposto anticipatamente a vidimazione il libro giornale si troverà pertanto costretto a presentarlo nuovamente per la vidimazione se non vorrà inficiare l'attendibilità delle scritturazioni che vi siano contenute.

8. Oltre ai notevoli elementi di ambiguità di cui abbiamo ampiamente detto nelle pagine che precedono la nuova formulazione dell'art. 2216 presenta anche un grave lacuna: la mancata introduzione all'interno dell'art. 8 della legge n. 413 di una apposita disposizione di carattere transitorio che disciplini le modalità da seguire per la vidimazione del volume del libro giornale che sia in uso al 1 gennaio 1992. La fissazione di un termine di vidimazione annuale ben diversamente strutturato rispetto a quello precedentemente in vigore pone non soltanto agli operatori ma anche agli interpreti dei gravi problemi di raccordo tra la vecchia e la nuova disciplina della vidimazione annuale. Tutt'altro che chiaro è, in particolare, quale sia la sorte dei termini di vidimazione che risultavano pendenti alla data del 1 gennaio 1992 e se, quindi, il termine entro il quale vada apposta la prima vidimazione che vi sia l'obbligo di effettuare in data successiva al 1 gennaio 1992 sia quello previsto dalla vecchia ovvero dalla nuova formulazione dell'art. 2216. Un esempio può esser di ausilio alla migliore comprensione del problema. L'imprenditore che abbia sottoposto a bollatura il libro giornale il 31 dicembre 1990 ed abbia quindi effettuato la prima vidimazione il 30 novembre 1991 è tenuto ad effettuare la vidimazione successiva entro il 29 febbraio 1992 oppure può attendere fino al 30 novembre 1992? Ed ancora, l'imprenditore che abbia provveduto ad attivare il libro il 31 gennaio 1991 deve apporre la prima vidimazione nel termine del 31 gennaio ovvero nel termine del 31 marzo 1992?

Nel silenzio del legislatore l'impostazione che sembrerebbe essere più corretta sul piano razionale è quella che individua il termine per l'effettuazione della prima vidimazione da apporsi in data successiva al 1 gennaio 1992 con quello previsto dalla nuova formulazione dell'art. 2216. Secondo i principi di carattere generale che nel nostro ordinamento regolano la successione della legge nel tempo le modifiche sopravvenute devono trovare immediata applicazione in relazione a tutti i rapporti giuridici, che sebbene sorti anteriormente, siano ancora in essere alla data della loro entrata in vigore, purché, naturalmente, non si sconoscano in tal modo degli effetti già verificatisi nel passato (22). Ora è, a no-

(22) Vedi in questo senso, fra le altre, le seguenti pronunce: Cass. 5 maggio 1958, n.1476, Giust. civ. 1958, I, 2175; Cass. 1 febbraio 1974, n. 290, Giust. civ. Mass. 1974, 138; Cass. 1 ottobre 1976, n. 3202, Giust. civ. Mass. 1976, 1358; Cass. 29 novembre 1977, n. 5189, Giust. civ. 1978, I, 213; Cass. 3 marzo 1979, n. 1350, Giust. civ. Mass. 1979, fasc. 3.

stro avviso, da ritenere che, fino a quando non sia giuridicamente insorto l'obbligo di apposizione della vidimazione annuale, essendo il relativo termine ancora pendente, non possa comunque parlarsi di effetti già prodotti.

Sarebbe auspicabile, peraltro, che il Ministero delle finanze, considerati gli inevitabili riflessi che, come si è visto, l'art. 2216 viene ad esplicitare anche sul piano fiscale, fornisca in proposito, quanto prima, le opportune istruzioni, rimuovendo ogni possibile dubbio.

GABRIELE ESCALAR

L'imposizione di plusvalenze realizzate in seguito ad interventi ablativi per pubblica utilità (art. 11, legge 30 dicembre 1991, n. 413)

SOMMARIO: 1. Il prelievo introdotto dall'art. 11 della legge 30 dicembre 1991 n. 413 nel quadro generale dell'imposizione sui redditi. - 2. L'attuale ordinamento in materia di espropri e di indennizzi. - 3. Le fattispecie imponibili nel quinto comma dell'art. 11. - 4. Situazioni ablativo escluse dal quinto comma. - 5. Base imponibile delle plusvalenze realizzate in seguito ad interventi ablativi. - 6. Il prelievo sulle indennità di occupazione e sugli interessi. - 7. Liquidazione dell'imposta e ritenuta sostitutiva. - 8. La norma transitoria del nono comma dell'art. 11. - 9. Problemi di costituzionalità: le disposizioni retroattive del nono comma. - 10. Altre questioni di costituzionalità. - 11. (Segue).

1. Il prelievo introdotto dall'art. 11 della legge 30 dicembre 1991 n. 413 nel quadro generale dell'imposizione sui redditi. - L'art. 11, quinto comma, della legge 30 dicembre 1991 n. 413 introduce la novità del prelievo IRPEF sulle somme percepite da privati non imprenditori a titolo di indennità o risarcimento per interventi ablativi in esecuzione di opere pubbliche.

Queste somme vengono, dalla norma, considerate come plusvalenze analoghe alle plusvalenze realizzate, sempre da privati non imprenditori, con la cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria ed anch'esse sottoposte ora al tributo IRPEF (art. 11, primo comma, con integrazioni agli artt. 81 e 82 del TUID).

Le disposizioni che riguardano in modo specifico le plusvalenze generate da provvedimenti o atti ablativi della pubblica amministrazione emergono nei commi dal quinto all'undicesimo dell'art. 11 e, per rinvio (comma settimo), nel primo comma dello stesso art. 11.

Questo nuovo regime presenta punti poco chiari e problemi interpretativi, dovuti in parte all'imperfetta formulazione delle norme ed in parte ad una probabile scarsa conoscenza dei fenomeni e delle disposizioni riguardanti la materia extrafiscale sulla quale il legislatore fiscale interviene.