

ANTONIO EMANUELE GRANELLI

**IL PRESUPPOSTO DELL'IMPOSTA
SUL REDDITO GLOBALE
DELLE PERSONE GIURIDICHE (*)**

(*) Testo della relazione presentata al XIII Congresso nazionale dell'A.N.T.I.
(Venezia, 18-21 ottobre 1973).

CONTO DI RENDITA ANNUALE

IL PRESUPPOSTO DELL'IMPOSTA
NEL RENDITO ANNUALE
DELLA PERSONA FISICA

1974-1975

1 ps 15
di lutto
P'arte

SOMMARIO: 1. Generalità. I principi direttivi della legge-delega in materia di imposte dirette. Tendenze alla creazione di un ordinamento tributario a base personale. Caratteri dell'imposizione personale. Qualificazione dell'imposta sul reddito globale delle persone giuridiche. — 2. Analisi degli Schemi di legge delegata. La definizione normativa del presupposto. Regime tributario degli enti, costituiti in Italia o quivi aventi la sede amministrativa o l'oggetto principale dell'attività: applicazione del *world wide system*. Criteri di tassazione dei redditi afferenti a società commerciali e ad organizzazioni con prevalente finalità lucrativa. Regime delle plusvalenze e delle sopravvenienze. La conservazione, nell'ambito della riforma, del concetto di reddito come prodotto. — 3. L'imposizione del reddito degli enti (nazionali) non lucrativi. Regime delle plusvalenze e delle sopravvenienze. Conferma dell'accoglimento del concetto del reddito come prodotto. — 4. I redditi prodotti in Italia da enti stranieri. In particolare: i redditi d'impresa. Riferimento al concetto di « stabile organizzazione ». — 5. Il periodo d'imposta. Ipotesi di cessazione della persona giuridica (fallimento, liquidazione). — 6. Le esenzioni. Enti territoriali. Partiti politici. Cooperative.

1. Nel delineare le direttive per la riforma delle imposte dirette, la legge-delega 9 ottobre 1971, n. 825 ha postulato la sostituzione del vigente sistema, caratterizzato dal prevalere di imposte a carattere *reale* (tributi fondiari, imposta sui fabbricati, imposta di r.m.), e dalla conseguente natura residuale dei tributi personali (imposta complementare e imposta sulla società), con un ordinamento ispirato, per converso, al principio della personalità dell'imposizione. Questo capovolgimento, oltrechè da esigenze interne di razionalizzazione e adeguamento del sistema fiscale ai principi costituzionali, risulta suggerito da una fondamentale necessità di armonizzazione della finanza italiana con quelle degli altri Paesi aderenti alla Comunità europea, già da tempo conformatisi agli esposti principi ⁽¹⁾.

Questo passaggio ad un sistema di imposte dirette a carattere personale viene realizzato, com'è noto, attraverso l'introdu-

(1) Cfr., sul punto: GRANELLI, *La législation fiscale italienne et sa réforme par rapport au droit international*, in questa rivista, *supra*, pp. 123 e ss., spec. 161-163, nonchè in *Rev. de sc. fin.*, 1973, 221 e ss., e spec. 250-251.

zione di due tributi sul reddito, l'uno dei quali gravante sulle persone fisiche, anche per i redditi da esse prodotti mediante società commerciali non personificate, e l'altro sulle persone giuridiche, intese quest'ultime in una accezione assai lata, includente qualsiasi organizzazione di persone o di beni, diversa dalle società di persone.

Per la verità, da coloro che ritengono coesistente alla personalità dell'imposta il suo carattere progressivo (2) si è autorevolmente dubitato che all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, in quanto applicata (a differenza di quella sul reddito delle persone fisiche) con aliquote proporzionali, debba riconoscersi tale carattere (3). Da altri, si è anche sostenuto che la legge-delega non avrebbe attuato una chiara scelta in proposito, onde la qualificazione del tributo in esame verrebbe a dipendere dalla concreta regolamentazione impressagli dal legislatore delegato (4).

A nostro avviso, tuttavia, sussistono, già nella legge-delega, elementi idonei a qualificare come personale l'imposta di che trattasi.

Vero è, infatti, che il carattere progressivo di un tributo, come pure il riconoscimento di determinati benefici (detrazioni, attenuazioni, eccetera) accordati in funzione di peculiari situazioni del singolo contribuente, vale ad accentuarne la personalità: ma ciò non significa, a nostro avviso, che tali elementi abbiano carattere per sè decisivo. È ben noto, infatti, come la vigente imposta di r.m., che pure è tributo indiscutibilmente reale, abbia, per talune categorie di reddito, un andamento progressivo, e come essa annoveri alcune attenuazioni accordate *intuitu personae*.

(2) Cfr. A. SCOTTO, *Compendio di scienza delle finanze*, Milano 1967, p. 37 e ss.

(3) Così la Circolare n. 7/1972 dell'Associazione Nazionale fra le Società per azioni (Assonime).

Contra: SESSA, *Il nuovo sistema tributario italiano*, Milano 1972, p. 81.

(4) LOVISOLO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *La riforma tributaria* (a cura dell'Istituto di Scienze economiche e finanziarie dell'Università di Genova), Genova 1972, pp. 37 ss., e spec. 49-50.

A nostro parere, invece, l'elemento determinante, ai fini della personalità di una qualsivoglia imposizione diretta, consiste nel modo di manifestarsi del principio di territorialità: ed ossia nel fatto che, in linea di principio, l'ambito dello *ius impositionis* venga definito con riguardo alla localizzazione non già dell'oggetto del prelievo (luogo di produzione del reddito), ma del soggetto di esso (residenza, sede, domicilio, eccetera). Corollario del riferito principio è il cosiddetto *world wide system*: voltagliè il soggetto ricada, per così dire, nell'area dell'imponibilità, l'intero suo reddito costituisce materia tassabile, senza distinzione alcuna fra gli elementi localizzati nel territorio dello Stato impositore e quelli provenienti dall'estero.

Ora, nella configurazione offertane dall'art. 3 della legge-delega sono già interamente presenti, riguardo all'imposta di che trattasi, i caratteri sopra lumeggiati. Infatti, la predetta disposizione vincola il legislatore delegato a disporre l'applicazione dell'imposta, nei confronti delle persone giuridiche o enti equiparabili costituiti nello Stato, o quivi aventi, se costituiti all'estero, la sede amministrativa o l'oggetto principale dell'attività, sul reddito complessivo, incluse, in esso, le componenti prodotte all'estero (nn. 1 e 3).

Il collegamento dell'imponibilità ad elementi di carattere oggettivo, invece, istituito nei confronti di quelle persone giuridiche ed organizzazioni equiparate che, non essendo costituite in Italia, e non avendo quivi nè la sede amministrativa nè l'oggetto principale dell'impresa, non presentano alcun collegamento subiettivo con l'ambito spaziale di operatività della legge italiana: in tal caso, infatti, l'imposta dev'essere applicata limitatamente all'ammontare complessivo dei redditi prodotti nello Stato (n. 9).

È evidente, tuttavia, che tale discostamento dal *world wide system*, reso necessario da evidenti esigenze perequative, e dall'opportunità di non privilegiare fiscalmente le imprese straniere, non pregiudica il rilevato carattere personale dell'imposta. Innan-

zitutto, è il caso di sottolineare che analogo principio trovasi istituito per l'applicazione ai non residenti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 2, n. 21): tributo della cui personalità non è dato dubitare. Secondariamente, resta pur sempre il fatto che, anche nei confronti delle persone giuridiche straniere, l'imposta trova applicazione *sul complessivo ammontare* dei redditi prodotti in Italia, e non, invece (come avverrebbe in una imposizione di tipo reale) sui singoli redditi, isolatamente considerati in ragione della loro fonte.

Corre l'obbligo di osservare, a questo punto, che l'identificazione del tributo *de quo* come imposta personale non presenta un interesse soltanto teorico, ma può assumere anche rilevanti implicazioni pratiche: *exempli gratia*, ricorderemo che la Convenzione italo-tedesca sulle doppie imposizioni prevede, per l'appunto, differenti criteri di risoluzione dei conflitti per i tributi reali e per quelli personali (5).

2. Disponendosi, attualmente, oltrechè del testo della legge delega, dei relativi Schemi di decreto delegato (6), è possibile pervenire ad una più analitica individuazione del presupposto del tributo in esame.

Esso, infatti, trovasi definito, in linea generale, dall'art. 2 dello Schema di decreto istitutivo dell'IPERG, ove è detto consistere il presupposto dell'imposta nel possesso, da parte dei soggetti considerati, di « redditi, in denaro o in natura, continuativi od occasionali, provenienti da qualsiasi fonte ».

Tale definizione consente già di fissare, intorno al concetto di reddito accolto dal legislatore, due importanti principi, cui risulta, del resto, già ispirata la vigente normativa del T.U.

(5) Così la Convenzione italo-tedesca 31 ottobre 1925 (resa esecutiva con d. legge 13 dicembre 1925, n. 2161, conv. nella legge 15 luglio 1926, n. 1866), estesa ai rapporti con l'Austria in virtù dello scambio di note 10 luglio 1954 (reso esecutivo con il D.P.R. 13 gennaio 1955, n. 132).

(6) Vedili in *Boll. trib. inf.*, 1973, 1393 e ss.

29 gennaio 1958, n. 645: innanzitutto, consistere il reddito nell'acquisizione di qualsivoglia novella ricchezza, ancorchè sotto specie non monetarie; in secondo luogo, rientrare nella nozione di reddito non soltanto gli arricchimenti di carattere continuativo, riconducibili ad una fonte di natura permanente, ma anche quelli aventi natura occasionale.

La riferita statuizione non deve, tuttavia, trarre in inganno, portando a concludere (troppo frettolosamente) che si sia abbandonata, in modo definitivo, la cosiddetta « teoria della fonte » e la conseguente concezione del reddito come prodotto ⁽⁷⁾: infatti, l'esame delle successive disposizioni porta, come vedremo, a circoscrivere alquanto il contenuto, apparentemente onnicomprensivo, del citato art. 1.

Invero, l'art. 11 precisa essere considerati come componenti dell'imponibile, nei confronti delle società di capitali e degli « enti pubblici o privati aventi come scopo esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali », tassabili secondo il *world wide system* in quanto costituiti in Italia o quivi aventi la sede amministrativa o l'oggetto principale dell'impresa (art. 2 lett. a e b) ⁽⁸⁾, gli « utili ovunque prodotti, indipendentemente dalla loro destinazione », escludendone tuttavia i sovrapprezzi di emissione e gli interessi di conguaglio versati da nuovi soci.

Alla formazione del reddito concorrono inoltre, in virtù del richiamo operato dall'art. 5 alla disciplina dettata dagli artt. 54 e 55 dello Schema di decreto sull'imposta sul reddito delle persone fisiche per la tassazione delle società personali, le sopravvenienze e le plusvalenze derivanti dal realizzo (tali considerandosi, oltre

⁽⁷⁾ Condividiamo, al riguardo, le considerazioni svolte da FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova 1972, p. 379 e ss.

⁽⁸⁾ Lo Schema di decreto (a differenza della legge-delega) fa espresso riferimento non alla costituzione in Italia della persona giuridica ad organizzazione, ma alla presenza nello Stato della « sede legale ». Trattasi, peraltro, di espressione equipollente, in quanto la localizzazione della sede rappresenta l'elemento determinante della costituzione. Si cfr., sul punto: CAPOTORTI, *La nazionalità delle società*, Napoli 1953, p. 204.

alla cessione, la permuta, il conferimento in società e l'« auto-consumo ») ⁽⁹⁾ e dalla distribuzione di beni, non costituenti specifico oggetto dell'attività di produzione o di scambio dell'impresa appartenenti al soggetto, con esclusione delle plusvalenze reinvestite entro il successivo secondo periodo d'imposta. Tuttavia, in ciò discostandosi dalla disciplina propria delle società personali, lo stesso art. 5 precisa essere considerate reddito d'impresa, e come tali tassabili, le plusvalenze e l'avviamento realizzati in dipendenza della cessione di aziende o della liquidazione della società od ente. Precisano, inoltre, gli artt. 14 e 15 non costituire realizzo le trasformazioni e fusioni di società. Inoltre, costituisce presupposto (in analogia con quanto prevede, il vigente T.U. per i soggetti tassabili in base a bilancio) la rilevazione contabile di tali plusvalenze (art. 12).

In virtù del predetto richiamo, rientrano poi nel presupposto dell'imposta, *quali redditi d'impresa*, e quindi soggetti a determinazione analitica, i redditi di provenienza immobiliare e gli interessi, non soggetti a ritenuta a titolo d'imposta (artt. 40 e 44 Schema IPERF).

Dalle riferite disposizioni, che riferiscono il presupposto dell'imposizione a qualsiasi vicenda incrementativa, senza alcun riferimento alla fonte da cui essa deriva, sarebbe tuttavia erroneo trarre la conclusione che sia accolta, per questa parte, la teoria del « reddito-entrata », e abbandonato quindi il principio del « reddito prodotto ». Non va dimenticato, infatti, che trattasi di società commerciale, o di enti il cui scopo, esclusivo e prevalente, consiste nell'esercizio di un'impresa: onde l'assunzione di qualsiasi loro utile nella categoria del reddito si ricollega non già ad

⁽⁹⁾ Con tali precisazioni, vengono risolte, a livello legislativo, alcune ipotesi estremamente controverse, così in dottrina come in giurisprudenza, nell'ambito della normativa dettata dal tuttora vigente T.U.

Ad esempio, l'idoneità della permuta, e, più in generale, di negozi diversi dalla compravendita a determinare il « realizzo » è stata recentemente posta in dubbio dalla Cass. Sez. I, 29 ottobre 1970, n. 2231, in *Boll. trib. inf.*, 1970, 2064.

una pretesa irrilevanza della fonte, sibbene al rilievo che la fonte è in questi casi, per così dire, *in re ipsa*, identificandosi il soggetto, per l'appunto, con l'impresa, ed esaurendosi in essa la sua attività.

3. Le esposte conclusioni trovano conferma, ove ci si soffermi a considerare i diversi principi, secondo cui il presupposto dell'imposta viene determinato riguardo alle persone giuridiche ed agli enti che « non hanno per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali » (art. 2, lett. c).

Nei confronti di tali « enti non commerciali » vien meno, infatti, l'identificazione di qualsivoglia incremento di ricchezza con il reddito: concorrono quindi, alla determinazione della loro materia imponibile soltanto i redditi fondiari e di capitale (che verranno accertati *come tali*, e non quali componenti del reddito di impresa), e quelli « derivanti dall'esercizio anche occasionale di attività commerciali » (art. 19).

Tale principio si riflette, ovviamente, sul regime fiscale delle sopravvenienze e plusvalenze. Le prime, infatti, sono tassabili soltanto in dipendenza del realizzo, e sol quando derivino *dalla cessione* (parrebbero quindi da escludere, per contrapposizione al tenore dell'art. 54 dello Schema IPERF, le permutate, i conferimenti e l'« autoconsumo ») di beni « relativi alle attività commerciali », ovvero siano realizzate (ancorchè su beni non relativi all'impresa occasionalmente esercitata) « mediante operazioni speculative ».

Le seconde, rientrano nel presupposto dell'imposta « soltanto se inerenti », a loro volta, all'esercizio di attività commerciali (art. 20).

Beninteso, trattandosi pur sempre di redditi affluenti ad organizzazioni costituite in Italia, o quivi aventi la sede amministrativa o l'oggetto principale della loro attività, il presupposto dell'imposta si realizza indipendentemente dal luogo di produzione, e quindi anche in dipendenza di attività svolte all'estero:

ma l'imposizione, territorialmente universale, risulta invece circoscritta dal punto di vista, per così dire, qualitativo, che è proprio quello della fonte.

Cadono, quindi, fuori del presupposto dell'imposta tutti quegli arricchimenti che, per il non ricollegarsi eziologicamente ad una delle fonti menzionate (immobili, capitali, imprese), non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Da ciò, sembra scaturire la conclusione che l'assetto della novella imposta non implica alcun abbandono, ma anzi introduce una puntuale riaffermazione, del concetto del reddito come prodotto: scelta, questa, non immune da inconvenienti ⁽¹⁰⁾, e tuttavia rispondente ad una concezione così radicata nell'ordinamento tributario del Paese, e, diremmo, così insita nella « filosofia » stessa di tale ordinamento, da apparire difficilmente modificabile.

4. Come si è rilevato, nei confronti della terza categoria di soggetti, comprendente le persone e gli enti non costituiti in Italia, e non aventi nello Stato nè la sede amministrativa, nè l'oggetto principale della loro attività (art. 2, lett. *d*), il presupposto dell'imposta risulta delimitato, oltrechè secondo il principio della fonte, anche in riferimento alla localizzazione del fatto generatore.

Sotto il primo profilo, è da avvertire che anche le persone giuridiche e gli enti di che trattasi possono avere, oppur no, quale scopo esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali: onde, mentre nell'un caso varrà il principio della universalità dell'imposizione, nel secondo saranno considerati come reddito soltanto i guadagni di capitale, i redditi fondiari ed i redditi di impresa, secondo i criteri esaminati sub 2 (art. 22, comma 2°).

(10) Secondo FALSITTA, *Lezioni*, cit., p. 390, la « fedeltà » del legislatore al tradizionale concetto di reddito ne attesterebbe l'incapacità « di avvertire — dando loro una risposta adeguata — i nuovi problemi posti dal mutato assetto giuridico ed economico della società italiana ».

Dal punto di vista, invece, della localizzazione, vien meno, rispetto alla categoria di soggetti in esame, il principio del *world wide system*: onde l'imposizione resta limitata al complesso dei redditi prodotti nel territorio dello Stato (art. 22, comma 1°).

I criteri, in base ai quali va determinato il luogo di produzione dei redditi ai fini di che trattasi, sono, salvochè per i redditi d'impresa, quelli stessi, stabiliti dall'art. 19 dello Schema IPERF per la tassazione delle persone fisiche non residenti: *locus rei sitae* per i redditi fondiari, residenza (o stabile organizzazione) del debitore per i redditi di capitale ed i canoni (*redevances, royalties*): sede legale o amministrativa, oggetto principale o stabile organizzazione per i redditi derivanti da partecipazione in società, enti, associazioni, eccetera.

I redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali sono, invece, soggetti ad un diverso criterio di localizzazione, già accolto, oltrechè nel T.U. vigente, in pressochè tutte le convenzioni internazionali: quello, per cui il reddito si considera prodotto nel territorio dello Stato sol quando l'attività, da cui esso proviene, sia esercitata « mediante stabili organizzazioni nel territorio stesso ».

Deludendo, tuttavia, gli auspici tratti da autorevole dottrina (11), gli Schemi del decreto delegato in questione non spendono una sola parola per definire il concetto della « stabile organizzazione », così perpetuando l'estrema incertezza manifestatasi al riguardo, in sede di interpretazione delle corrispondenti (e parimenti anodine) disposizioni del vigente T.U. (12).

È opportuno sottolineare, a questo riguardo, come la stabile organizzazione non incida minimamente sull'elemento sog-

(11) Cfr.: V. UCKMAR, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 573 e ss., e spec. 376.

(12) Si v., in argomento: V. UCKMAR, *L'evoluzione, con particolare riguardo all'ordinamento italiano, del concetto di « stabile organizzazione » delle imprese operanti nell'ambito di più Stati*, in *Ann. Fac. Giur. Genova*, 1968; NAVA, *Stabili organizzazioni di società di capitali ed imposizione diretta nell'ambito della C.E.E.*, in *Boll. trib. inf.*, 1972, 2026 ss.

gettivo del rapporto tributario, che si suppone anzi, *ope definitionis*, del tutto estraneo all'ordinamento italiano, ma influisca soltanto sulla localizzazione del reddito, ed ossia dell'elemento obiettivo. In altri termini, la stabile organizzazione non assolve ad una funzione analoga o simmetrica a quella della « sede amministrativa »: se così fosse, infatti, essa comporterebbe l'operatività del *world wide system*, con conseguente incidenza, nell'area di imponibilità, di tutti i redditi, compresi quelli prodotti all'estero.

Al principio, testè esposto, fa tuttavia eccezione il regime delle plusvalenze, tassabili allorquando riguardino « beni destinati o comunque relativi » alle attività commerciali esercitate nello Stato, ancorchè esse non siano conseguite attraverso la stabile organizzazione. Beninteso, neppure in questo caso è dato prescindere dalla stabile organizzazione: infatti, la plusvalenza di un bene destinato ad attività commerciali esercitate nello Stato da parte di un'impresa sprovvista di *établissement* in Italia non sarebbe, a nostro avviso, imponibile. Ma, voltachè la stabile organizzazione sia costituita, essa qualifica come « prodotte nello Stato », le plusvalenze relative a tutti i beni strumentali impiegati nello Stato, anche fuori di essa.

Quanto alle condizioni di tassabilità di tali plusvalenze, esse si esauriscono nel realizzo e nella distribuzione: infatti, la tassazione delle plusvalenze « iscritte » non trova, per questa parte, applicazione (art. 12). Tuttavia, voltachè realizzo vi sia stato, le plusvalenze *de quibus* rientrano senz'altro nel presupposto della imposta, e ciò indipendentemente dalla natura speculativa del soggetto; esse, infatti, in quanto relative a beni « destinati o comunque relativi » all'esercizio di un'attività commerciale, realizzano automaticamente la condizione richiesta dal 2° comma dell'art. 20; mentre, d'altro canto, ove tale qualità non fosse dato ravvisarvi, esse cadrebbero fuori del presupposto dell'imposta, ancor prima che in virtù del citato art. 20, per effetto della norma in esame.

5. Il concetto di reddito, in quanto ricollegantesi alla nozione del « flusso », comporta una imprescindibile determinazione temporale: infatti, la quantità di ricchezza che si è aggiunta al patrimonio di un determinato soggetto è rilevabile soltanto rispetto a un dato periodo, cristallizzando, per così dire, le situazioni, relative a due diversi momenti del tempo, nel cui confronto si evidenzieranno le variazioni (positive o negative) intervenute nel patrimonio stesso.

Da ciò l'esigenza, insita in qualsivoglia tributo sul reddito, di fissare un « periodo d'imposta ».

Ai fini del tributo che ne occupa, il periodo è costituito principalmente dall'« esercizio o periodo di gestione » determinato dalla legge o dall'atto costitutivo; sussidiariamente, in mancanza di tale determinazione, esso è identificato nell'anno solare. Parimenti, è ridotto all'anno solare il periodo d'imposta relativo agli enti che, per legge o statuto, abbiano un esercizio od una gestione di « due o più anni » (art. 4).

Tale periodo viene, tuttavia, modificato dal sopravvenire, nel corso della sua durata, di vicende estintive, tali da determinare la cessazione del soggetto contribuente.

Innanzitutto, nel caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, si rende applicabile, in virtù del richiamo operato dall'art. 10, 1° comma all'art. 73 dello Schema IPERF, il principio per cui il periodo d'imposta si dissocia, per così dire, in due distinti e contigui intervalli, autonomamente considerati: l'uno, delimitato dalla dichiarazione di fallimento o dal provvedimento di messa in liquidazione; l'altro compreso fra quest'ultima data e la definitiva chiusura della procedura concorsuale.

In tutti gli altri casi di liquidazione, il periodo d'imposta si chiude alla data in cui hanno effetto la deliberazione o il provvedimento disponenti la messa in liquidazione, per dare luogo alla decorrenza di un nuovo periodo che avrà termine con la liquidazione; tuttavia, all'interno di quest'ultimo, si aprono, ma ai soli fini della *tassazione provvisoria* salvo conguaglio finale, di-

stinti periodi, il primo dei quali pari alla frazione dell'originario periodo, successiva alla sua interruzione, e gli altri ai normali successivi periodi (art. 10, comma 2°).

6. Ulteriori disposizioni, che influiscono sulla determinazione del presupposto dell'imposta, sono quelle contenute nello Schema di decreto sulla disciplina delle agevolazioni tributarie: in alcune ipotesi, infatti, tali agevolazioni si traducono in vere e proprie esclusioni del presupposto.

Tale, ad esempio, il caso dei redditi fondiari degli enti pubblici territoriali, esenti dal tributo in esame allorché provengono da immobili « destinati ad usi o servizi di pubblico interesse » (art. 5), e dei redditi, parimenti esentati, derivanti dall'esercizio di attività commerciali « svolte in occasione di manifestazioni propagandistiche da partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali o regionali » (art. 7).

Altre particolari esenzioni sono istituite, sotto determinate condizioni, per i redditi delle cooperative agricole (art. 10), di quelle della « piccola pesca » (art. 11), infine delle cooperative di produzione e lavoro (art. 12).