

dettes et une déduction d'intérêts n'entre pas en ligne de compte à leur sujet.

b) *La réserve pour catastrophes* ne constitue manifestement pas non plus une dette mais une simple provision pour les risques extraordinaires que la société pourrait devoir couvrir par suite d'événements exceptionnels. Il n'y a là aucun élément qui pourrait justifier une déduction d'intérêts passifs.

c) *Les réserves pour rentes en cours* présentent une certaine analogie avec les réserves faites par les sociétés d'assurances sur la vie. Toutefois, en l'espèce, les sommes portées en compte sont si minimes qu'elles sont négligeables et la question d'une déduction des intérêts passifs, sur ce point, peut être laissée ouverte.

d) Enfin, s'agissant des *réserves pour sinistres à régler*, l'obligation de verser des intérêts, au sens de l'art. 34 litt. d de la Loi d'impôt, fait défaut. Ici également, il ne s'agit pas de rechercher si, au point de vue purement comptable, des intérêts peuvent ou non être portés en compte, mais de savoir si, pendant la période de calcul, il existait des obligations pour lesquelles des intérêts étaient effectivement dus et ont été payés. C'est seulement dans ce cas que ces intérêts pourraient être pris en considération pour la répartition intercantonale des intérêts passifs. L'existence d'une telle obligation de payer des intérêts ne saurait être admise si l'on s'en rapporte à la pratique et à la jurisprudence suivies en matière de liquidation des sinistres. En réalité, si l'on fait abstraction des intérêts moratoires qui sont hors de question en l'espèce, les sociétés d'assurances ne sont effectivement jamais condamnées à payer des intérêts relatifs aux indemnités dont elles répondent. Le seul cas où l'on pourrait admettre l'existence d'une obligation de ce genre serait celui où une assurance, au lieu de verser le montant constaté d'une indemnité échue, le conserverait à titre de prêt productif d'intérêts. Mais il n'a jamais été allégué que cette hypothèse ait été réalisée en l'espèce et l'on doit admettre que les réserves pour sinistres

à régler, comme ceux dont il a été question plus haut, n'ont pas le caractère d'une dette portant intérêt.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est rejeté dans la mesure où il n'est pas devenu sans objet.

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHT

DROIT ADMINISTRATIF ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

60. **Sentenza 11 dicembre 1953** nella causa **Ballinari** contro **Dipartimento delle finanze del Cantone Ticino**.

Tassa militare.

1. Adempimento tardivo della scuola reclute da parte d'un naturalizzato.
2. Ordinamento della restituzione delle tasse militari (cambiamento di giurisprudenza).

Militärsteuer.

1. Verspätetes Bestehen der Rekrutenschule nach Einbürgerung.
2. Rückerstattung der Militärsteuer (Praxisänderung).

Taxe d'exemption du service militaire.

1. Accomplissement tardif du service à l'école de recrues après naturalisation.
2. Remboursement de la taxe d'exemption (changement de jurisprudence).

A. — Silvano Ballinari, nato nel 1925, acquistò la cittadinanza svizzera il 29 marzo 1949. L'8 novembre seguente, egli venne dichiarato abile al servizio militare. Fu chiamato alla scuola reclute nel 1951 e, terminata questa scuola, incorporato nella Cp. pes. fuc. mont. IV/95. Nel 1952 fece il primo corso di ripetizione con la truppa.

Egli fu assoggettato alla tassa militare pel 1950, ma non pel 1949, ritenuto che aveva ricuperato il servizio mancato in quell'anno con la scuola reclute frequentata nel 1951.

Ballinari insorse contro l'assoggettamento alla tassa pel 1950. Egli addusse che non aveva chiesto il rinvio della scuola reclute. Il ritardo non sarebbe quindi imputabile a colpa sua.

Con risoluzione 11 febbraio 1953 il Dipartimento delle finanze del Cantone Ticino respinse il ricorso.

B. — Ballinari ha deferito questa risoluzione al Tribunale federale, chiedendone l'annullamento per i motivi fatti valere in sede cantonale.

Il Dipartimento cantonale delle finanze e l'Amministrazione federale delle contribuzioni hanno proposto la reiezione del gravame.

L'amministrazione federale fa osservare che Ballinari deve la tassa non solo pel 1950, ma anche pel 1949. Durante questi due anni egli fu bensì a disposizione delle autorità militari, ma non potè prestare i corsi di ripetizione con la truppa, non essendo ancora istruito militarmente e incorporato nell'esercito. Anche nel 1951 egli mancò un corso di ripetizione. Tuttavia, frequentando la scuola reclute prestò in quell'anno più di 11 giorni di servizio, il che lo esentua dal pagamento della tassa a norma dell'art. 24 cp. 3 lett. a del Regolamento di esecuzione (RTM). La scuola reclute non gli conferisce però, contrariamente all'opinione dell'autorità cantonale, anche il diritto al rimborso della tassa pel 1949, atteso che non si trattava di un servizio di compensazione.

Considerando in diritto :

1. — A norma dell'art. 2 della legge 12 aprile 1907/1 aprile 1949 concernente l'organizzazione militare (OM), chi non presta servizio (servizio militare vero e proprio o servizio complementare ; art. 1) è sottoposto al pagamento della tassa militare d'esenzione (art. 1 della legge sulla tassa d'esenzione del servizio militare ; LTM). Per poter prestare il servizio non basta però che l'uomo sia stato riconosciuto idoneo a servire sotto le armi o nei servizi complementari (art. 5 OM) ; occorre altresì che sia stato incorporato in una classe dell'esercito (attiva, landwehr e landsturm) o assegnato ad uno dei servizi complementari (art. 1 cp. 3 OM). Secondo la prassi degli organi militari, l'incorporazione nell'esercito ha luogo quando il milite ha ricevuto la sua istruzione di base, normalmente dopo la scuola reclute. Finchè l'uomo abile al servizio non è stato istruito militarmente e non è stato incorporato è bensì a disposizione delle autorità militari, ma non può adempire il suo obbligo di servizio e deve quindi la tassa militare d'esenzione (art. 1 cp. 1 LTM e 14 RTM ; RU 73 I 388/390).

2. — L'obbligo militare di Ballinari prese inizio nel marzo 1949, con l'acquisto della cittadinanza svizzera. Siccome però fu chiamato alla scuola reclute e fu incorporato solo nel 1951, si trovò per gli anni 1949 e 1950 nella situazione dell'uomo dichiarato abile al servizio, ma non istruito militarmente e non ancora incorporato nell'esercito. Per questi due anni, il ricorrente è quindi soggetto alla tassa militare. L'assoggettamento è dato per un motivo generale, senza riguardo al fatto se Ballinari abbia mancato un servizio prestato dalla truppa e indipendentemente dalle ragioni per cui assolse tardivamente la scuola reclute (RU 73 I 388 sgg., 57 I 32 e 56 I 44 consid. 2 c). Per il 1949, il caso del ricorrente è del resto espressamente regolato dal RTM (art. 21 combinato con l'art. 22 lett. a).

3. — Il Dipartimento cantonale delle finanze ha ritenuto

che Ballinari deve la tassa pel 1950, ma non pel 1949, poichè avrebbe compensato il servizio mancato in quell'anno con la scuola reclute del 1951. Quest'opinione è conforme alla giurisprudenza vigente. Nella sua sentenza 13 marzo 1930 su ricorso Bise il Tribunale federale ha infatti giudicato che assolvendo tardivamente la scuola reclute il milite acquista il diritto alla restituzione della tassa pagata per l'anno in cui avrebbe dovuto frequentarla, se fosse stato reclutato con la sua classe. La stessa sentenza ha inoltre confermato la prassi anteriore del Consiglio federale, secondo cui il milite che — per un motivo o per un altro — non ha prestato un servizio, può recuperare la tassa pagata per quell'anno quando avrà fatto un servizio di sostituzione, sia in un anno in cui la sua truppa non è chiamata sotto le armi, sia dopo che la sua classe ha terminato i corsi obbligatori (RU 56 I 44-45). Con la sentenza 19 febbraio 1931 su ricorso Vogel il Tribunale federale ha ribadito i principi enunciati nella sentenza Bise e precisato che il milite deve la tassa per l'anno in cui assolve tardivamente la scuola reclute soltanto se manca un servizio di ripetizione al quale fu chiamato (RU 57 I 32). Questa giurisprudenza dev'essere riesaminata.

Adempie il suo obbligo militare e non deve quindi la tassa d'esenzione chi presta il servizio obbligatorio. Orbene, per l'anno in cui frequenta la scuola reclute, il milite presta il servizio che gl'incombe. Egli non deve infatti assolvere, lo stesso anno, anche un corso di ripetizione (art. 4 dell'ordinanza 9 dicembre 1947/24 novembre 1949 del Dipartimento militare federale; art. 2 del DCF 19 dicembre 1952, abrogato e sostituito dall'art. 5 dell'Ordinanza del Consiglio federale 27 novembre 1953 concernente l'adempimento del servizio d'istruzione, RU 1953, 1049). Lo stesso vale anche pel milite che compie la scuola reclute fuori termine. Con questa prestazione egli adempie il servizio al quale è tenuto, avuto riguardo alla sua situazione di ritardatario. La scuola reclute lo dispensa dunque, per l'anno in cui ha luogo, dal pagamento della tassa; va però da sè che questo medesimo servizio

non può in pari tempo essere considerato come un servizio di compensazione (art. 107 RTM), che gli conferirebbe il diritto al ricupero della tassa per l'anno nel quale avrebbe dovuto ricevere normalmente la sua istruzione militare di base. Questa e le altre tasse eventualmente dovute per gli anni anteriori a quello della scuola reclute potranno invece essergli restituite più tardi, quando avrà assolto, oltre i corsi di ripetizione che incombono ancora alla sua classe d'età, dei servizi di compensazione. Il primo di questi servizi darà diritto alla restituzione della tassa pagata pel primo anno (cosiddetto anno di scuola reclute); il secondo servizio di compensazione alla restituzione della tassa pagata pel secondo anno, e così via (art. 108 RTM). Il diritto alla restituzione si prescrive dopo spirato il quinto anno a contare da quello in cui ha avuto luogo il servizio di compensazione (art. 110 RTM).

Questo nuovo ordinamento della restituzione delle tasse vale anche pel naturalizzato. Prima della naturalizzazione, il naturalizzato non ha alcun obbligo militare verso la Svizzera. Se, acquistata la cittadinanza svizzera, non è chiamato tempestivamente ad assolvere la scuola reclute, egli si trova nella stessa situazione del milite che all'età di prestar servizio era cittadino svizzero e che per un motivo qualsiasi riceve tardivamente la sua istruzione militare di base.

4. — Da quanto esposto risulta che la scuola reclute assolta da Ballinari lo dispensa dal pagamento della tassa militare pel 1951, ma non gli conferisce contemporaneamente il diritto alla compensazione con la tassa dovuta pel 1949. Egli deve pagare le tasse militari per gli anni 1949 e 1950, tasse che potranno essergli restituite quando avrà assolto dei servizi di compensazione.

Il Tribunale federale pronuncia:

Il ricorso è respinto. Il ricorrente è soggetto alla tassa militare per gli anni 1949 e 1950.