

# CAMERA DEI DEPUTATI <sup>N. 1468</sup>

## PROPOSTA DI LEGGE

d'iniziativa del Deputato VISENTINI

*Presentata il 12 gennaio 1973*

### Norme per la definizione delle pendenze tributarie

ONOREVOLI COLLEGHI! — 1. La materia che forma oggetto della presente proposta legislativa è fra quelle che tipicamente dovrebbero essere di iniziativa governativa e alle quali meno si adatta la iniziativa parlamentare: sia per la valutazione che essa presuppone della situazione della amministrazione, dei suoi problemi e delle sue possibilità, sia perché essa presenta un delicato tecnicismo che meglio rientra nelle possibilità di azione governativa che non in quelle di iniziativa parlamentare. In occasione di una trasformazione così sostanziale di una parte importante del nostro sistema tributario, quale è quella prevista dalla legge 9 ottobre 1971, n. 825, i membri del Parlamento possono utilmente far presente in sede parlamentare — e, come ogni cittadino ogni studioso e ogni pratico, in ogni altra sede — il loro punto di vista sulla opportunità che eventualmente ravvisino di norme che meglio consentano il passaggio dai vecchi ai nuovi tributi con la più rapida liquidazione del passato e il migliore avviamento dell'avvenire. Lasciando tuttavia l'iniziativa al governo, alla sua valutazione, alla sua responsabilità e all'apporto tecnico prezioso dell'amministrazione.

A questa linea di condotta il proponente intendeva attenersi, pur avendo fatto presente da tempo, in più sedi e in più occasioni, la esigenza che egli ravvisa di un complesso provvedimento di collegamento e di coordinamento fra la gestione di tributi soppressi dalla

citata legge 9 ottobre 1971, n. 825, e quelli che essa introduce, e nonostante le ripetute e recise affermazioni contrarie del ministro delle finanze, senatore Athos Valsecchi.

Senonché in data 14 novembre 1972 alcuni senatori appartenenti al medesimo gruppo parlamentare del ministro delle finanze presentarono un disegno di legge (n. 558) contenente « norme transitorie per facilitare la attuazione del nuovo sistema tributario ». Presumendo una coerenza nell'azione della maggioranza e in particolare nell'azione del gruppo di maggioranza relativa, si poteva ritenere che la iniziativa dei senatori democristiani fosse concordata con il governo, e in particolare con il ministro delle finanze, e che derivasse dalla preferenza che in questa occasione lo stesso governo dava ad una iniziativa parlamentare. Senonché successivamente, e ancora di recente, il ministro delle finanze ha invece confermato la sua decisa opposizione.

Nello stesso tempo venivano diffuse notizie non smentite in merito a istruzioni diramate, in forma non ufficiale ed anzi molto riservata, dal ministro delle finanze agli uffici tributari per « bonarie » sistemazioni transattive delle pendenze in atto: iniziativa che non può non determinare gravi perplessità, sia per la forma che per il contenuto, non essendo ammissibile che si invitino gli uffici a venir meno alla loro funzione, che è di esatta applicazione della legge e non di discrezionale condiscendenza, e

che si affidino agli uffici responsabilità di valutazioni soggettive che ad essi non possono venire attribuite.

In questa situazione — nella pericolosa incertezza che si è determinata per i contribuenti e nel grave disordine di metodo che l'indicata iniziativa ministeriale esprime, proprio nel momento in cui si avvia una riforma che dovrebbe essere soprattutto chiarezza di metodo e rigore di principi — è indispensabile uscire dal riserbo che era sembrato doveroso e può essere invece utile concretare il proprio punto di vista in formulazioni articolate: e ciò come contributo a una discussione che oramai è aperta anche in sede parlamentare.

Va soggiunto che il proponente ritiene che la soluzione del problema sia di estrema urgenza, anche per eliminare lo stato di generale incertezza che è stato creato. Si ritiene quindi che sia più che mai indispensabile una iniziativa governativa, eventualmente anche nella forma del decreto-legge, dal quale ovviamente dovrebbe rimanere esclusa la previsione di amnistia (articolo 17 del disegno di legge proposto), la cui delega al Presidente della Repubblica non può formare oggetto di provvedimenti provvisori del governo con forza di legge, ma deve essere deliberata dalle Camere (articolo 79 della Costituzione). Una tempestiva azione governativa — e cioè in concomitanza con il decreto delegato sull'IVA e sulle altre imposte indirette — sarebbe stata assai opportuna. La rapida emanazione di un provvedimento nella forma del decreto-legge continua ancora oggi ad esserlo, anche per evitare che il ritardo e il tempo parlamentare necessario per la emanazione di una legge consentano ai contribuenti, e forse in qualche caso anche agli uffici, di predisporre situazioni in vista del provvedimento.

2. L'iniquità, l'assurdità e la inapplicabilità della legislazione tributaria italiana della quale la legge 9 ottobre 1971, n. 825, ha previsto l'abrogazione, sono state denunciate e sottolineate infinite volte, in sede politica con dichiarazioni governative e con ripetute dichiarazioni in Parlamento, in sede dottrina e in sede pratica. È di qualche settimana fa una ulteriore pubblica affermazione in tal senso da parte del ministro delle finanze.

Non è quindi il caso di ripetere ancora una volta come in Italia la legislazione tributaria della quale è prevista l'abrogazione non costituisce un sistema tributario degno di questo nome — quali ne fossero gli orientamenti, più o meno accettabili, e quale ne fosse la maggiore o minore asprezza — bensì un'accozza-

glia di tributi, spesso incongruenti l'uno con l'altro e spesso incoerenti al loro stesso interno, con larghi strati di oppressione e larghi parchi di esenzioni, con discrezionalità e arbitri nell'applicazione e con larghissime zone di inapplicazione e di evasione.

La nuova legislazione — pur con qualche grave imperfezione dovuta a mio avviso a una non completa consapevolezza delle ragioni fondamentali della riforma, e pur con alcuni errori tecnici anche gravi, che in questa materia più che in ogni altra costituiscono errori politici ed economici — costituisce un sistema che ha una coerenza, che l'opinione pubblica e i contribuenti possono nel complesso considerare accettabile e che obiettivamente può essere applicato. La riforma tributaria può quindi assolvere la funzione prima e fondamentale per la quale era necessaria: che è di riportare nella legge il rapporto tributario che oggi si svolge in gran parte fuori della legge fra approssimazioni, discrezionalità e tolleranze. È quindi evidente che il passaggio dalla vecchia alla nuova legislazione tributaria non può essere considerato come un evento normale e non può avvenire senza una disciplina che consenta una particolare sistemazione delle pendenze relative ai tributi destinati ad essere soppressi, soprattutto per quanto riguarda l'imposizione diretta.

Per un verso occorre che la nuova legislazione — e quindi, dal 1° gennaio 1973 l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte indirette, e dal 1° gennaio 1974 le nuove imposte dirette — trovi fin dall'inizio esatta applicazione: e a tal fine è indispensabile l'adesione dei contribuenti e dell'opinione pubblica. Adesione e consenso che costituiscono elementi indispensabili per l'applicazione di ogni legislazione tributaria. Per altro verso però, proprio per raggiungere questo risultato, occorre eliminare la pesante ombra del passato, non essendo pensabile, e non sarebbe neppure obiettivamente giustificato, che la precisa e rigorosa applicazione degli obblighi che i nuovi tributi, e in particolare l'IVA, prescrivono possano costituire elemento di riferimento per l'applicazione dei vecchi tributi che il legislatore ha sostituito ritenendoli iniqui e inapplicabili. Non è cioè pensabile — e verrebbe a mancare ogni consenso di opinione pubblica alla riforma — che il primo risultato della volontà di applicare i nuovi tributi sia di rendere per la prima volta applicati alla generalità dei contribuenti, e per tutti gli anni per i quali sono in sospenso gli accertamenti e le contestazioni, i vecchi tributi soppressi o in corso di soppressione.

D'altro canto, sarebbe una mera finzione limitare la disciplina di sistemazione del passato ad una norma che prescrivesse agli uffici di ignorare, nell'applicazione e nella definizione dei vecchi tributi (e quindi per le imposte dirette anche per il 1973), gli elementi raccolti ai fini dei nuovi tributi. Questa sarebbe una soluzione insostenibile tecnicamente, perché il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non si basano su una disciplina legale delle prove, ma sulla completa utilizzazione e sulla considerazione e valutazione di tutti gli elementi conosciuti; insostenibile psicologicamente e moralmente, perché l'ufficio non può, nell'effettuare l'accertamento e nel sostenerlo in sede contenziosa, fingere di ignorare ciò che conosce; pericolosissima per la immensa discrezionalità che attribuirebbe agli uffici, ai quali darebbe responsabilità delle quali non è giusto aggravarli; e sarebbe infine una soluzione che non raggiungerebbe il risultato voluto, perché i contribuenti non potrebbero avere alcuna fiducia nel fatto che l'ufficio debba o possa fingere di ignorare ciò che conosce. Sarebbe del tutto negativo iniziare la nuova fase della vita tributaria del paese — che, come si è detto, deve essere quella della obiettiva applicazione della legge — invitando gli uffici a disapplicare la legge e cercando di dare ai contribuenti assicurazioni e fiducia che la legge non sarà applicata.

3. Il problema riguarda anzitutto e principalmente le imposte dirette, sia perché più numerose sono le pendenze arretrate, sia perché i nuovi tributi diretti troveranno applicazione soltanto dal 1° gennaio 1974; e occorre che la soluzione risponda alle seguenti esigenze:

a) che le definizioni che si vogliono consentire e promuovere possano avvenire senza richiedere oneroso impegno di lavoro agli uffici, i quali devono dedicarsi alla organizzazione necessaria per i nuovi tributi e alla gestione di questi;

b) che le definizioni possano avvenire in modo rapido, in modo che la sistemazione del passato determini un immediato consistente gettito tributario, indispensabile per coprire le flessioni che la fase di passaggio dai vecchi ai nuovi tributi determinerà, anche per ragioni strettamente tecniche, negli anni 1973 e 1974;

c) che le definizioni avvengano senza consentire patteggiamenti e discrezionalità;

d) che le definizioni avvengano in modo che su di esse non abbiano riflesso gli elementi che i contribuenti dovranno portare a cono-

scenza degli uffici, o che questi potranno rilevare, in adempimento della disciplina prevista per i nuovi tributi, e che esse avvengano quindi in base agli elementi già acquisiti alla data di entrata in vigore del provvedimento proposto.

Per raggiungere questi risultati occorre che la definizione degli imponibili sia stabilita dalla legge, sulla base di elementi già acquisiti, che al contribuente venga offerta soltanto la possibilità di aderire o meno alla soluzione indicata dalla legge e che all'ufficio sia affidato soltanto il compito di ricevere la richiesta del contribuente e di dare esecuzione alla definizione così intervenuta.

Le disposizioni del disegno di legge proposto si ispirano a questi criteri, come verrà esposto illustrando le singole norme.

Per raggiungere il risultato voluto e per assicurare le adesioni più vaste da parte dei contribuenti, occorre inoltre che le definizioni previste dalla legge siano accompagnate dal condono delle sopratasse e delle altre sanzioni non penali nonché da una amnistia quanto meno per i reati in materia di imposte dirette. Ciò si impone anche da un altro punto di vista. Se il punto di partenza della riforma tributaria, la ragione cioè della abrogazione dei vecchi tributi e della introduzione dei nuovi, sono in primo luogo, soprattutto per quanto riguarda la imposizione diretta, le riconosciute inapplicabilità e iniquità dei tributi soppressi, è doveroso che venga rinunciato all'applicazione delle sopratasse e delle altre sanzioni inerenti ai tributi soppressi. Inoltre la possibilità delle definizioni previste dal provvedimento, costituisce un fatto nuovo e sopravvenuto che modifica la situazione in cui avvenne a suo tempo la dichiarazione del contribuente. In molti casi, infatti, le definizioni previste dal provvedimento proposto costituiranno, in forma indiretta, una mitigazione delle aliquote delle imposte dirette che saranno abrogate dal 1° gennaio 1974. Per i redditi di lavoro subordinato, come è noto, una non irrilevante attenuazione dell'onere tributario è stata disposta con decorrenza dal 1° gennaio 1973, come anticipazione della riforma dell'imposizione diretta che entrerà in vigore il 1° gennaio 1974, dall'articolo 8-*quater* della legge 24 luglio 1972, n. 321.

Questa ultima considerazione e le esigenze già esposte che la definizione delle pendenze arretrate avvenga senza discrezionalità e patteggiamenti, liberando gli uffici da pesante lavoro e con rapidità, impongono che le definizioni abbiano luogo con criteri sintetici e in modo automatico, indipendentemente dagli

elementi analitici già in possesso degli uffici o che questi potrebbero acquisire: e quindi, senza porre distinzioni a seconda dei casi in cui l'accertamento o la decisione della commissione di primo grado si basano su elementi analitici e su prove documentali e i casi in cui ciò non sia. Altrimenti si aprirebbero un nuovo contenzioso, spesso assai difficile, e nuovi patteggiamenti, per stabilire quali caratteri abbiano gli elementi raccolti dall'ufficio o adottati dalle commissioni.

4. Le considerazioni precedentemente esposte, la reale situazione degli accertamenti e il numero delle pendenze, comportano che la disciplina proposta trovi applicazione per tutti i soggetti. In particolare non sarebbe giustificata una esclusione dei soggetti tassabili in base al bilancio (articolo 8, terzo comma del testo unico delle imposte dirette).

Il numero di questi soggetti è assai rilevante. Si tratta anzitutto di 43.815 società per azioni (al 30 aprile 1972). A queste vanno aggiunte le società a responsabilità limitata, per le quali non esiste alcuna rilevazione anagrafica ma che indubbiamente sono in numero molto più elevato delle società per azioni, le società cooperative per le quali parimenti non si è riusciti ad avere una indicazione sufficientemente attendibile, nonché gli enti. Nel complesso si tratta probabilmente di oltre duecentomila soggetti, la larga maggioranza dei quali ha sicuramente in sospeso più di un periodo d'imposta. Non sarebbe quindi né opportuno né equo escludere dalla applicazione del provvedimento questi soggetti, che fra l'altro in molti casi costituiscono iniziative di modeste dimensioni.

Inoltre va tenuto presente che se ai sensi della legge tutti i soggetti ricordati sono qualificati « tassabili in base al bilancio », nella realtà i soggetti nei confronti dei quali gli accertamenti degli uffici e le definizioni degli imponibili avvengono analiticamente, ai sensi dell'articolo 119 del testo unico delle imposte dirette, e in particolare quelli nei cui confronti gli accertamenti e le definizioni avvengono esclusivamente su base documentale (e cioè veramente « in base al bilancio »), sono nella realtà qualche decina in tutta Italia, anche se in altri moltissimi casi, in sede di « adesione del contribuente all'accertamento dell'ufficio » (concordato), per superare l'ostacolo dell'ultimo comma dell'articolo 120 del medesimo testo unico delle imposte dirette, la definizione avviene formalmente in modo analitico: nel senso cioè che si procede a confezionare un conto analitico per rivestire e coprire con esso

un risultato che è stato invece raggiunto in modo sintetico, come conclusione transattiva di una discussione sull'imponibile e spesso addirittura di una discussione sull'imposta.

Tuttavia uno scrupolo di rigore porta a considerare — come si dirà più avanti — se per i soggetti tassabili in base al bilancio le definizioni previste dal provvedimento debbano essere escluse in materia di imposta di ricchezza mobile cat. *B* nei casi in cui l'accertamento dell'ufficio o la decisione della commissione sono avvenute su base esclusivamente analitica e documentale, senza alcuna integrazione presuntiva.

5. Gli articoli da 1 a 10 della proposta di legge disciplinano la definizione, per iniziativa del contribuente (articolo 7 e articolo 10), delle pendenze per le imposte dirette relative a periodi d'imposta per i quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto anteriormente alla data di entrata in vigore del provvedimento proposto (articolo 1). Per i tributi erariali i termini per la presentazione della dichiarazione sono, come è noto, quelli indicati dagli articoli 21 e 22 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, in quanto l'articolo 23 del medesimo testo unico prevede soltanto una tolleranza a favore del contribuente — per cui la dichiarazione presentata entro un mese è valida, salva l'applicazione della soprattassa — ma non un diverso termine.

In particolare gli articoli da 1 a 9 disciplinano i casi in cui vi è stata o la dichiarazione del contribuente o l'accertamento dell'ufficio, mentre l'articolo 10 prevede il caso in cui per gli ultimi tre periodi d'imposta non vi sono stati né le dichiarazioni né gli accertamenti.

Diverse e numerose sono le situazioni che si possono presentare. Pur dovendo cercare di considerarne quante più possibile per dare a ciascuna adeguata soluzione, tenendone presenti le differenze, occorre tuttavia porre qualche limite per evitare una casistica eccessiva e ancora più complessa di quella che è indispensabile e che viene svolta nel disegno di legge in esame.

Gli articoli 2 e 3 considerano i casi in cui è intervenuto l'accertamento da parte dell'ufficio.

L'articolo 2 prevede l'ipotesi in cui l'accertamento dell'ufficio è stato o può ancora essere impugnato dal contribuente, ma non è stata ancora notificata la decisione di primo grado. In questi casi viene consentita la riduzione della metà della differenza fra l'imponibile dichiarato dal contribuente e quello accertato

dall'ufficio (primo comma) e in caso di omessa o incompleta dichiarazione la riduzione a metà dell'imponibile accertato dall'ufficio (secondo comma). La riduzione è di due terzi quando la differenza non supera i tre milioni (primo comma) o quando, in caso di omissione o incompletezza della dichiarazione, l'imponibile accertato dall'ufficio non supera i tre milioni (secondo comma).

Per fare qualche esempio, se il contribuente ha dichiarato cinque milioni e l'ufficio ha accertato dieci milioni, il contribuente ha diritto di definire per un imponibile di sette milioni e mezzo. Se invece, avendo il contribuente dichiarato cinque milioni, l'ufficio ha accertato otto milioni, il contribuente ha diritto di definire per un imponibile di sei milioni. Se il contribuente non ha presentato dichiarazione e l'ufficio ha accertato tre milioni, il contribuente ha diritto alla definizione per un milione; e se l'ufficio, nella medesima ipotesi, ha accertato cinque milioni, il contribuente ha diritto alla definizione per due milioni e mezzo.

Evidentemente la misura delle riduzioni proposte non deriva da ragioni di principio o da criteri assoluti, ma necessariamente risponde soltanto a valutazioni di opportunità.

L'articolo 3 considera i casi in cui è già stata notificata al contribuente la decisione di primo grado. La misura delle riduzioni previste intende essere in via di massima coordinata con le riduzioni previste dall'articolo 2, con riferimento all'alteggiamento delle parti e all'indizio che esso può fornire nei confronti del maggiore o minore avvicinamento alla realtà di quanto deciso dalla commissione di primo grado.

Si distinguono quindi l'ipotesi in cui il ricorso contro la decisione della commissione è stato presentato soltanto dal contribuente e non è più proponibile da parte dell'ufficio (nel quale caso la differenza da considerare ai fini della riduzione è quella fra l'imponibile dichiarato e quello determinato dalla commissione), l'ipotesi in cui il ricorso è stato presentato soltanto dall'ufficio e non è più proponibile da parte del contribuente (nel quale caso la differenza da considerare è quella fra l'imponibile accertato dall'ufficio e quello determinato dalla commissione) e l'ipotesi in cui il ricorso è stato presentato o è ancora presentabile sia dall'ufficio sia dal contribuente (nel quale caso, come in quello previsto dall'articolo 2, la differenza da considerare è fra l'imponibile dichiarato dal contribuente e quello accertato dall'ufficio).

Nello stabilire la posizione delle parti nella lite tributaria, si può tenere conto del ricorso incidentale quando esso risulta essere già stato proposto alla data di entrata in vigore della legge (lettera *c*); mentre in ogni altro caso si deve fare riferimento soltanto al ricorso principale, sia nell'ipotesi in cui esso è ancora proponibile, assimilandola necessariamente con quella di avvenuta presentazione del ricorso (e quindi, stante la disciplina prevista dall'articolo 38 del regio decreto 8 luglio 1937, n. 1516, rientrando sempre nella previsione della lettera *c*), sia nell'ipotesi in cui non è più proponibile. Non sarebbe possibile fare riferimento alla proponibilità del ricorso incidentale in quanto, come è noto, viene ritenuto (anche se non mancano opinioni differenti) che esso possa essere proposto con il primo atto di difesa (articolo 40 del regio decreto 8 luglio 1937, n. 1516, in relazione all'articolo 344 del codice di procedura civile) e quindi senza che sia stabilito uno specifico termine.

La medesima esigenza di certezza comporta che si debba far riferimento al fatto che alla data di entrata in vigore del provvedimento sia o meno avvenuta la notificazione della decisione della commissione di primo grado e non al fatto che la decisione sia stata presa (articolo 30 del regio decreto 8 luglio 1937 citato) ed eventualmente anche trasmessa all'ufficio (articolo 34 del citato regio decreto 8 luglio 1937). Il caso in cui la decisione è stata presa ma non notificata, rientra quindi nella previsione dell'articolo 2. D'altra parte il riferimento che gli articoli 2 e 3 facessero al fatto che la decisione sia stata presa anziché a quello che essa sia stata notificata, non avrebbe alcuna rilevanza. Infatti la decisione non ancora notificata è impugnabile da entrambe le parti entro trenta giorni dalla notificazione (articolo 38 del regio decreto 8 luglio 1937 citato) e si ricadrebbe quindi nella ipotesi dell'articolo 3, lettera *c*), che prevede la medesima riduzione della metà della differenza fra l'imponibile dichiarato dal contribuente e quello accertato dall'ufficio che è prevista dall'articolo 2.

Anche nei casi contemplati dall'articolo 3 viene prevista, all'ultimo comma, una riduzione più elevata quando la differenza è inferiore ai tre milioni.

L'articolo 4 dispone che per i tributi locali in nessun caso l'imponibile può essere definito in misura inferiore a quella indicata dal contribuente nel ricorso, ai sensi dell'articolo 277 del testo unico per la finanza locale.

L'articolo 5 considera l'ipotesi in cui l'ufficio per periodi d'imposta per i quali il contri-

biente ha presentato dichiarazione, non abbia ancora notificato l'accertamento ma sia ancora in termini per farlo. In questi casi non sarebbe pensabile far riferimento all'accertamento dell'ufficio notificato in un momento successivo, in quanto l'ammontare per il quale la definizione potrebbe avere luogo, a richiesta del contribuente e secondo la disposizione dell'articolo 2, deriverebbe da un elemento ancora non noto e dipendente dall'ufficio; e verrebbe quindi meno il criterio di automaticità che il provvedimento intende seguire. È quindi necessario fare riferimento all'imponibile definito, nei modi ordinari o ai sensi del presente provvedimento, per il periodo d'imposta precedente. Si propone infatti (articolo 5) che nell'ipotesi indicata la dichiarazione del contribuente non sia soggetta a rettifica dell'ufficio se l'imponibile dichiarato supera di almeno il dieci per cento l'imponibile definito per il periodo d'imposta precedente; e ove ciò non sia, che l'imponibile possa essere definito per un ammontare corrispondente all'imponibile definito per il periodo d'imposta precedente aumentato del dieci per cento.

L'articolo 6 prevede, al primo comma, il condono delle sanzioni non penali (sopratasse e pene pecuniarie) nei casi in cui l'imponibile sarà definito secondo le disposizioni precedentemente illustrate. Viene tuttavia posto un limite nel senso che in sede di imposta complementare sul reddito l'ammontare della sopraffassa condonata non potrà superare i dodici milioni per ciascun periodo d'imposta; con la ulteriore indicazione che l'ammontare della sopraffassa (dovuta per la parte che eventualmente ecceda i dodici milioni) viene stabilito applicando anche l'articolo 249 del testo unico. Tale indicazione è giustificata ed anzi necessaria in quanto, se è vero che le definizioni degli imponibili previste dagli articoli precedentemente illustrati non rientrano formalmente nelle ipotesi contemplate dal citato articolo 249 — sia perché non si tratta di adesione del contribuente all'accertamento dell'ufficio, sia perché il provvedimento in esame considera anche ipotesi in cui vi è già stata la decisione della commissione di primo grado — si tratta tuttavia di casi molto vicini alla adesione del contribuente all'accertamento dell'ufficio, e si potrebbe anzi dire che si tratta della adesione del contribuente a una proposta di definizione fatta dalla legge: cosicché ancor più giustificata appare l'applicazione della norma del citato articolo 249.

La proposta limitazione a dodici milioni per il condono della sopraffassa in sede di

imposta complementare, trova giustificazione nella considerazione che questa imposta si richiama tipicamente alla situazione complessiva del soggetto persona fisica, e che la limitazione medesima riduce il beneficio per i contribuenti di maggiore capacità contributiva e per i quali l'entità della infrazione commessa non merita la completa benevolenza da parte del legislatore. La limitazione non avrebbe invece alcuna giustificazione per i tributi a carattere reale (e in particolare per la imposizione sulle imprese) stante la loro diversa natura per cui il diverso e più elevato ammontare non esprime una maggiore « ricchezza » del soggetto e sotto questo profilo neppure una maggiore « capacità contributiva », ma soltanto maggiori dimensioni ed eventualmente migliore utilizzazione dei fattori produttivi.

L'articolo 7 disciplina gli aspetti formali della definizione del rapporto e gli effetti di essa. Nella disciplina proposta, la definizione dell'imponibile avviene con la richiesta del contribuente all'ufficio competente — richiesta che deve avvenire, a pena di decadenza, entro tre mesi dall'entrata in vigore del provvedimento — che siano applicate nei suoi confronti le norme illustrate. Se alla data di entrata in vigore del provvedimento proposto il contribuente si trova ad avere più periodi d'imposta relativi al medesimo tributo per i quali la definizione dell'imponibile non è ancora avvenuta, la richiesta di definizione deve riguardare inscindibilmente tutti i periodi d'imposta pendenti. Il contribuente deve valutare la propria situazione tributaria nel complesso e non sarebbe opportuno consentirgli di avvalersi soltanto per un caso, e non per gli altri, della possibilità di definizione prevista dal provvedimento, e ciò anche in relazione alle finalità pratiche del medesimo. Come si è detto, la inscindibilità viene prevista per le pendenze relative al medesimo tributo. Non sarebbe né equo, né pratico sotto il profilo amministrativo, che essa comprendesse tutte le pendenze anche se relative a tributi diversi. Inoltre, per ragioni pratiche, la inscindibilità viene prevista per le pendenze di competenza del medesimo ufficio. Infine la inscindibilità può riguardare soltanto i casi in cui il provvedimento di accertamento si trova nelle fasi indicate dagli articoli 2 e 3 e per i quali viene prevista una definizione forfettaria dell'imponibile, e non può quindi comprendere né i casi contemplati dall'articolo 5, né le contestazioni per le quali è già stata notificata la decisione della commissione di secondo grado e per le quali, essendo esaurita la fase processuale di valutazione dell'imponibile, l'articolo 9 detta una

diversa disciplina che non prevede alcuna riduzione dell'imponibile.

Con la richiesta del contribuente, l'imponibile risulta definito e da tale momento si estingue l'eventuale procedimento in corso avanti le commissioni tributarie. Si ritiene opportuna una esplicita norma in tal senso (articolo 7, secondo comma) — così come è nell'ultima parte del terzo comma dell'articolo 34 del testo unico delle imposte dirette per il « concordato » — allo scopo di evitare il dubbio (che in materia di concordato esisteva prima della norma citata) che ai fini della estinzione del rapporto processuale tributario occorra un apposito atto di rinuncia.

Sembra giustificato che l'imposta o la maggiore imposta dovuta a seguito della definizione dell'imponibile sia soggetta alle maggiorazioni previste dall'articolo 184-bis del testo unico delle imposte dirette. Questa norma prevede, come è noto, un compenso per ritardato pagamento, compenso che per tale sua natura non ha ragione di essere compreso nel condono. Inoltre, almeno per i casi ai quali il presente provvedimento si riferisce, la formulazione proposta intende superare, accogliendo la soluzione data dalla Cassazione con la sentenza 23 aprile 1970, n. 1171, il contrasto che nella prima sezione della Corte di cassazione si è determinato in ordine alla interpretazione della norma del citato articolo 184-bis, in relazione all'articolo 245 del medesimo testo unico delle imposte dirette.

Sembra inoltre opportuno e giustificato che quanto dovuto dal contribuente sia iscritto in ruolo speciale, e come tale sia pagato in unica soluzione. Questa opportunità deriva sia dalla considerazione che di fronte alla larghezza che la legge dimostra, e ai relativi benefici per i contribuenti, è doveroso che il contribuente paghi al più presto il suo residuo debito verso il fisco e chiuda anche sotto questo profilo il rapporto; sia per esigenze di serietà e per evitare che il contribuente trovi, nella benevola definizione consentita dalla legge, ulteriori motivi di rinvio del suo residuo e ridotto dovere tributario; sia per le esigenze già illustrate di gettito tributario. Si poteva addirittura pensare di subordinare i benefici del provvedimento al pagamento da parte del contribuente di quanto dovuto; e quindi tecnicamente si poteva pensare ad una soluzione che condizionasse la definizione dell'imponibile all'avvenuto pagamento del tributo, prevedendo che la richiesta del contribuente avesse soltanto l'effetto di sospendere o di interrompere i termini per i ricorsi e per gli accertamenti e di determinare la sospensione del

giudizio eventualmente in corso avanti le commissioni, e che il giudizio riprendesse, e i termini a loro volta riprendessero o ricominciassero a decorrere, se il contribuente non avesse provveduto al pagamento. Senonché questa soluzione presenta alcune difficoltà tecniche, e soprattutto non rientra nel sistema della nostra imposizione diretta — al quale non sembra il caso di derogare in una fase finale — che non subordina la definizione dell'imponibile al pagamento del tributo.

Se la definizione dell'imponibile nei modi illustrati comporta una differenza a favore del contribuente in confronto alle somme che sono state iscritte provvisoriamente a ruolo, si procederà allo sgravio nei modi normali (articoli 178, secondo comma, 198 e 199 del testo unico delle imposte dirette). Tuttavia non sarebbe giustificato che la maggiorazione prevista dall'articolo 199-bis del medesimo testo unico a favore del contribuente trovasse applicazione con la decorrenza prevista dall'articolo medesimo, in quanto il rimborso deriva da un fatto legislativo sopravvenuto e da un trattamento di benevolenza che la legge concede. La maggiorazione avrà ragione di essere soltanto se lo sgravio dovesse ritardare oltre dodici mesi dalla definizione dell'imponibile, definizione che, come si è detto sopra, avviene con la richiesta del contribuente di applicazione della disciplina della nuova legge (articolo 7, secondo comma, ultima parte).

Nei confronti dei soggetti tassabili in base al bilancio indicati dall'articolo 8, terzo comma, del testo unico delle imposte dirette, e degli altri soggetti che hanno chiesto la tassazione in base al bilancio ai sensi dell'articolo 104 del medesimo testo unico, è indubbiamente giustificato che le definizioni previste dal provvedimento in esame abbiano luogo, oltre che per i tributi diversi dall'imposta di ricchezza mobile categoria B — in quanto per questi tributi la legge detta una disciplina unica per la determinazione dei redditi imponibili, valevole per tutti i soggetti — anche nei casi di accertamento sintetico e presuntivo dell'imponibile di ricchezza mobile categoria B, ai sensi dell'articolo 120 del medesimo testo unico. Le ipotesi di determinazione presuntiva del reddito sono infatti quelle alle quali meglio si adatta la definizione sintetica degli imponibili prevista dalle disposizioni precedentemente illustrate. Si osserva per inciso che, ai fini delle definizioni previste dalla proposta di legge in esame, non è necessaria una deroga all'ultimo comma del citato articolo 120. Questo vieta la definizione dell'imponibile mediante adesione del contribuente al-

l'accertamento dell'ufficio; mentre la definizione prevista dalla proposta di legge in esame deriva dalla legge e dalla adesione del contribuente alla soluzione offerta dalla legge.

Anche per quanto riguarda i casi in cui l'imponibile è stato determinato analiticamente ai sensi dell'articolo 119 del testo unico delle imposte dirette, la esclusione di essi, o di alcuni di essi, dall'applicazione del provvedimento proposto, e in particolare dalla possibilità delle definizioni a carattere sintetico previste dagli articoli 2, 3 e 5, potrebbe essere considerata non giustificata e addirittura discriminatoria. Infatti, anche nei confronti degli altri soggetti le soluzioni forfettarie previste possono condurre alla definizione degli imponibili per somme inferiori a quelle che derivano dagli elementi analitici e documentali in base ai quali è avvenuto (o nel caso dell'articolo 5 potrebbe avvenire) l'accertamento dell'ufficio, o sui quali è basata la decisione della commissione di primo grado. Nonostante l'esattezza e il peso di questi rilievi si ritiene tuttavia opportuno seguire la soluzione più rigorosa nei casi in cui la determinazione dell'imponibile nei confronti dei soggetti in questione ha carattere analitico ed esclusivamente documentale: e ciò per le seguenti ragioni.

Come è noto, l'articolo 119 del testo unico delle imposte dirette, nel disciplinare la determinazione analitica del reddito imponibile ai fini dell'imposta di ricchezza mobile categoria *B* per i soggetti in esame, prevede oltre che il caso in cui la determinazione analitica del reddito avviene su base documentale, anche il caso in cui vi è integrazione o correzione su base presuntiva (« induttivamente ») degli elementi che compongono il conto economico del soggetto. La soluzione che qui si propone è nel senso che nei confronti dei soggetti in questione le definizioni previste dagli articoli precedentemente esaminati non sono applicabili, ai fini della imposta di ricchezza mobile categoria *B*, se l'imponibile determinato dall'ufficio, o dalla commissione di primo grado, analiticamente e su base documentale, e quindi escludendo ogni integrazione o correzione presuntiva, risulta più elevato di quello che risulterebbe dall'applicazione dei criteri sintetici di definizione dell'imponibile previsti dagli articoli precedenti (articolo 8, primo comma).

Pur con le perplessità precedentemente indicate, si ritiene che questa soluzione sia giustificata dalla considerazione che si tratta di soggetti nei confronti dei quali la legge

pone il bilancio e le scritture contabili come elementi fondamentali della determinazione dell'imponibile, e considerando quindi che, pur nell'indirizzo di voluta semplificazione e di rapido risultato che il provvedimento si propone, non sarebbe possibile nei confronti di tali soggetti derogare ai risultati che derivano dal bilancio e dalle scritture contabili.

Altra soluzione potrebbe essere di mantenere fermo il risultato che deriva dalla determinazione analitica e documentale e prevedere che si applichino le disposizioni dei precedenti articoli 2 e 3 per la parte di imponibile eventualmente derivante dalle correzioni o integrazioni presuntive (« induttive ») contemplate dal terzo comma dell'articolo 119. Senonché questa soluzione — che comunque non potrebbe valere per il caso previsto dall'articolo 5, né per quello che vedremo più avanti previsto dall'articolo 11, onde si porrebbe la necessità di ulteriori distinzioni in un provvedimento già tanto complesso — darebbe certamente luogo a complicazioni nella sua applicazione.

Anche nei casi in cui l'accertamento è avvenuto sulla base esclusivamente documentale, è giustificato il condono delle soprattasse e delle pene pecuniarie se il contribuente rinuncia al ricorso contro l'accertamento o contro la decisione della commissione (articolo 8, secondo comma).

Quando il procedimento contenzioso è giunto alla fase in cui al momento dell'entrata in vigore del provvedimento in esame è già stata notificata al contribuente la decisione della commissione di secondo grado, non sembra opportuno prevedere che la definizione dell'imponibile possa avere luogo in misura più ridotta. Si tratta di procedimenti che sono oramai in una fase avanzata e per i quali la discussione valutativa è chiusa, rimanendo aperte soltanto le possibilità di reclamo per questioni di diritto, o per questioni di fatto diverse dalle questioni di valutazione dell'imponibile. Anche le esigenze di alleggerimento del lavoro degli uffici sono meno pressanti, trattandosi di un numero più ridotto di contestazioni. Tuttavia sembra equo, in rapporto alla complessiva disciplina del provvedimento, che anche in questo caso siano condonate le soprattasse e le altre sanzioni non penali se il contribuente rinuncia al ricorso avverso la decisione della commissione di secondo grado. Ciò potrà contribuire utilmente ad alleggerire il lavoro della commissione centrale. Anche in questo caso il condono della soprattassa in sede di imposta complementare viene limitato ad un massimo di dodici milioni per ciascun



periodo d'imposta. In questo caso però l'ammontare della sopratassa che sarebbe dovuta sarà determinato ai sensi degli articoli 243 e 244 del testo unico delle imposte dirette, e quindi senza la riduzione a metà prevista dall'articolo 249; e ciò sia per il fatto che il giudizio si trova oramai in una fase più avanzata, sia per la considerazione che, a differenza dei casi previsti dagli articoli precedenti, non vi è riduzione di imponibile in confronto a quello indicato dall'ufficio o dalla commissione. Rimane ferma in ogni caso la facoltà dell'ufficio di proporre ricorso o di mantenere il ricorso già eventualmente proposto.

Come è detto nel successivo articolo 15, la rinuncia del contribuente deve essere presentata all'ufficio competente, il quale provvederà a darne comunicazione alla commissione centrale, se il giudizio presso di questa è già instaurato. La rinuncia dovrà avvenire in forma esplicita anche quando il termine per l'impugnazione è ancora in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento, non essendo sufficiente il semplice decorso del termine senza che avvenga la presentazione del ricorso.

Gli articoli precedentemente illustrati si riferiscono ai casi in cui, anche se il contribuente ha omesso la dichiarazione o ha presentato dichiarazione incompleta, vi è stato l'accertamento da parte dell'ufficio (articoli 2 e 3), e a quelli in cui non vi è stato ancora accertamento dell'ufficio ma il contribuente ha dichiarato il reddito (articolo 5).

Sembra opportuno considerare anche le ipotesi in cui il contribuente non ha presentato dichiarazione per gli ultimi tre periodi d'imposta e l'ufficio non ha proceduto all'accertamento. È utile infatti consentire al contribuente di « notificarsi » al fisco e di regolarizzare la sua posizione.

Una soluzione potrebbe essere di consentire al contribuente la presentazione delle dichiarazioni per tutti i periodi d'imposta per i quali il termine per l'accertamento dell'ufficio non è ancora scaduto; ma per determinare un effettivo incentivo alla presentazione delle dichiarazioni, non basterebbe prevedere soltanto il condono dalle sopratasse e dalle pene pecuniarie, ma occorrerebbe anche disporre che le dichiarazioni non saranno soggette a rettifica da parte dell'ufficio, attribuendo così ad esse una mera funzione di notificazione di esistenza da parte del contribuente. Qui si propone invece una diversa soluzione, nel senso che la presentazione della dichiarazione per l'ultimo periodo di imposta per il quale la tempestiva dichiarazione è stata omessa liberi da ogni

obbligazione tributaria per i periodi d'imposta precedenti e comporti condono delle sopratasse e delle pene pecuniarie per omessa dichiarazione: ferma rimanendo — e si ritiene opportuno dirlo esplicitamente — che se la dichiarazione è infedele e, a seguito della rettifica dell'ufficio o di eventuali decisioni, viene definito un imponibile più elevato, si rendono applicabili, ove ne sussistano i presupposti, le sanzioni previste dal testo unico delle imposte dirette.

Non sembra invece il caso di considerare con particolari norme altri casi, come ad esempio quello in cui la dichiarazione sia stata omessa per un solo periodo d'imposta e non vi sia stato accertamento dell'ufficio. Né sarebbe facilmente possibile farlo, perché occorrerebbe prevedere un complesso di ipotesi, appesantendo ulteriormente un provvedimento che è già piuttosto complesso. Il contribuente potrà regolarizzare la sua situazione avvalendosi della disposizione dell'articolo 14, del quale si dirà più avanti; ma la determinazione dell'imponibile avverrà nei modi normali.

6. Estremamente delicato è il problema relativo all'applicazione dei tributi diretti, che saranno soppressi dal 1° gennaio 1974, per i periodi d'imposta per i quali il termine per la presentazione della dichiarazione scadrà dopo l'entrata in vigore del provvedimento in esame. Per le persone fisiche si tratta degli anni 1972 e 1973, se l'attuale provvedimento diventerà legge, come sarebbe necessario, in queste prime settimane del 1973, o se in queste settimane un corrispondente provvedimento, certamente migliorato in confronto a quello qui proposto, verrà disposto dal Governo con decreto-legge. Per le persone giuridiche, nella misura in cui la disciplina proposta è applicabile nei loro confronti, il numero dei periodi d'imposta che può essere interessato dipende dalla data di chiusura dell'esercizio e dalle disposizioni transitorie, che faranno parte dei provvedimenti delegati, relative alla disciplina applicabile agli esercizi in corso al 1° gennaio 1974.

Come si è rilevato all'inizio, si tratta di uno degli aspetti più gravi dei problemi determinati dalla diversità fra la data di applicazione dell'IVA e la data di applicazione delle nuove imposte dirette, problemi la cui soluzione è elemento indispensabile per il successo della riforma e per il consenso e la collaborazione che devono accompagnarla.

La soluzione non può che essere del tutto empirica, con tutto ciò che può comportare

di approssimativo e addirittura di arbitrario; e non può che essere nel medesimo indirizzo già seguito per i periodi d'imposta per i quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto e non è stato ancora notificato avviso di accertamento, pur essendo l'ufficio ancora in termine per provvedervi (articolo 5). La soluzione proposta è quindi nel senso che l'imponibile sia stabilito, ove il contribuente lo chieda, in misura pari all'imponibile del periodo d'imposta precedente aumentato del dieci per cento (articolo 11). Di conseguenza per le persone fisiche, ove il contribuente chieda l'applicazione dell'articolo 11 sia per il 1972 che per il 1973, l'imponibile per il 1973 sarà superiore del venti per cento di quello definito per il 1971, il quale potrà essere definito, a richiesta del contribuente, nei modi previsti dal presente provvedimento e probabilmente, nella maggior parte dei casi, ai sensi dell'articolo 5.

La soluzione, come si è detto, può lasciare gravemente perplessi, nella abitudine che abbiamo di considerare l'imposizione diretta come avente per oggetto, tranne per le imposte i cui imponibili sono determinati su base catastale, il reddito effettivo di ciascun periodo d'imposta. La perplessità tuttavia può essere attenuata se si considera che in tempi non del tutto lontani la nostra imposizione diretta sulle persone fisiche aveva per oggetto, anche per i tributi diversi dall'imposta sui terreni e dall'imposta sui redditi agrari, redditi medi, in quanto la determinazione degli imponibili aveva dapprima stabilità biennale (articoli 3 e 5 della legge 23 giugno 1877, n. 3903), poi stabilità quadriennale (articolo 1 della legge 2 maggio 1907, n. 222) e poi di nuovo stabilità biennale (articolo 5 della legge 8 giugno 1936, n. 1231). La legislazione straordinaria del periodo bellico (imposta sugli utili di contingenza), che comportava la determinazione annuale del reddito, non aveva avuto reale rilevanza modificativa del sistema. È soltanto con la legislazione del dopoguerra che si è giunti al principio della imposizione sul reddito effettivo di ciascun periodo d'imposta. Ma poiché il lavoro dell'amministrazione non è stato impostato su basi coerenti con questo principio, ne è derivato che la pratica applicazione dei tributi è rimasta assai lontana dalla rigorosa determinazione annuale dei redditi effettivi; e la nostra imposizione diretta ha continuato di fatto ad avere, non soltanto per le persone fisiche ma anche per la quasi totalità dei così detti « soggetti tassabili in base al bilancio », sensibili aspetti, se non di stabilità, per lo meno di riferimento a situazioni

pluriennali. Con ciò non si vuole certo pensare che in avvenire si debba ritornare a sistemi di stabilità nella determinazione degli imponibili, ma si vuole soltanto richiamare l'attenzione sul fatto che la proposta che qui si avanza — come soluzione transitoria ed eccezionale per meglio consentire la liquidazione del passato e il buon cammino verso l'avvenire — è meno ingiustificata di quanto potrebbe a prima vista apparire e non estranea al sistema che era accolto in un passato non lontano anche dalla nostra legislazione e che fa ancora parte della concreta realtà attuale. Né d'altro canto sarebbe facile individuare altre soluzioni che presentino i requisiti voluti della obiettività e della certezza.

Anche in questo caso la soluzione non può valere per i soggetti tassabili in base al bilancio quando gli elementi documentali indicano un imponibile più elevato di quello che risulterebbe dall'aumento del dieci per cento dell'imponibile definito per l'esercizio precedente (articolo 11, secondo comma).

7. L'articolo 12 stabilisce che le disposizioni precedentemente illustrate non si applicano alle imposte dovute dai sostituti d'imposta: e ciò vale ovviamente, come del resto è detto riprendendo la formulazione dell'articolo 14 del testo unico delle imposte dirette (« le imposte da essi dovute in luogo di altri »), per le imposte che essi devono in quanto sostituti d'imposta e non per quelle relative a propri presupposti d'imposta. È indispensabile che il sostituto d'imposta che trattiene l'imposta dovuta da altri rimanga in ogni caso obbligato per l'intera somma. Né è possibile distinguere i casi in cui la rivalsa è obbligatoria per legge e quelli in cui è facoltativa, perché anche nei casi in cui è facoltativa il sostituto ha diritto di trattenere il tributo a carico di altri; e non è possibile prevedere una ulteriore distinzione, che complicherebbe il lavoro degli uffici, fra i casi in cui il sostituto ha esercitato la facoltà di rivalsa e quelli in cui non l'ha esercitata.

Sarebbe parimenti ingiustificato applicare criteri di definizione forfettaria degli imponibili nei casi, che riguardano i redditi di categoria C 2, nei quali il sostituto, obbligato dalla legge a esercitare la rivalsa, non l'ha esercitata, o l'ha esercitata soltanto in parte, e non ha effettuato, per le somme per le quali non ha operato la rivalsa, la dichiarazione prevista dall'articolo 25 del testo unico delle imposte dirette. La regolarizzazione, con condono dalle sanzioni non penali, potrà avvenire ai sensi del successivo articolo 14: ed altrettanto

potrà avvenire nei casi, diversi da quelli riguardanti i redditi di lavoro subordinato, in cui il sostituto, pur avendo esercitato la rivalsa, ha omesso la dichiarazione, o ha presentato dichiarazione tardiva o infedele. Come si dirà più avanti, si propone altresì che venga disposta la delegazione al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per l'ammenda prevista dagli articoli 243 e 245. Invece nel caso di ritenute effettuate su redditi di lavoro subordinato, si propone che venga esclusa l'amnistia e che rimangano quindi applicabili anche le sanzioni penali dell'articolo 252 del testo unico delle imposte dirette.

8. L'articolo 13 estende la possibilità di definizione, che gli articoli precedenti prevedono per le imposte dirette, alle questioni di valutazione in materia di imposte di registro, ipotecarie, sulle successioni, sul valore netto dell'asse ereditario, sull'incremento di valore delle aree fabbricabili e dei contributi di miglioratoria specifica.

9. L'articolo 14 estende il condono alle infrazioni in materia di imposte dirette diverse da quelle per le quali il condono è già contemplato dagli articoli 6, 8, 9 e 10, nonché alle infrazioni in materia di tasse e di imposte indirette sugli affari diverse da quelle contemplate nell'articolo 13. Si ritiene che ai fini della riforma tributaria — per eliminare le pendenze passate e dare fiducia che l'esatto adempimento degli obblighi relativi ai nuovi tributi non avrà riflesso sulle pendenze precedenti — questa estensione del condono sia indispensabile. Nello stesso tempo si ritiene che essa sia sufficiente e che non vi sarebbe ragione per una ulteriore estensione ad altri settori impositivi (dogane, monopoli, ecc.).

Nella formulazione della disposizione e nella disciplina della procedura alla quale il condono è condizionato, si è tenuto conto di alcune esperienze relative agli ultimi due condoni in materia tributaria concessi con la legge 23 dicembre 1966, n. 1139 e con la legge 31 ottobre 1963, n. 1458, benché essi abbiano avuto un ambito di applicazione molto più ampio. In particolare è sembrato utile precisare che per i tributi indiretti per i quali è necessaria la liquidazione da parte dell'ufficio, e per i quali il pagamento non debba avvenire in sede di adempimento delle formalità, il pagamento, con i relativi interessi moratori, deve aver luogo entro un mese dalla notificazione della liquidazione fatta dall'ufficio.

Per i tributi diretti viene prevista la iscrizione in ruoli speciali e il pagamento in unica soluzione.

Potrebbe inoltre essere considerata la opportunità che il contribuente accompagni le formalità e gli adempimenti con una comunicazione scritta all'ufficio. Tuttavia occorrerebbe tenere conto di diverse situazioni che si possono presentare.

D'altro canto va tenuto presente che in questa materia occorre una particolare valutazione delle esigenze organizzative e delle procedure amministrative: valutazione che può venire soltanto dal Ministero delle finanze. Pertanto la materia merita certamente di essere riconsiderata.

Per quanto riguarda il riferimento alla data di entrata in vigore della legge e la inclusione nel condono delle violazioni commesse fino a quella data (disposizione che è facilmente criticabile) si rinvia a quanto si dirà più avanti in relazione al medesimo problema che si presenta per l'applicazione della proposta amnistia.

10. Gli articoli 15 e 16 contengono disposizioni procedurali importanti, ma che non richiedono particolare illustrazione.

11. L'articolo 17 propone la delegazione al Presidente della Repubblica, ai sensi dell'articolo 79 della Costituzione, per la amnistia in materia di imposte dirette.

Le definizioni previste dagli articoli precedenti potrebbero trovare ostacolo, o essere del tutto insufficienti ai fini di convincere i contribuenti che essi possono serenamente e responsabilmente attenersi alla precisa applicazione dei nuovi tributi, se il contribuente avesse il timore che gli elementi relativi al passato, che egli può essere indotto a comunicare per regolarizzare la sua situazione avvalendosi del condono e delle altre agevolazioni previste, potessero comportare l'applicazione delle sanzioni penali; o se avesse il timore che anche dopo la definizione degli imponibili prevista dal disegno di legge proposto, potessero rimanere applicabili le sanzioni penali per fatti — già noti o che possono venire a conoscenza degli uffici — che secondo la disciplina proposta non hanno più alcuna rilevanza ai fini della determinazione dell'imponibile. Per fare un esempio, il contribuente che definisce le pendenze esistenti in materia di imposte dirette secondo le disposizioni proposte, può essere indotto, da tale possibilità e dal condono, a regolarizzare la sua situazione agli effetti dell'IGE, in relazione a un complesso di vendite eseguite senza fattura. Ma avrà viva preoccupazione a farlo se teme che ne possa derivare l'applicazione dell'articolo 252

del testo unico delle imposte dirette. Altrettanto potrebbe avvenire per chi intende regolarizzare la propria posizione ai fini delle imposte dirette presentando la dichiarazione omessa, se rimanesse la possibilità dell'applicazione dell'ammenda o dell'arresto.

Occorre quindi che anche gli aspetti penali vengano eliminati.

Si propone tuttavia che l'amnistia venga limitata alla materia delle imposte dirette. Non sembra infatti necessario, né opportuno, estenderla alla materia delle imposte indirette. In materia di imposta di registro la legge prevede soltanto sanzioni non penali (sopratasse e, in un caso, pena pecuniaria); mentre la sanzione penale prevista in materia di bollo (in una particolare ipotesi fraudolenta relativa ai valori bollati) non ha ragione di benevolenza. Si potrebbe eventualmente considerare l'estensione dell'amnistia alla sanzione penale in materia di IGE, praticamente unica rimasta, prevista all'articolo 32, lettera c) della legge 19 giugno 1940, n. 762. Essa riguarda la fatturazione per cifre inferiori a quelle reali. La omessa fatturazione comporta invece sanzione non penale (pena pecuniaria).

Si richiama infine l'attenzione sul fatto che nel testo dell'articolo 17 si fa riferimento ai reati commessi fino alla data di entrata in vigore della legge, come già nell'articolo 14 in tema di condono. Si tratta di una indicazione che non poteva mancare, ma il proponente è ben consapevole che la data di riferimento dovrebbe essere anteriore e coincidere con la data di presentazione del disegno di legge, o essere anteriore ad essa.

Anche in questa materia però tutto dipende dalla data di entrata in vigore del provvedimento e dalla iniziativa governativa, che tanto più quindi sarebbe urgente e indispensabile. Se il provvedimento dovesse entrare in vigore dopo il 31 marzo 1973, l'amnistia dovrebbe comprendere anche le infrazioni per le ritardate od omesse dichiarazioni relative ai redditi del 1972, perché altrimenti il sistema del provvedimento e i risultati che esso si prefigge verrebbero annullati. Ed è per questo motivo che all'articolo 17 non si è data una diversa indicazione di termini. Se invece il provvedimento — o uno analogo e migliorato, d'iniziativa governativa — entrasse in vigore prima del 31 marzo, l'amnistia potrebbe riferirsi ai reati commessi fino a tutto il 31 dicembre 1972.

Ancora una volta, anche sotto questo profilo, si esprime l'avviso che è stato un errore non far precedere l'entrata in vigore dell'imposta sul valore aggiunto (1° gennaio 1973) da

un provvedimento di collegamento, del tipo di quello che qui viene proposto.

12. Secondo quanto si è esposto all'inizio della presente relazione, il provvedimento proposto rientra fra gli strumenti che possono contribuire al migliore avviamento della applicazione dei nuovi tributi.

Si tratta tuttavia di uno fra gli elementi che devono concorrere a questo fine. Altri sono altrettanto e forse anche più importanti. Su di questi non si può non richiamare brevemente l'attenzione.

a) Occorre una attenta e scrupolosa redazione dei provvedimenti delegati, anche sotto il profilo tecnico.

La relazione che accompagnava il disegno di legge che diventò la legge 9 ottobre 1971, n. 825, illustrava con fondamento come fosse necessario procedere con una legge di delegazione, e quindi mediante provvedimenti delegati, considerando sia la mole ingente della materia che avrebbe richiesto una articolazione complessiva oscillante fra i millecinquecento e i duemila articoli, sia l'accentuato tecnicismo che meglio poteva essere rispettato da provvedimenti emanati dal Governo sulla base di una delega che non attraverso una elaborazione in sede parlamentare.

Purtroppo è con vivo rammarico che si deve osservare che questa aspettativa è andata in parte delusa. Infatti, se fra i decreti delegati sinora emanati ve ne sono alcuni che possono senz'altro qualificarsi come egregi, tanto più considerando che essi attengono materia nuova che richiedeva una corretta impostazione di base, ve ne sono invece altri piuttosto scadenti. Per di più il Governo non l'ha ritenuto di accogliere alcuni suggerimenti dati dalla commissione parlamentare prevista dal primo comma dell'articolo 17 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, suggerimenti che anche sotto il profilo strettamente tecnico avrebbero migliorato i testi predisposti in sede governativa.

In questa sede non si può non richiamare l'attenzione sugli aspetti esposti, perché la buona redazione tecnica delle leggi tributarie, la corretta formulazione delle norme, la esatta previsione delle ipotesi, sono elementi essenziali per la buona applicazione dei tributi e per il più ordinato lavoro dell'amministrazione.

Occorre quindi che per i provvedimenti già emanati si pensi tempestivamente e in modo meditato a predisporre le rettifiche consentite dal secondo comma dell'articolo 17 della legge di delegazione 9 ottobre 1971, n. 825, e che per

i provvedimenti da emanare ai sensi del secondo e del terzo comma dell'articolo 1 della legge 24 luglio 1972, n. 321 — che costituiranno la parte più importante e sostanziale della riforma tributaria — vi sia un reale impegno che consenta che i provvedimenti rispondano, anche sotto il profilo tecnico, alle esigenze della riforma: e ciò tanto più in quanto in materia di imposizione diretta il testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, costituì a suo tempo un sensibile progresso in confronto alla legislazione precedente ed ebbe apprezzabili caratteri di rigore di principi e di definizioni, di organicità e di chiarezza.

Sarebbe grave se si perdesse l'occasione — che viene offerta dalla riforma di alcune parti tanto importanti del nostro sistema tributario quali sono quelle contemplate dalla legge 9 ottobre 1971, n. 825 — di un netto miglioramento anche tecnico della nostra legislazione tributaria.

b) Elemento essenziale della riforma è costituito dal riordinamento, dalla riorganizzazione e dall'ammodernamento dell'amministrazione e da nuovi metodi di lavoro che devono essere individuati e disposti. La legge di delegazione sottolinea tali aspetti, sui quali ampiamente si soffermava la relazione al disegno di legge che diventò la legge di delegazione. Essa sottolineava che la riforma doveva essere, a pari livello e in forma strettamente connessa, legislativa e amministrativa. A sua volta la legge di delegazione ha attribuito al Governo i necessari poteri. Il compito è indubbiamente difficile. Tuttavia non si ha conoscenza che il problema venga affrontato con l'impegno e con i metodi che sarebbero necessari: tenendo soprattutto presente che non è possibile adagiarsi sulle strutture e sui metodi esistenti — come inevitabilmente, e si potrebbe aggiungere giustificatamente, l'amministrazione è portata a fare — ma che spetta a chi ha la responsabilità politica di individuare le nuove strutture, la nuova organizzazione e le nuove procedure operative, e di indirizzare su di esse l'amministrazione.

Questi aspetti si dimostrano ancora più importanti se si tiene presente che, a parte gli obblighi assunti in sede di Comunità europea, la reale utilità che può derivare dall'introduzione di una imposta, quale l'imposta sul valore aggiunto, assai più macchinosa e difficile sia della soppressa imposta sull'entrata sia di una eventuale imposizione generale sulle vendite, sta nella possibilità della connessione con la imposizione diretta sui redditi d'impresa: connessione che dovrà permettere una semplificazione della organizza-

zione degli uffici, una migliore utilizzazione delle forze disponibili e una più corretta e rigorosa determinazione degli imponibili ai fini della medesima imposta sul valore aggiunto e ai fini dell'imposizione diretta. La legge di delegazione 9 ottobre 1971, n. 825 ha esplicitamente previsto questo ed ha attribuito al Governo il compito e il dovere di procedere in tale senso (articolo 10, n. 2 e articolo 11, numeri 1, 6 e 8).

Occorre avere sempre presente che la riforma può rischiare di cadere ed essere vanificata sul piano amministrativo.

c) Elemento necessario per l'applicazione efficace di ogni legislazione tributaria è il consenso diffuso dell'opinione pubblica. Tanto più questo è indispensabile in occasione di una riforma che coinvolge una parte importante del nostro sistema tributario: riforma che del resto l'opinione pubblica italiana sentiva come indispensabile e alla quale guardava con speranza.

Questo richiede a sua volta un'opera di larga e paziente informazione che, non si può non rilevarlo con rammarico, in questa fase è mancata: cosicché, proprio in questi giorni e in relazione all'applicazione dell'IVA, si è verificata da parte del pubblico una spasmodica ricerca di informazioni e di indicazioni, per capire le stesse basi e la stessa elementare struttura della nuova imposta, senza tuttavia che tale esigenza abbia trovato soddisfazione da parte degli organi responsabili. L'entusiasmo e le utili iniziative che nel corso della redazione dello schema del decreto delegato per l'IVA avevano portato, fra la fine del 1971 e i primi mesi del 1972, la direzione generale competente a intrattenere alcune categorie di contribuenti, anche con numerose riunioni, per esporre il sistema della nuova imposta e per sentire le esigenze e opinioni, si sono andati spegnendo in questi ultimi mesi, proprio quando occorreva una fase più larga di informazione, anche in termini elementari. Molti degli aspetti negativi che si manifestano in questi giorni derivano da questa mancanza; e le impressioni che si sono diffuse non sono tali da dare ai contribuenti né il senso del pieno controllo della situazione da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria, né la convinzione del rigore con cui la nuova legislazione dovrà essere applicata e della necessità della precisa osservanza di essa.

13. La proposta di legge che viene qui presentata costituisce, come si è detto all'inizio, una ulteriore manifestazione per richiamare l'attenzione su un elemento che il proponente

ritiene indispensabile per l'auspicato successo della riforma tributaria. Non vuole essere nulla di più: e avendo la consapevolezza della complessità tecnica di un provvedimento che necessariamente interferisce con molti aspetti delicati e sottili della nostra legislazione tributaria, il proponente ha la consapevolezza delle

insufficienze che sono nel testo proposto. Il quale potrà essere corretto e integrato con l'apporto che deriverà dalla discussione parlamentare, con le indicazioni che il Governo e l'amministrazione potranno dare, e con le osservazioni che potranno venire dalla stampa competente, dagli esperti e dalle categorie.

## PROPOSTA DI LEGGE

### ART. 1.

La determinazione degli imponibili ai fini delle imposte dirette erariali e locali che saranno abolite ai sensi dell'articolo 1, n. I, della legge 9 ottobre 1971, n. 825, relative ai periodi d'imposta per i quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, può avvenire secondo le disposizioni dei seguenti articoli da 2 a 10.

### ART. 2.

Nei casi in cui alla data di entrata in vigore della presente legge l'accertamento notificato al contribuente è stato o può essere ancora impugnato e non è stata ancora notificata la decisione di primo grado, la differenza fra l'imponibile dichiarato e quello accertato dall'ufficio è ridotta della metà. La riduzione è di due terzi quando la differenza non supera i tre milioni.

Se il contribuente, per omissione o incompletezza della dichiarazione, non ha dichiarato alcun imponibile, le riduzioni disposte dal primo comma si applicano sull'imponibile accertato d'ufficio.

### ART. 3.

Nei casi in cui alla data di entrata in vigore della presente legge è già stata notificata la decisione di primo grado, l'imponibile viene definito nei seguenti modi:

a) se la decisione è stata impugnata soltanto dal contribuente e non è più impugnabile in via principale dall'ufficio, la differenza fra l'imponibile dichiarato dal contribuente e quello determinato dalla decisione è ridotta di un terzo;

b) se la decisione è stata impugnata soltanto dall'ufficio e non è più impugnabile in via principale dal contribuente, la differenza fra l'imponibile accertato dall'ufficio e quello

determinato dalla decisione è ridotta di un terzo;

c) se la decisione è stata impugnata, in via principale o in via incidentale, o è ancora impugnabile in via principale, da entrambe le parti, o è stata impugnata da una delle parti ed è ancora impugnabile in via principale dall'altra, la differenza fra l'imponibile dichiarato dal contribuente e quello accertato dall'ufficio è ridotta della metà.

Se il contribuente, per omissione o incompletezza della dichiarazione, non ha dichiarato alcun imponibile, la riduzione è di un terzo dell'imponibile determinato dalla commissione nel caso previsto dalla lettera a) del comma precedente, e della metà dell'imponibile accertato dall'ufficio nel caso previsto dalla lettera c).

Se la differenza è inferiore ai tre milioni, la riduzione è della metà nei casi previsti dalle lettere a) e b) del primo comma e di due terzi nel caso previsto dalla lettera c).

#### ART. 4.

Agli effetti dei tributi locali, se per effetto delle riduzioni previste dagli articoli 2 e 3 risultasse un imponibile inferiore a quello indicato nel ricorso del contribuente ai sensi dell'articolo 277 del testo unico della finanza locale approvato con regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, l'imponibile è definito nell'ammontare indicato nel ricorso del contribuente.

#### ART. 5.

Nei casi in cui, alla data di entrata in vigore della presente legge, l'accertamento in rettifica degli imponibili dichiarati anteriormente alla data stessa non è stato ancora notificato ma l'ufficio è ancora in termine per provvedervi, l'imponibile è definito in misura pari al maggior ammontare fra quello dichiarato dal contribuente e quello dell'imponibile che è stato definito, nei modi ordinari o a norma dei precedenti articoli o a norma del presente articolo, per il periodo d'imposta precedente aumentato del dieci per cento.

#### ART. 6.

In tutti i casi in cui l'imponibile viene definito secondo le disposizioni degli articoli precedenti, sono condonate le sopratasse e le pene pecuniarie applicabili per la omissione, tardività, incompletezza o infedeltà della dichiarazione. Il condono della sopratassa, da determinare ai sensi degli articoli 243, 244 e

249 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, per omessa o infedele dichiarazione in sede di imposta complementare sul reddito, non può superare la somma di dodici milioni per ciascun periodo d'imposta.

#### ART. 7.

La definizione degli imponibili prevista dagli articoli precedenti ha luogo con la richiesta del contribuente all'ufficio competente, da presentare entro tre mesi dall'entrata in vigore della presente legge. La richiesta di definizione deve comprendere a pena di nullità tutte le pendenze del contribuente previste dagli articoli 2 e 3 relative al medesimo tributo, ancorché per più periodi d'imposta, e rientranti nella competenza del medesimo ufficio.

La definizione determina la estinzione dell'eventuale giudizio in corso avanti alla commissione di primo o di secondo grado e l'ufficio provvede a darne comunicazione alla commissione.

L'imposta dovuta o la maggiore imposta, con le maggiorazioni previste dall'articolo 184-*bis* del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, e, per l'imposta complementare, l'eventuale sopratassa, viene iscritta in ruolo speciale ai sensi degli articoli 182 e 184, ultimo comma, del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645.

Se l'imposta corrispondente all'imponibile definito è inferiore all'ammontare complessivo delle iscrizioni provvisorie, si procede allo sgravio della differenza. La maggiorazione prevista dall'articolo 199-*bis* del citato testo unico si applica per ogni semestre intero compreso tra la fine del sesto mese successivo a quello in cui il contribuente ha presentato la richiesta prevista dal primo comma e la data dell'elenco di sgravio.

#### ART. 8.

Le disposizioni degli articoli precedenti non si applicano per la definizione dei redditi di ricchezza mobile categoria *B* dei soggetti tassabili in base al bilancio e di quelli indicati dall'articolo 104 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, se l'imponibile determinato dall'ufficio, o dalla commissione di primo grado, ai sensi dell'articolo 119 del medesimo testo unico risulta, escludendo ogni integrazione o correzione induttiva, più elevato di quello che risulterebbe dalle definizioni previste dagli articoli precedenti.

Anche nel caso previsto dal comma precedente sono condonate le sopratasse e le pene



pecuniarie se alla data di entrata in vigore della presente legge l'accertamento è stato impugnato o è ancora impugnabile dal contribuente, o se la decisione di primo grado è stata impugnata o è ancora impugnabile in via principale dal contribuente, e questi rinuncia al ricorso entro tre mesi dall'entrata in vigore della presente legge, ferma rimanendo la impugnazione in via principale proposta o proponibile dall'ufficio.

**ART. 9.**

Nei casi in cui alla data di entrata in vigore della presente legge è stata notificata la decisione di secondo grado impugnata o ancora impugnabile in via principale dal contribuente, e questi rinuncia al ricorso entro tre mesi dall'entrata in vigore della presente legge, sono condonate le sopratasse e le altre sanzioni non penali. Il condono della sopratassa per omessa o infedele dichiarazione in sede di imposta complementare sul reddito, da determinare ai sensi degli articoli 243 e 244 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, non può superare la somma di lire dodici milioni per periodo d'imposta.

L'impugnazione in via principale, già proposta o ancora proponibile dall'ufficio, ha ugualmente corso, fermo restando il condono delle sopratasse e delle pene pecuniarie.

L'imposta o la maggiore imposta dovuta per l'imponibile accertato dalla commissione di secondo grado viene iscritta in ruolo ordinario e riscossa in sei rate bimestrali consecutive.

**ART. 10.**

Nei confronti dei contribuenti che, per gli ultimi tre o più periodi d'imposta per i quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto prima della data di entrata in vigore della presente legge, non hanno presentato la dichiarazione ai fini delle imposte dirette indicate dall'articolo 1, non hanno avuto notificazione di accertamento per nessuno dei tre periodi d'imposta indicati, ed entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge presentano la dichiarazione relativa all'ultimo di essi, l'ufficio non può procedere ad accertamenti per periodi di imposta anteriori a quello al quale si riferisce la dichiarazione e sono condonate le sopratasse e le pene pecuniarie per omissione delle dichiarazioni. Rimane ferma l'applicazione delle sanzioni ai sensi delle disposizioni del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, per l'eventuale maggiore imponibile definito in confronto a quello dichiarato.

ART. 11.

Gli imponibili ai fini delle imposte dirette indicate dall'articolo 1 della presente legge relativi ai periodi d'imposta per i quali il termine della presentazione della dichiarazione scade in momento successivo alla data di entrata in vigore della presente legge, sono definiti in misura pari all'imponibile del periodo d'imposta precedente, definito nei modi ordinari o a norma dei precedenti articoli o a norma del presente articolo, aumentato del dieci per cento. Il contribuente che intende avvalersi di questa possibilità deve farne richiesta, in luogo della presentazione della dichiarazione, nei termini indicati dagli articoli 21 e 22 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645.

La disposizione del comma precedente non si applica nei confronti dei soggetti tassabili in base al bilancio e degli altri indicati all'articolo 104 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, se l'imponibile determinato ai sensi dell'articolo 119 del medesimo testo unico e senza alcuna integrazione o correzione induttiva, risulta più elevato di quello risultante dall'applicazione del primo comma.

ART. 12.

Le disposizioni degli articoli precedenti non si applicano ai sostituti d'imposta per le imposte da essi dovute in luogo di altri, anche a titolo di acconto.

ART. 13.

Su richiesta che il contribuente deve presentare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, saranno definite, secondo le disposizioni degli articoli 2, 3, 4, 6 e 9, e nei casi ivi indicati, anche le questioni di valutazione pendenti agli effetti delle imposte di registro ed ipotecarie, delle imposte sulle successioni e sul valore globale netto dell'asse ereditario, dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e dei contributi di miglìoria specifica.

Agli effetti delle imposte di registro ed ipotecarie si assume come imponibile dichiarato l'imponibile di base al quale è stata liquidata l'imposta all'atto della registrazione.

ART. 14.

Fermo rimanendo quanto stabilito negli articoli precedenti, sono condonate le soprattasse, le pene pecuniarie e le altre sanzioni

non penali relative alle violazioni anteriori alla data di entrata in vigore della presente legge in materia di imposte dirette e di tasse e imposte indirette sugli affari, subordinatamente alle condizioni:

a) che entro tre mesi dall'entrata in vigore della presente legge il contribuente ottemperi alle formalità ed agli adempimenti omessi;

b) che per i tributi indiretti per i quali è necessaria la liquidazione da parte dell'ufficio e per i quali il pagamento non deve avvenire in sede di esecuzione degli adempimenti o delle formalità, il contribuente effettui il pagamento dei tributi evasi e degli interessi moratori entro un mese dalla notificazione della liquidazione fatta dall'ufficio;

c) che per i tributi indiretti diversi da quelli di cui alla lettera b) il contribuente effettui il pagamento dei tributi evasi e degli interessi moratori entro tre mesi dalla entrata in vigore della presente legge.

Le imposte dirette che risultano dovute a seguito degli adempimenti e delle formalità previste dal presente articolo e le relative maggiorazioni sono iscritte in ruoli speciali ai sensi degli articoli 183 e 184, ultimo comma, del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645.

#### ART. 15.

Le domande e le comunicazioni del contribuente, di cui agli articoli 7 e 13 e le dichiarazioni di rinuncia ai ricorsi di cui agli articoli 8 e 9, devono avvenire in forma scritta, possono essere redatte in carta semplice e devono essere presentate ai competenti uffici finanziari ovvero inviati agli uffici stessi mediante raccomandata spedita in data anteriore alla scadenza dei termini stabiliti dalla presente legge.

Le domande e le dichiarazioni presentate non possono essere revocate.

#### ART. 16.

I contribuenti che si sono avvalsi delle disposizioni della presente legge non possono contestare gli imponibili definiti ai sensi delle disposizioni stesse né richiedere la restituzione totale o parziale delle somme pagate, se non per errore materiale o di calcolo.

#### ART. 17.

Il Presidente della Repubblica è delegato a concedere amnistia per i reati previsti dal testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, e succes-

sive modificazioni, commessi in data anteriore all'entrata in vigore della presente legge e relativi alle pendenze che saranno definite ai sensi dei precedenti articoli 2, 3, 4, 5 e 9 e alle situazioni che saranno regolarizzate ai sensi dei precedenti articoli 10 e 14.

L'amnistia non si applica per l'omissione, l'incompletezza o l'infedeltà della dichiarazione concernente redditi di lavoro subordinato per i quali siano state operate le ritenute prescritte dal primo comma dell'articolo 127 e dall'articolo 143 del testo unico 29 gennaio 1958. n. 645.