

CAMERA DEI DEPUTATI^{N.1432-A}

RELAZIONE DELLA IV COMMISSIONE PERMANENTE (FINANZE E TESORO)

(RELATORI: **VALSECCHI**, per la maggioranza;
ANGIOY, di minoranza)

SUL

DISEGNO DI LEGGE

APPROVATO DAL SENATO DELLA REPUBBLICA

nella seduta del 28 gennaio 1955 (Stampato n. 462)

**PRESENTATO DAL MINISTRO DELLE FINANZE
(TREMELLONI)**

**DI CONCERTO COL MINISTRO DEL BILANCIO
(VANONI)**

**COL MINISTRO DI GRAZIA E GIUSTIZIA
(DE PIETRO)**

**E COL MINISTRO DEL TESORO
(GAVA)**

*Trasmesso dal Presidente del Senato della Repubblica alla Presidenza della Camera
il 1° febbraio 1955*

Norme integrative della legge 11 gennaio 1951, n. 25,
sulla perequazione tributaria

Presentata alla Presidenza l'8 aprile 1955

RELAZIONE DELLA MAGGIORANZA

ONOREVOLI COLLEGHI! — Con la approvazione della legge del 1951 sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario si è dato inizio, anche nel nostro Paese, ad un moderno sistema di imposizione diretta, allo scopo di pervenire a colpire il reddito effettivo dei contribuenti, perequando in forma proporzionale non solo, ma anche progressiva il loro carico tributario (1).

Quel primo atto della riforma, che è la dichiarazione annuale dei redditi, intese por fine ad uno stato di cose, nel quale la valutazione dell'imponibile veniva fatta sulla base di una tacita convenzione tra contribuente ed amministrazione fiscale, volta più a fissare la cifra d'imposta ritenuta sopportabile, che non a ricercare la materia imponibile, sui cui l'imposta stessa deve essere assisa. Son note le conseguenze di un tal sistema e della sua degenerazione, particolarmente acuitesi sul finir della guerra e nel primo dopoguerra.

L'Amministrazione nell'atto di fissare l'imposta ne determinava implicitamente il tasso, sostituendosi così in effetti all'unico organo che può, con piena legittimità, imporre i tributi e disporre le aliquote, il Parlamento. Ma se grave in sé e per sé risultava questo trasferimento dal legislatore all'amministratore del compito di fissare l'imposta, non certamente men gravi ne erano i risultati pratici, per quelle complicazioni, non soltanto di ordine obbiettivo, ma anche di ordine psicologico, per le quali il funzionario fiscale non ha, nell'accertare il debito d'imposta dovuto dai più importanti contribuenti, quella stessa sicurezza che invece può tranquillamente sentire nel rapporto con i più modesti.

L'impositore-legislatore si confondeva con l'accertatore-funzionario, così come avveniva col pubblicano romano e poi con l'appaltatore delle imposte.

Trasse da qui origine una grave sperequazione, per cui i più umili percettori di reddito, non potendo in alcun modo occultare i loro cespiti, subivano in modo totale o quasi il rigore di aliquote sempre crescenti, rimedio

peggiore del male che si offriva come necessità allo Stato per far fronte ai suoi impegni di spesa, dal momento che gli imponibili erano divenuti irrisori a seguito dell'inflazione e si trovavano in rapporto inversamente proporzionale alle capacità contributive dei singoli.

Se tanto vale per i redditi di ricchezza mobile, non di molto migliore era il risultato dell'andamento dell'imposta complementare, perché l'imposizione di una aliquota progressiva, per opinione comune ritenuta eccessiva, aveva sortito l'effetto di sottrarre all'imposta proprio quei redditi che in modo particolare si sarebbero voluti e si sarebbero dovuti colpire con maggiore severità. (Vedi *Appendice*).

Così si provava ancora una volta quanto vera sia quella massima tributaria, secondo la quale il disonesto scaccia l'onesto, onde i maggiori utili del primo, derivanti dall'evasione, si ripercuotono come danno sul secondo, sino a giungere a sconsigliare la continuazione di ogni attività.

Conseguenze estremamente importanti di ordine materiale e di ordine morale sarebbero derivate al nostro Paese, se non si fosse sentito il dovere di cambiare rotta con quell'atto di coraggio, ed insieme di fiducia, che è rappresentato dalla riforma tributaria.

La legge del 1951, come è stato spesso affermato dal Ministro Vanoni, che l'ha presentata e da cui prende comunemente nome, non esaurisce le esigenze di una completa riforma tributaria: essa rappresenta il fondamento su cui dovrà sorgere l'edificio della riforma vera e propria.

Affidandosi al contribuente e rimettendosi al suo senso di onestà sociale, la legge di perequazione stabilisce quella forma di imposizione nota in dottrina col nome di accertamento misto, per cui « alla indagine ed alla determinazione del credito di imposta cooperano assieme il contribuente, ovvero le persone che agiscono al suo posto, da un lato, ed un organo ufficiale dall'altro » (1).

Tuttavia, per poter addivenire ad una completa sistemazione dell'imposizione diretta nel nostro Paese, già nel 1951 il Ministro

(1) Cfr. la norma di cui all'articolo 53 della Costituzione: « Tutti sono tenuti a concorrere nelle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività ».

(1) BLUMENSTEIN: *Sistema di diritto delle imposte* Milano, 1954.

delle finanze ricordava alla Camera, come fosse necessario presentare una legge di riordinamento dell'accertamento, nonché una nuova formulazione delle leggi sul contenzioso. Né l'opera può dirsi completa se non sarà corredata dalla compilazione di testi unici (dell'imposta di ricchezza mobile, delle leggi di riscossione), se non si provvederà alla revisione dei privilegi vigenti per i vari tributi e, più che a riordinare le categorie della ricchezza mobile, a coordinare fra di loro le aliquote di tutte le imposte reali, secondo un criterio di maggiore perequazione e razionalità.

Il disegno di legge oggi in esame tratta, appunto, di buona parte di questi argomenti.

Prima però di addentrarci nell'esame particolareggiato del provvedimento è bene soffermarci, con tutta brevità, per cercar di rispondere alla domanda, se la riforma iniziata abbia dato i frutti sperati o se sia andata fallita, come da qualche parte si viene, non sempre in buona fede, affermando. Renderci infatti conto dei risultati, anche se non completi, di quella prima esperienza pare doveroso, onde poterci porre davanti alle norme in esame con la mente sgombra da ogni possibile preconconcetto ed in condizione della migliore serenità.

È appena il caso di ricordare che la riforma tributaria, in quanto basata essenzialmente su un rinnovamento del costume, richiede tempo e fiducia e costanza e che, in conseguenza, non può attuarsi che con lenta gradualità. Questo è vero oggi per il nostro Paese, come è stato vero ieri per altri Paesi, a cui spesso si guarda come a modello. E la riforma ha comportato un certo rischio, previsto peraltro ed ormai felicemente scontato, di una temporanea diminuzione del gettito, vuoi per l'alleggerimento concentrato soprattutto nelle classi di reddito più basso, attraverso il sistema della franchigia alla base (che ha dato all'imposizione diretta un andamento progressivo quale non ha mai avuto nel nostro ordinamento positivo), vuoi per la mancata corrispondenza di parte dei contribuenti, soprattutto di categoria *B* e *C-1*, all'invito a rendere una buona dichiarazione, vuoi infine per una non sempre consona efficienza degli strumenti dell'Amministrazione alle finalità perseguite dalla volontà del legislatore.

Un'esame comparato dei dati statistici sulle dichiarazioni annuali, pubblicati dal Ministero delle finanze, nonché il raffronto dell'andamento dei vari tributi, rivelano, insieme all'aumento delle dichiarazioni, un

ragguardevole aumento percentuale dei redditi e ci assicurano che il momento critico è ormai passato. L'incrinatura del gettito, verificatasi con particolare evidenza nell'esercizio 1952-53, è cosa del tutto superata. Il minor gettito di quell'anno va posto in relazione al fatto che sui risultati del precedente esercizio influi notevolmente l'articolo 33 della legge di perequazione, che accordò importanti agevolazioni al fine della sistemazione di posizioni arretrate. Inoltre influirono le riduzioni dell'aliquota della imposta di ricchezza mobile sui redditi di categoria *B* e *C-1*, nonché il raddoppio del minimo imponibile ai fini dell'imposta complementare, disposti con la legge 2 maggio 1952, n. 477, cui forse non è disgiunto l'effetto della delusione sofferta da molti contribuenti a seguito della conoscenza dei dati della prima dichiarazione, per cui si diffuse la sensazione che le persone fisiche e gli enti economicamente più in vista avessero posto cura più nell'occultare che nel dichiarare i loro redditi.

Come sempre avviene, anche in questo caso, il cattivo esempio può aver fatto scuola. Aggiungasi che il tempo richiesto per la necessaria organizzazione tecnica e l'ambientazione psicologica da parte degli uffici centrali e periferici dell'Amministrazione ha impedito quella tempestiva opera di rettifica delle dichiarazioni, che sarebbe stata auspicabile, anche se visibilmente impossibile, per una buona, immediata affermazione della riforma. Molti, che fra l'altro intesero male il significato della legge di perequazione e la sua effettiva portata, ribadirono così la convinzione — o l'illusione — che gli uffici accettassero o dovessero accettare le dichiarazioni senza alcun controllo. Constatazione quest'ultima che costringe a riconfermare ancora una volta che l'azione della rettifica è tanto più utile quanto più è rapida, non solo per quanti vi sono direttamente interessati, ma anche per i riflessi esemplari ed ammonitori che, in via generale, da essa promanano.

Dopo questa parentesi del 1952-53, l'incremento è stato costante e l'indice della imposta complementare — fatto uguale a 1 il 1938 — che era di 59,70, è salito, per l'esercizio 1954-55 (previsione), a 84,10: coefficiente che non trova riscontro in nessun altro tributo diretto; mentre l'indice della ricchezza mobile, per gli stessi esercizi, è passato da 44,70 volte a 53,66. L'andamento dei tributi — ancorché sia pendente per molti l'azione della rettifica — per gli esercizi in raffronto,

ha segnato un aumento da 174 a 224 miliardi e da 26 a 36 miliardi, rispettivamente per la ricchezza mobile e per la complementare.

Questi pochi dati dovrebbero essere sufficienti per dimostrare che la riforma tributaria è riuscita: aumentato è il numero dei contribuenti, nonostante oltre quattrocento mila modesti operatori economici, professionisti e artisti, siano usciti di tassazione; il reddito imponibile è accresciuto; con la diminuzione delle aliquote, la introduzione della franchigia, l'aumento dei minimi imponibili, la pressione fiscale sui piccoli redditi è notevolmente diminuita e si è ridotta sui redditi medi; si sono accentuati gli elementi di personalità nell'imposta diretta e di progressività nel carico tributario, in attuazione dei principi affermati dall'articolo 53 della Costituzione, ponendo le premesse, attraverso la redistribuzione del carico fiscale, di una ordinata e rinnovatrice redistribuzione dei redditi, realizzazione di primissimo piano in un ordinamento veramente democratico (1).

(1) Cfr. EDGARDO CASTELLI, *Dopo la III dichiarazione dei redditi*, in « Civitas », n. 5, maggio 1953.

Variazione nel numero degli articoli di ricchezza mobile. — Il numero dei contribuenti alle varie categorie di imposta non è conosciuto, in quanto il numero degli articoli di ruolo non rappresenta il numero dei contribuenti, perché lo stesso contribuente può essere iscritto a ruolo più volte, per rettifica di accertamento.

Categoria A Il numero degli articoli di ruolo di competenza da 532 mila nel 1938 e sceso a 52 mila nel 1953-54. La contrazione può essere spiegata con la tendenza a una diversa forma di investimento, sostituendo cioè agli investimenti sotto forma di prestiti ipotecari quelli azionari o obbligazionari.

Categoria B (enti): Il numero degli articoli di ruolo, oltre 36 mila nel 1953-54, è più che raddoppiato rispetto al numero del 1938.

Categoria B (privati): Da 1 milione e 24 mila articoli nel 1938 si è giunti ai 409 mila articoli attuali. Le successive riduzioni sono dovute all'aumento del minimo imponibile ed alle classificazioni in categoria C-1, anziché in B, dei redditi delle minori attività artigiane, industriali e commerciali.

Nel 1944 l'elevamento del minimo imponibile da 2.000 a 8.000 lire fa uscire di tassazione 175 mila contribuenti, ma entro il 1946 se ne recuperano 70.000; nel 1947 il minimo imponibile viene elevato da 8.000 a 36.000 e si verifica il passaggio dalla categoria B alla categoria C-1, sicché il numero degli articoli nel 1948 risulta di 573.000. Nel 1949 si eleva a 653.000. Si riduce, nel 1950, a 615.000; è di 607.000 nel 1951. Scende a 382.000

Sarebbe veramente utile poter disporre degli elementi per indagare sulle cause dell'insincerità della dichiarazione fiscale. Si tratta di una manifestazione che ha un significato del tutto particolare per il legislatore, nel momento in cui egli è chiamato a disporre nuove norme, tendenti a vincere l'evasione totale o parziale che sia.

Vincere il fenomeno dell'evasione è infatti lo scopo cui devono tendere il Parlamento, il Governo, i cittadini attraverso il nuovo orientamento della legislazione fiscale;

a seguito dell'elevamento del minimo imponibile a 240.000 lire, per cui il primo effetto della legge di perequazione porta una perdita netta di 225.000 contribuenti, di cui si recuperano 27.000 contribuenti nei tre anni successivi.

Categoria C-1. Il numero degli articoli di ruolo nel 1938 era di 154.000, nel 1953-54 è di 123.000. È impossibile discriminare i due effetti contrastanti da una parte l'aumento del numero degli articoli conseguente al passaggio dalla categoria B alla C-1 e dall'altra la diminuzione conseguente ai successivi aumenti del minimo imponibile. Tuttavia il primo effetto della legge di perequazione porta una perdita di 214.000 contribuenti di cui, nei successivi tre anni, se ne recuperano 65.000.

Complementare. — L'imposta complementare progressiva sul reddito presenta una non indifferente difficoltà per individuarne l'andamento, in quanto le variazioni del minimo imponibile si sono accompagnate con le variazioni dei soggetti sottoposti ad imposta.

Tuttavia il numero dei contribuenti del 1938 era di 1.058.000 contro 1.067.000 del 1953-54. Nel 1949, ultimo anno in cui si è applicata integralmente l'imposta, prima della legge sulla perequazione, il numero degli articoli era di 978.000 ed è sceso a 655.000 per effetto dell'aumento del minimo imponibile a 240.000 lire; nel 1952-53 con l'elevamento del minimo imponibile a 480.000 lire il numero dei contribuenti è sceso a 558.000. Per cui si può affermare che la legge di perequazione ha fatto uscire di tassazione 323 mila contribuenti, che l'elevamento del minimo imponibile da 240 a 480 mila lire ha fatto uscire di tassazione non meno di 97.000 contribuenti, ai quali vanno aggiunti i contribuenti di reddito di lavoro dipendente con reddito compreso fra 480 e 600 mila lire; che l'estensione a tutti i contribuenti dell'obbligo della dichiarazione ha fatto entrare in tassazione altri 509 mila contribuenti.

Per effetto di questo imponente movimento fra i soggetti all'imposta il gettito dai 23 miliardi del 1950 è passato a 36 nel 1951-52; ridisceso a quasi 26 nel 1952-53, anche per effetto del raddoppio del minimo imponibile stabilito dalla legge 21 maggio 1952, n. 477, è risalito a 31 miliardi nel 1953-54 ed a 36 nel 1954-55 (previsione).

e vincerlo si può, purché si sappia scegliere la via maestra del superamento razionale e perciò graduale delle cause, fidando più che sull'effetto delle sanzioni punitive, sul convincimento, che deve un po' alla volta conquistare tutti, che il pagare i tributi è uno dei principali doveri del cittadino così come lo Stato ha insieme al diritto il dovere di esigerli da tutti coloro che vi son sottoposti, onde rendere possibile l'attuazione delle sue complesse finalità.

Per via indiretta, si può però arrivare a puntualizzare alcune fra le cause, presunte o reali, dell'insincerità. Va premessa una certa inconscia, storica diffidenza di parte degli italiani verso lo Stato, che si manifesta anche come elusione o come evasione d'imposta. Col risparmiare l'imposta, mentre si cerca una specie di autodifesa nei confronti dell'impositore, si vorrebbe quasi sanzionare l'autorità, cui non si presta ossequio anche se si sopporta e si subisce. È l'eredità non del tutto scomparsa del lungo servaggio degli italiani e della mancanza di ogni forma di Stato — e quindi di educazione — veramente democratico, realizzato, per la prima volta nella nostra storia, solo alla fine della seconda guerra mondiale. La formazione di una sana coscienza tributaria è anche effetto della indipendenza e della libertà politica.

A questa causa, più propriamente politico-sociale, se ne possono aggiungere altre. Come quella finanziaria, segnalata con certo rigore dalla stampa, anche in tempi recenti, secondo la quale è d'uopo che Parlamento e Governo spendano il pubblico denaro con parsimonia, cercando di sanare il bilancio e di stabilizzare sempre più e meglio la moneta, individuando con priorità spese di carattere produttivo, eliminando assurdi privilegi fiscali che purtroppo non solo permangono con ostinazione nel nostro Paese, ma tendono a farsi largo attraverso i tentativi di creazione di nuove zone franche e di « discriminazione locale » nei confronti dell'imposta, la quale, invece, dovrebbe pesare *per tutti e ovunque* nello stesso modo.

L'auspicata realizzazione di un completo sistema di perequazione dovrebbe rendere possibile, col tempo, di garantire l'esenzione da ogni tributo di un ragionevole minimo vitale, sulla cui ammissibilità non c'è ormai più discussione. A questo riguardo si deve però ricordare che in questi ultimi anni è stato fatto un notevole passo in avanti; ed è fatto sicuramente confortante poter notare come, con il disegno di legge in esame, il minimo imponibile per la complementare, pas-

sato già da 240 a 480.000 lire, venga ulteriormente elevato a 540.000 lire, assestandosi per ora su una quota mensile pari a lire 45.000 capace di coprire, nelle attuali condizioni di lavoro e di reddito del nostro Paese, una vasta schiera di cittadini.

Ulteriori alleggerimenti nessuno vuole escludere per l'avvenire, sempreché si tenga presente che essi sono in stretta connessione con l'allargamento della base imponibile, tanto per il presentarsi di nuovi contribuenti (aumento del reddito) che per il reperimento degli evasori, tanto per un migliorato spirito di solidarietà che per un migliore accertamento. Nel qual fatto si deve ravvisare come le esigenze della giustizia fiscale nei confronti dei più poveri possono essere soddisfatte anche attraverso una giusta imposizione dei più ricchi.

Quale causa economica dell'infedele dichiarazione vien mentovata, insieme alla mimetizzazione dell'imponibile per ragione vitale, l'eccessività delle aliquote. È bene dir qui e subito, per quanto riguarda le aliquote erariali, che siamo di fronte ad un luogo comune, che pare non ci sia verso di smuovere né con la più chiara presentazione dei dati di fatto, né con l'esperimento fatto in *corpore vili*. Per chi non vuole pagare le imposte è assai comodo lamentare, con infallibile demagogia, una irragionevole, persistente elevatezza delle aliquote.

Nessun dubbio che prima della legge sulla perequazione il carico delle imposte era talmente grave, che al cittadino non rimaneva che occultare una parte del suo reddito per potersi salvare. « Per un reddito complessivo di 300.000 lire il totale delle imposte erariali e locali arrivava a 108.332 lire per un contribuente libero professionista ed a lire 128.370, per un contribuente industriale e commerciante. Dopo la legge sulla perequazione tributaria, per lo stesso reddito, il carico delle imposte erariali e locali si riduce a lire 12.206 e a lire 15.570 rispettivamente. Dopo la legge sulla riduzione delle aliquote un'ulteriore diminuzione viene a verificarsi; e così il contribuente libero professionista si riduce a pagare solo lire 4.873, mentre il commerciante e l'industriale paga 10.530 lire (il caso si riferisce a contribuente con moglie e due figli a carico) (1).

(1) La seguente tabella indica esattamente la pressione tributaria (sempre per tutte le imposte dirette dello Stato e degli enti locali), riferita ad un contribuente di categoria B (com-

Insieme a queste cause, dobbiamo richiamare quelle legislative già accennate, per cui si rende necessario un coordinamento fra i vari tributi, una loro semplificazione e riduzione, la disciplina dell'accertamento, del contenzioso, ecc. Ma soprattutto giova sottolineare la difficoltà che gli uffici incontrano per raccogliere, valutare e controllare gli elementi delle dichiarazioni. Serve all'infedele denuncia il cosiddetto segreto bancario, che consente l'occultazione di capitali e di redditi: servono le pseudo società azionarie, le finanziarie, le *holding*, per tutte le operazioni connesse al mascheramento degli incrementi patrimoniali, al frazionamento fittizio dei capitali, alla parziale liquefazione e redistribuzione dei redditi; servono ancora la costituzione di società all'estero, la non nominatività dei titoli di Stato e delle obbligazioni, gli ostacoli frapposti dagli stessi enti pubblici, parastatali e financo statali, che non comunicano scambievolmente i dati in loro possesso, trincerandosi dietro il paravento di un riserbo che non ha ragione di sussistere (1).

Vincere la battaglia della perequazione tributaria vuol dire eliminare, a poco a poco, tutte queste cause. Essa esige un diverso atteggiamento dello Stato verso i contri-

buenti e di questi verso quello. Esige fiducia e reciproca buona volontà. Qualcosa di nuovo, in questo senso, è già avvenuto nel nostro paese; che il meglio avvenga nel futuro, per opera nostra, non sarà mai abbastanza raccomandato alla nostra sensibilità ed alla nostra responsabilità.

È qui il caso di ricordare quanto sia necessario che lo Stato disponga di funzionari capaci e insieme comprensivi, energici e insieme educati, svelti senza precipitazione, consapevoli sempre che l'esito della riforma e la trasformazione di una secolare tradizione di diffidenza verso il fisco avverrà se saranno pari all'altezza del grande compito loro affidato. Essi devono essere persuasi di servire la più grande causa della democrazia, che attraverso la realizzazione della migliore possibile giustizia fiscale crea i sicuri presupposti del progresso economico e della conquista del tanto desiderato equilibrio sociale.

Tutto quello che l'Amministrazione farà per la preparazione e l'istruzione dei suoi dipendenti, per la continua, intelligente sorveglianza del loro operato, sarà ben fatto. Ed è debito d'onore accennare qui che già parecchio è stato fatto su questa strada.

mercante o industriale) e di categoria C-1 (professionista) con moglie e due figli a carico in tre momenti distinti: all'entrata in vigore della

legge sulla perequazione tributaria, dopo detta legge, ed infine a seguito della successiva riduzione delle aliquote.

REDDITO	Prima della legge sulla perequazione		Dopo la legge sulla perequazione		Dopo la legge sulla riduzione delle aliquote	
	Aliquota	Imposta	Aliquota	Imposta	Aliquota	Imposta
REDDITI DI ATTIVITÀ INDUSTRIALE E COMMERCIALE						
300.000	42,79	128.370	5,19	15.570	3,51	10.530
500.000	44,17	220.850	14,69	73.437	9,77	48.733
1.000.000	47,76	477.600	22,96	229.605	16,50	165.045
2.000.000	55,05	1.101.000	28,68	573.524	25,33	506.660
5.000.000	56,07	2.803.500	33,92	1.695.995	32,91	1.645.515
10.000.000	69,44	6.944.000	38,77	3.876.931	38,12	3.812.014
REDDITI DI ATTIVITÀ PROFESSIONALE						
300.000	36,80	108.322	4,07	12.206	1,62	4.873 ³ / ₅
500.000	40,22	203.600	10,33	51.660	5,63	28.150
1.000.000	47,86	478.648	16,34	163.431	9,56	95.608
2.000.000	57,26	1.145.292	22,08	441.495	19,84	296.817
5.000.000	65,29	3.299.812	28,25	1.412.364	21,71	1.085.137
10.000.000	72,81	7.280.733	31,98	3.198.265	28,16	2.816.468
Cfr. EDGARDO CASTELLI, <i>op. cit.</i>						

(1) F. GUZZARDI. *Cause della insincerità della dichiarazione fiscale*, in « Archivio Fin. », IV, 1954.

Bisogna insistere. La stessa qualifica dei funzionari deve dipendere più che dal risultato del loro « prodotto », dalla considerazione di « come » si abbia prodotto. Incalcolabile e forse irrimediabile sarebbe il danno arrecato da procuratori che, per aumentare il carico dei ruoli, offendessero la giustizia.

Ma se tanto si chiede all'Amministrazione ed ai suoi dipendenti, bisogna pur continuare ad educare i contribuenti a fare il loro dovere, tutto il loro dovere. Spesso avviene che il contribuente considera di essere perfettamente in regola quando abbia dichiarato una certa percentuale del suo reddito. Non c'è lealtà quando si dichiara solo il 50 o il 60 o il 70 per cento. Leale è chi rende una dichiarazione veritiera e completa insieme.

Noi dobbiamo fare ogni sforzo affinché l'obiettivo di consolidare e di allargare la fiducia nel rapporto fiscale, nella leale contrapposizione fra contribuenti e fisco, sia raggiunto. Per questo, onorevoli colleghi, voi siete chiamati a sottoporre alla vostra attenta considerazione le norme del presente disegno di legge, che integra, senza affatto contrastarvi, la legge da voi approvata nel 1951. I due provvedimenti sviluppano i medesimi principi dell'onestà nei rapporti fiscali e della confidenza reciproca fra Amministrazione finanziaria e cittadini contribuenti, quando e l'una e gli altri instaurano fra di loro un patto di galantuomini.

LA MOTIVAZIONE ED IL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO.

Come per la legge di perequazione del 1951 il centro motore è rappresentato dalle norme dell'articolo 2 (1), così deve essere attribuito il medesimo valore all'articolo 1 del disegno di legge in esame. Alla dichiarazione analitica dei redditi del contribuente fa riscontro l'accertamento dell'ufficio analiticamente motivato. Il legislatore ha già affrontato in passato il problema della motivazione (2), ma l'obbligo è qui introdotto, per la prima volta, come principio generale

(1) « La dichiarazione deve indicare, per i singoli redditi, la specificazione delle fonti, l'importo lordo, le spese detraibili e l'importo netto, nonché agli effetti dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo, gli oneri deducibili e gli altri titoli di detrazione previsti dalla legge relativa ».

(2) La motivazione degli accertamenti è, attualmente, contemplata dal 2° comma dell'ar-

in materia di imposizione sui redditi e non più soltanto in materia di ricchezza mobile, categoria B. La portata « quasi rivoluzionaria » della nuova norma è concentrata nel comando relativo al modo con cui deve essere redatta la motivazione. Disporre che gli accertamenti delle imposte dirette devono essere analiticamente motivati, significa innovare radicalmente nella prassi del fisco, vietare quelle motivazioni generiche ed insufficienti, cui spesso gli uffici fanno ricorso e che costituiscono uno dei più consueti e fondati motivi di lamentela da parte dei contribuenti. Gli uffici, costretti a ricercare gli elementi obiettivi di convincimento, vengono legati ad una disciplina di indagine tale da eliminare ogni arbitrarietà nell'accertamento. Venir meno a codesta disciplina può esser causa di nullità dell'accertamento.

Amministrazione e contribuente vengono posti così su di uno stesso piano, vigendo per entrambi, seppur in modo contrapposto, gli stessi obblighi di chiarezza, di positività, di lealtà.

Ai contribuenti si offre una efficace garanzia di giustizia da parte dell'Amministrazione tributaria ed un valido mezzo di controllo del suo operato in sede di merito e di legittimità, tanto più apprezzabili in quanto, non di sommaria o generica motivazione si tratta, ma di una motivazione qualificata per la sua specificità: prova manifesta che la nuova legge intende muoversi sul medesimo piano di reciproca lealtà e fiducia tra fisco e contribuente, ond'è caratterizzata la legge 11 gennaio 1951, n. 25. della quale l'attuale disegno è l'integrazione (1).

Il valore attribuito all'accertamento motivato traspare dal fatto che la mancanza di motivazione produce nullità. Non si tratta di una nullità operante *ex lege*, ma di nullità relativa, che il contribuente deve eccepire, a pena di decadenza, col ricorso avanti la Commissione di primo grado. Giova qui richiamare quanto al riguardo ebbero a scrivere i relatori del Senato, Bertone e Trabucchi: « La norma è di indubbia necessità pratica, perché non si possa discutere per anni nel

titolo 20 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, per quanto riguarda le società e gli enti tassati in base a bilancio; per gli altri contribuenti sottoposti all'imposta di ricchezza mobile, categoria B, dall'ultima parte del 2° comma dell'articolo 6 della legge 11 gennaio 1951, n. 25.

(1) Si legga, al riguardo, il parere della Commissione di Giustizia, trasmesso al Presidente della Camera il 5 marzo 1955.

mento, avanti tutti i gradi giurisdizionali, tenendo in riserva poi una eccezione di nullità per omessa motivazione, un'eccezione cioè che sarebbe bastevole a far crollare tutto l'edificio dell'accertamento avvenuto in sede contenziosa. Ma la norma si inquadra anche nella sistematica giuridica: e perciò è necessario dire che essa discende dalla considerazione dell'atto di accertamento dell'imposta come atto amministrativo. Atto amministrativo che porta con sé, come tutti gli atti amministrativi, la presunzione di legittimità e che è munito di esecutività, ove non intervenga tempestivo reclamo della parte » (1).

La legittimità della norma trova per altro positivo riscontro nel nostro ordinamento, secondo cui la parte, nell'interesse della quale è stabilito il requisito della motivazione analitica, può opporre la nullità per mancanza del requisito stesso (2). Se il vincolo di obbiettività nella motivazione dell'accertamento, imposto agli Uffici (vincolo che può comportare — è quasi superfluo rilevarlo — un notevole rischio per l'Amministrazione nei riguardi di una eventuale diminuzione del gettito delle imposte), può condurre perfino alla declaratoria di nullità dell'atto di accertamento, qualora si tenti di sottrarsi, nessun dubbio deve esserci nel considerarlo inesistente in cospetto di un contribuente che abbia omesso di produrre la dichiarazione o l'abbia resa senza la indicazione analitica degli elementi attivi o passivi richiesti dalla legge. Presupposto della motivazione analitica è una dichiarazione completa: solo nel verificarsi di questa condizione la Finanza deve giustificare la sua azione di rettifica su dati concreti ed altrettanto analitici. Nel caso contrario, poiché per fatto e per colpa del contribuente, la Finanza non è stata posta in grado di conoscere la di lui situazione economica, ne viene praticamente la conseguenza dell'inversione dell'onere della prova. Spetterà cioè al contribuente dimostrare l'arbitrarietà o la esagerata valutazione del suo

reddito. Il procedimento di accertamento, avendo il suo primo atto nella dichiarazione analitica del contribuente la Finanza che si trova a dover supplire all'inerzia della parte deve essere libera di apprezzare, secondo le proprie possibilità, la situazione redditizia del contribuente. Non si mancherà, anche in questo caso, di far riferimento, nell'accertamento, alla fonte del reddito, ma l'ufficio non può e non deve essere costretto a sostituirsi al contribuente inadempiente o negligente, attraverso una impossibile ricerca di elementi analitici del reddito. Disporre che la motivazione non è richiesta nel caso di omessa dichiarazione o quando la dichiarazione non si uniformi al sostanziale precetto della legge è logica conseguenza, in sede di accertamento, del comportamento antigiusdizionario del soggetto di imposta. In questo caso, tuttavia, l'atto introduttivo dovrà menzionare almeno i presupposti di fatto e di diritto dai quali si fa discendere l'obbligazione tributaria. Pretendere che l'ufficio debba sempre ed in ogni caso motivare analiticamente l'accertamento, come da qualche parte è stato richiesto, è manifestamente assurdo (1).

1) È stato, al riguardo, osservato che « si introduce il principio di opporre ad omissione e violazione della legge da parte dei contribuenti, a titolo di ritorsione, omissione e violazione di un intero ordinamento costituzionale, giuridico, da parte della Amministrazione finanziaria, e cioè da parte dello Stato, con contraddizione che investe la sua stessa esistenza, come Stato di diritto ». Pare esauriente la risposta data dalla nostra Commissione di giustizia, secondo la quale « com'è ormai pacifico nella dottrina e nell'insegnamento giurisprudenziale, l'atto o il provvedimento amministrativo — e tale è indubbiamente l'accertamento fiscale — non esige sempre e necessariamente la motivazione come elemento essenziale per la sua legittimità. L'articolo 3 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, a torto invocato frequentemente per sostenere la tesi contraria, esige l'obbligo della motivazione unicamente per quegli atti amministrativi che, appartenendo alla categoria delle decisioni contenziose, si avvicinano, per certi aspetti, alla attività degli organi giurisdizionali e meritano, quindi, di essere circondati dalla garanzia di forme particolari. Per tale accostamento all'attività giurisdizionale, e precisamente a quella penale, è pure riconosciuto dalla giurisprudenza l'obbligo della motivazione nei provvedimenti amministrativi di carattere disciplinare, in relazione alla esigenza giuridica ed etica di assicurare alle persone colpite dalla punizione le maggiori garanzie di giustizia e rendere possibile un più approfondito controllo di legittimità su atti di innegabile gravità nella

1) Vedi Senato della Repubblica, Relazione della V Commissione permanente, atto 462-A.

2) Cfr. articolo 157 del Codice di procedura civile: « Non può pronunciarsi la nullità senza istanza di parte, se la legge non dispone che sia pronunciata d'ufficio. Soltanto la parte nel cui interesse è stabilito un requisito può opporre la nullità dell'atto per mancanza del requisito stesso, ma deve farlo nella prima istanza o difesa successiva all'atto o alla notizia di esso ».

D'altro canto, il metodo di valutazione del reddito, che prende il nome di accertamento induttivo, continua ad esistere validamente nel nostro sistema tributario e non pare pensabile che esso possa venire abbandonato, per il fatto che l'amministrazione finanziaria, dinnanzi ad un contribuente che tace il proprio reddito o ne nasconde gli elementi valutativi, non deve essere messa su di un piano di inferiorità e non può essere obbligata a motivare in base a « elementi analitici » che, per fatto del contribuente, essa non conosce. Tutto ciò fa parte della logica del sistema, né, tenute presenti le pubbliche finalità della giusta pretesa dell'imposta, può essere consentita una forma di accertamento rimessa alla libera scelta del contribuente, per cui la Finanza può o non può essere messa in grado di adempiere ai suoi doveri, con grave pregiudizio di quella parte di cittadini che sono e vogliono essere onesti.

Né l'accertamento induttivo può essere inteso come una speciale sanzione in sé e per sé: esso comporta, praticamente, e come s'è già detto, il rovesciamento dell'onere della prova, ma non l'esclusione della prova. L'obbiettivo permane sempre quello di fissare una imposta che sia giusta: la strada per raggiungerlo può essere diversa, in dipendenza dell'esistenza o meno di lealtà nel contribuente ed in relazione al fatto che questi, specialmente se deve od ha chiesto di essere tassato in base a bilancio o alle scritture contabili, abbia o non abbia rispettato le norme volute per poter valutare la sua effettiva capacità contributiva. Può darsi che a volte esista una particolare penosità nella dimostrazione delle prove da parte del contribuente; ma essa è pur ragione per determinare la presentazione di una regolare dichiarazione, che è il fine primario al quale è ordinata la nostra recente legislazione in materia di imposte dirette.

carriera dei pubblici dipendenti. Al di fuori di questa duplice serie di atti, può darsi in via generale che la motivazione occorra quando sia richiesta da una norma positiva di legge o regolamento, o dalla particolare natura dell'atto amministrativo, in relazione ai presupposti oggettivi occorrenti per la sua emanazione, nonché a determinate circostanze e situazioni, positive o negative, di fatto o di diritto, la cui valutazione sia connessa con le finalità di pubblico interesse che l'Amministrazione intende raggiungere nello svolgimento della propria attività ».

* * *

Discendono come conseguenza del sistema analitico e rispecchiano l'esigenza di una sempre più circostanziata indicazione degli elementi obbiettivi della valutazione del reddito, le norme secondo le quali l'Amministrazione ha facoltà di integrare o modificare tanto le motivazioni (nel corso del giudizio di merito) quanto gli accertamenti stessi (sempre però entro il termine di prescrizione). La facoltà di integrare o di modificare la motivazione si riallaccia al « principio processuale del contraddittorio, che deve essere regolato anche nel campo della procedura di accertamento » (1). Essa va tuttavia intesa in senso limitato. È fuor di dubbio che l'Ufficio non possa sanare un accertamento non motivato: si tratterà sempre di elementi di dettaglio; di migliore precisazione del contenuto della domanda di fronte alle deduzioni opposte nel reclamo dal contribuente. È chiaro che l'Ufficio non potrà modificare il *petitum*, ma, in relazione alla giurisprudenza ed alla dottrina affermatasi, potrà in relativa misura variare la *causa petendi*, senza che ciò importi vera alterazione obbiettiva della domanda originaria.

Il campo di azione della norma dell'articolo 2 è delimitato così, da una parte, dal disposto dell'articolo 1, onde non può essere sanata una motivazione che, in sé, ponga le condizioni di una sua eventuale nullità, e, dall'altra parte, dalla disposizione dell'articolo 3, per la quale può essere modificata la pretesa dell'Amministrazione in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Tale pretesa appare ragionevolmente fondata, quando si osservi che, se i nuovi elementi, di cui l'Amministrazione sia venuta in possesso, fossero stati acquisiti per tempo avrebbero avuto l'effetto di originare un accertamento diverso da quello notificato. L'eseguito accertamento, anche quando sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560 (cioè il « concordato »), non deve divenire strumento di evasione. Anzi, proprio dal fatto che si richiede la motivazione e per l'accertamento e per il concordato, discende la conseguenza, logica e giuridica insieme, che tali atti possono essere vincolanti soltanto per gli elementi che sono stati presi a base di essi. Tali atti d'altronde, es-

(1) Cfr. BERTONE e TRABUCCHI, *Relazione citata*

sendo stati ormai qualificati dalla dottrina e dalla giurisprudenza quali atti amministrativi, comportano l'accettazione del principio della loro revocabilità.

Garanzia per il contribuente, al quale venga notificato un nuovo accertamento, è rappresentata dalla norma che stabilisce, in questo caso, il suo diritto a ricorrere anche contro i precedenti accertamenti, nonché dal fatto che la facoltà di notificare nuovi accertamenti non può esercitarsi oltre il termine di prescrizione. Quest'ultima è innovazione di notevole importanza, specialmente se posta in relazione al disposto dell'articolo 5, ultimo comma, con il quale si sopprime la facoltà delle Commissioni distrettuali delle imposte dirette di aumentare i redditi di ricchezza mobile, che siano stati accertati dall'ufficio. Inoltre per non privare il contribuente di un grado di giurisdizione, né consentire che, sulla stessa materia, pendano contemporaneamente un duplice giudizio, nel caso in cui l'Ufficio si sia avvalso della facoltà di rettificare l'accertamento, in pendenza di contestazione, è conseguenziale stabilire che il giudizio debba riprendere *ab initio*, ossia dal primo grado. Pertanto il 3° comma dell'articolo 3, che risulta così com'è formulato, non troppo chiaro, deve essere modificato nel seguente modo: « Se l'Ufficio si avvale della facoltà di cui al primo comma nel corso della contestazione, l'organo giudicante, davanti al quale la vertenza sia pendente, la rimette d'ufficio alla Commissione di primo grado ».

Abbiamo avuto modo di accennare fuggitivamente al « concordato », a proposito della possibilità di modificare l'accertamento anche in presenza di esso (1). È stato osservato che, con la legge di perequazione, il concordato dovrebbe essere bandito dal nostro ordinamento tributario. Ma, quando si ponga mente alla vera natura di questo atto, per il quale né l'ufficio può rinunciare alla sua pretesa di imposta, né in esso può essere ravvisato un contratto e, più specificatamente, una transazione, chiaro è che esso

non rappresenta che una adesione del contribuente ad un accertamento che si ritiene esatto. Per il suo contenuto, il concordato concerne sempre la prestazione dell'imposta. Ma tale prestazione può essere determinata mediante la fissazione dell'ammontare dell'imposta ovvero degli elementi decisivi per la sua esistenza (base della valutazione e misura dell'imposta) (1). Nel primo caso siamo nell'ambito del concordato tradizionalmente inteso ed applicato nel nostro paese, nel secondo invece ci muoviamo nello spirito voluto dall'articolo 4, per cui il concordato deve contenere, a pena di nullità, la indicazione della dichiarazione dei redditi del contribuente a cui si riferisca, della fonte produttiva del reddito, nonché degli elementi in base ai quali è stato determinato l'ammontare imponibile. Con ciò il contenuto del concordato è sostanzialmente modificato. È un concordato « analitico », che si inquadra perfettamente nel sistema dell'accertamento analitico, e che, consentendo al contribuente la tutela dei suoi interessi, nello stesso tempo gli attribuisce una parte di responsabilità per il giusto accertamento, sotto riserva della possibilità di un esame d'ufficio. Ne viene che, in analogia con l'accertamento analiticamente motivato, esso è vincolante solo per gli elementi base d'imposta che in esso si sono indicati, ma non può spiegare efficacia inibitoria per quell'azione di rettifica che il fisco deve intraprendere, quando venga a conoscere nuovi elementi, che, anche in questo caso, possono portare alla conseguenza di un diverso accertamento.

L'abolizione pura e semplice del concordato poteva rappresentare una misura troppo drastica, specialmente nei riguardi dei piccoli contribuenti, per i quali esso può ravvisarsi come utile strumento per la fissazione del debito d'imposta.

Ad un più profondo esame, il concordato analitico si appalesa come un istituto a garanzia del contribuente: nessuna imposta, infatti, può essere determinata se non sulla scorta della comprovata esistenza di concreti elementi di base e la motivazione analitica di esso costituisce una precisa difesa in rapporto alla possibilità di eseguire nuovi accertamenti, a seguito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. La facoltà, concessa al contribuente stesso, di potere impugnare per nullità il concordato, lo mette poi al riparo delle conseguenze di una azione

(1) L'espressione « concordato » trae la sua origine dal dettato dell'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560, « Regolamento per l'imposta sui redditi di ricchezza mobile » che recita: « Quando l'agente *concordi* col contribuente la somma dei redditi, fa constare l'accordo mediante dichiarazione tassativa, datata e sottoscritta da entrambi a pena di nullità ». All'articolo 107 si parla poi di « redditi concordati fra i possessori e l'agente ».

(1) Cfr. BLUMENSTEIN, *op. cit.*

dell'ufficio non sufficientemente suffragata. Tale facoltà, anzi, deve essere particolarmente sottolineata. Che se poi essa deve essere esercitata entro 30 giorni dalla data della sottoscrizione della dichiarazione, mentre all'Amministrazione è lasciato, per la stessa azione, un periodo di 2 anni, ciò trova sufficiente spiegazione nel fatto che il contribuente si presume possa conoscere con immediatezza le ragioni che lo portano ad invocare la declaratoria di nullità, mentre la stessa cosa, evidentemente, non può affermarsi nei riguardi dell'ufficio. D'altro canto è utile per l'Amministrazione e giova nei confronti dei contribuenti ed alla loro educazione fiscale il sapere che l'occultamento di un qualsiasi fatto, anche in sede di concordato, può venir sempre smascherato entro un periodo di tempo abbastanza lungo, provocando così le conseguenze del caso. Anche in tal modo si spingerà ad una veritiera e completa esposizione dei fatti economici, come deve avvenire in un « rapporto fra persone per bene », che si vuole circondato di pari garanzie per l'una e per l'altra parte.

È sorta questione, dinnanzi al testo dell'articolo 4, 1° comma, se si possa addvenire al concordato anche nel caso in cui il contribuente abbia ommesso di dichiarare i suoi redditi o quando abbia reso una dichiarazione mancante della indicazione analitica degli elementi attivi e passivi richiesti. Si deve rispondere, in via preliminare, che quando si è voluto vietare il concordato lo si è detto espressamente. Tali ipotesi sono previste agli articoli 5, 9 e 12 rispettivamente per il caso in cui la Commissione, a seguito della conoscenza di elementi che rendano opportuna una integrazione dell'accertamento sospenda la pronuncia e rinvi gli atti all'Ufficio fissando i termini per il nuovo accertamento; nel caso in cui le società e gli enti tassabili in base a bilancio e i contribuenti che chiedono che il loro reddito imponibile sia accertato in base ai risultati delle scritture contabili non abbiano tenuto e si siano rifiutati di esibire le scritture obbligatorie o abbiano indicato fatti talmente gravi da far ritenere inattendibili i libri e le scritture contabili; nel caso, infine, in cui la dichiarazione di società od enti non sia stata sottoscritta dalle persone a ciò obbligate. Fuori di questi casi di deve presumere che il concordato sia sempre possibile, anche in difetto di dichiarazione dei redditi. La dizione dell'articolo 4: « deve contenere la indicazione della dichiarazione del contribuente a cui si riferisca », è da intendersi

nel senso che detta indicazione è obbligatoria in quanto sia stata resa una dichiarazione dei redditi, ma non nel senso che la dichiarazione stessa debba essere stata resa.

Ora il precetto contenuto nel secondo comma dell'articolo 5 e cioè che non è ammessa la definizione per concordato dei nuovi accertamenti, eseguiti in base a disposizione della Commissione distrettuale, ha una sua ragion d'essere logica e giuridica. E infatti, in queste ipotesi, per essere già stata investita la Commissione della contestazione, si è già dato inizio all'*iter* processuale e la Commissione stessa può essere venuta a conoscenza dei nuovi elementi anche in fase avanzata del giudizio. Nuovi elementi che inducono a fare ritenere insufficiente l'accertamento originario sul quale si discute. Ammettere la possibilità di concordato significherebbe consentire all'Ufficio di rivedere l'operato della Commissione, il che non appare possibile. L'azione della Commissione e dell'Ufficio tende allo stesso fine: la determinazione dell'esatto reddito imponibile e non è concepibile un atteggiamento in contrasto tra detti organi.

Per quanto attiene, invece, alle società ed agli enti tassabili in base a bilancio, nonché nei riguardi di tutti quei contribuenti che chiedono di essere tassati in base alle risultanze delle scritture contabili, si deve notare pregiudizialmente che la mancata o la sostanziale irregolarità nella tenuta dei libri obbligatori costituisce di per sé una grave violazione di legge, per cui deve ravvisarsi nel contribuente la mancanza della buona fede. In questo caso consentire la definizione dell'accertamento in via amministrativa attraverso il concordato potrebbe rappresentare un incentivo a non tenere o a tenere irregolarmente le scritture contabili, perché il contribuente saprebbe, a priori, che comunque gli è sempre lecito trovare con l'Ufficio una base d'accordo.

Qualche parola deve essere spesa per segnalare la disposta soppressione della facoltà delle Commissioni delle imposte dirette di primo grado (e, in alcuni casi, per virtù di altre speciali disposizioni, anche delle Commissioni di secondo grado) di procedere di propria iniziativa a nuovi accertamenti o ad integrare gli accertamenti d'ufficio. Di questa facoltà — dice la relazione ministeriale al Senato — che attribuisce alle Commissioni la veste di organi amministrativi di accertamento — e che le Commissioni in pratica esercitano per sollecitazione degli Uffici — si propone la abrogazione, in quanto essa non

più risponde al carattere assunto dalle Commissioni, particolarmente dopo i provvedimenti legislativi del 1936 e del 1937, i quali ne hanno sottolineato la natura nettamente contenziosa ed anzi, secondo la giurisprudenza della Cassazione, giurisdizionale. Inoltre, la abrogazione della esposta facoltà eliminerà elementi di incertezza nella definizione del rapporto tributario. In altre parole essendo l'accertamento un atto amministrativo e riconoscendosi alle Commissioni la qualità di organi giurisdizionali, non è possibile ammettere che gli organi giudiziari praticamente si sostituiscano all'Amministrazione nell'atto di accertamento. (1)

(1) «...Le Commissioni tributarie, in origine, poterono anche essere create come organi amministrativi, ma ciò avvenne perché nell'epoca della loro prima istituzione il pensiero giuridico, in materia di giurisdizione amministrativa, non era ancora ben chiaro e l'opera legislativa del tempo poté risentire di questa imperfetta elaborazione dottrinale. Ma in seguito, approfonditasi ed affinata l'indagine scientifica al riguardo, si poté ben scorgere che queste Commissioni non erano destinate a compiere una semplice attività amministrativa, il privato proponeva dinanzi ad esse una doglianza relativa ad una lesione del suo diritto, che si pretendeva leso per effetto della imposizione tributaria; da parte sua l'amministrazione finanziaria poteva contraddire a tale pretesa a mezzo dei suoi funzionari, ma doveva rimettersi a quanto in proposito statuivano dette commissioni, le quali, per altro, erano composte in modo da garantire la loro indipendenza dalla Amministrazione attiva. Ma in tal modo l'opera di quelle commissioni veniva ad assumere incontestabilmente i caratteri di quella tipica attività di sostituzione, che tra i tanti criteri suggeriti dalla dottrina per distinguere l'Amministrazione dalla giurisdizione è quello che meglio caratterizza e scolpisce quest'ultima, come attività essenzialmente destinata a sostituirsi a quella delle parti contendenti per determinare e attuare la volontà della legge ed eliminare così il contrasto di interessi insorti tra di esse». (Cassazione, Sezioni Unite, 29 luglio 1950, in « Dir e prat trib » 1951, II, 1955).

Al riguardo giova qui richiamare la discussione svoltasi al Senato a seguito della presentazione della proposta pregiudiziale del senatore Sturzo, con cui si invitava il Governo a presentare un disegno di legge di riforma degli organi giurisdizionali tributari in conformità alla lettera ed allo spirito della Costituzione. L'intenzione dell'illustre senatore era che la discussione del disegno di legge in esame venisse collegata con la discussione di una legge sulla riforma degli organi del contenzioso « in modo che le due leggi conseguentemente approvate dal Parlamento »

* * *

Contro la introduzione del giuramento quale mezzo di prova nella procedura di accertamento dei redditi, ai fini della imposizione diretta, si è creato uno stato d'animo come se il giuramento fosse stato introdotto a sostegno della dichiarazione. Ciò avviene, per esempio, in Inghilterra e negli Stati Uniti, ma è chiaro che il presupposto del giuramento che assiste la dichiarazione è un'alta coscienza tributaria quale non è dato pensare possa esistere, attualmente, nel nostro paese. Un tale giuramento, che per essere richiesto a tutti i contribuenti all'atto della

andassero in vigore contemporaneamente. Sulla mancanza di un adeguato sistema di contenzioso tributario non c'è nessun dubbio. Di esso si sta occupando il Governo che presentò, fra l'altro, nella passata legislatura, un disegno di legge che prevedeva la proroga del 1° comma della VI disposizione transitoria della Costituzione, al fine di poter condurre a termine gli studi intrapresi per la difficile riforma. Per dare un'idea della complessità della materia basterà accennare che attualmente vi sono una quantità di giurisdizioni tributarie, di cui ricordiamo: le Commissioni amministrative (distrettuale, provinciale e centrale) per le imposte dirette; le Commissioni censuarie per l'imposta sui terreni, le Commissioni comunali, la Giunta provinciale amministrativa e la Commissione centrale per i tributi locali, il ricorso all'Autorità amministrativa per le tasse di bollo, e sugli affari; il ricorso al Ministro per le finanze per quanto riguarda la materia doganale; al prefetto ed allo stesso Ministero delle finanze nei riguardi dell'imposta di consumo, alla Camera di commercio ed alla Presidenza del Consiglio per quanto riguarda l'imposta camerale e quella sul turismo. Per tutte è poi possibile adire la magistratura ordinaria, in tutti i suoi gradi. Varietà di procedure e diversità di termini importano quindi altra e maggiore confusione.

Ciò stante la necessità della presentazione di una legge di riforma del contenzioso è *in re ipsa*. Ma non pare sia il caso di necessariamente abbinarla alla discussione del disegno di legge in esame. Questo, infatti, stabilendo l'accertamento analitico, garantisce più e meglio il contribuente di quanto fin qui non avvenga circa un giusto accertamento; abolendo la facoltà di aumentare le imposte da parte della Commissione di 1° grado ne configura meglio la voluta natura giurisdizionale; dettando norme sulla tenuta dei libri contabili, di carattere forse più regolamentare che propriamente legislativo, non fa che sviluppare le pretese di cui all'articolo 6 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, durante la discussione della quale non si è affatto ravvisata la necessità di

dichiarazione, può definirsi universale, perderebbe alquanto di efficacia, appunto per la sua universalità, vuoi perché esso sarebbe richiesto indistintamente a tutti e quindi anche a coloro che non ne sentono la santità, vuoi perché lo Stato non potrebbe esercitare un serio controllo su tutte le denunce, condizione essenziale affinché l'istituto dispieghi tutta la sua efficacia (1). Tuttavia va osservato che il legislatore italiano in talune leggi si è già riservato il diritto di richiedere *nei singoli casi* la prestazione del giuramento, quando il funzionario della finanza abbia fondate ragioni per credere che le dichiarazioni del contribuente non siano conformi a verità (2). Egli cioè era già pervenuto alla conclusione, che si riprende nel disegno di legge in esame, di ammettere che il giuramento possa applicarsi con qualche successo in casi speciali.

Si osservi, innanzitutto, che è il giudice che deferisce il giuramento.

I poteri di indagine, riconosciuti alle commissioni nel processo tributario, vengono allargati con l'attribuire alle stesse questo nuovo mezzo di prova. L'introduzione del giuramento ha unicamente lo scopo di estendere anche al processo tributario un istituto tipico del processo civile. In altre parole, la finalità dell'articolo 6 è quella di concedere

abbinarla ad una legge sul contenzioso. La ricerca di tutti gli altri elementi atti a reperire una serie di percettori di reddito finora rimasti nell'ombra non ha nulla a vedere con la invocata legge di riforma del contenzioso. Né vengono in questa sede aumentate in maniera men che legittima le pretese dell'Amministrazione.

Circa le sanzioni penali restrittive della libertà personale chiaro è che esse non possono essere irrogate che dal competente magistrato. Allo stato delle cose non tanto si può affermare che manchi al contribuente la possibilità di una legittima tutela nei confronti delle pretese del fisco, quanto che essa si rende difficile per il modo con il quale è congegnata la giustizia tributaria. Si tratta di una difficoltà che esiste obiettivamente, nei confronti di qualsiasi controversia tributaria s'origini essa da questa come da altre leggi. Semmai va detto che, in conformità dello spirito e della lettera delle leggi di perequazione, quanto più il contribuente farà il suo dovere tanto meno avrà bisogno di adire gli organi giudicanti.

(1) Cfr. LUIGI EINAUDI: *«Principi di scienza delle Finanze»*, IV edizione, 1948.

(2) Articolo 73 della legge tributaria sulle successioni, approvata con regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3270 (vedi anche articolo 39, regio decreto 24 novembre 1919, n. 2169, e l'articolo 2 del regio decreto 19 giugno 1934).

al contribuente un nuovo mezzo di prova in aggiunta a quelli già esistenti. Tanto perché, essendo per legge riconosciuta la verità dei fatti su cui viene prestato giuramento, esso viene a costituire una prova disposta a favore del contribuente, in tutti quei casi in cui altrimenti il giudice non potrebbe aver modo di formare la sua convinzione.

L'allarme suscitato appare perciò ingiustificato. Ciò risulta chiaramente anche da quanto è stato scritto in proposito nel già ricordato parere della Commissione di giustizia. «Se il disegno di legge in esame» si legge in esso «integrando la legge 11 gennaio 1951, n. 25, intende proseguire sullo stesso piano di una reciproca fiducia e lealtà tra fisco e contribuente, le preoccupazioni per l'introduzione del giuramento nella procedura di accertamento dei redditi possono sorgere seriamente soltanto in chi si proponga di non essere leale». «Si tratta», continua poi, «com'è facile desumere dalla disciplina sancita nell'articolo 6 del disegno di legge, di quella forma speciale di giuramento che nell'articolo 2736, n. 2, del Codice civile, è qualificata suppletoria, con esclusione peraltro della sua ammissibilità per fine di estimazione. Esso è previsto per i soli casi di mancata dichiarazione del reddito da parte del contribuente o quando il reddito dichiarato sia inferiore ai due terzi di quello proposto nell'accertamento; non può cadere che su fatti specifici, esclusi quelli di carattere estimativo, che abbiano diretta rilevanza ai fini delle imposte dirette e debbono essere conosciuti dalla persona chiamata a giurare. Il giuramento non può essere deferito sopra un fatto illecito, né per negare un fatto che da un atto pubblico risulti avvenuto alla presenza di un pubblico ufficiale che ha firmato l'atto stesso. Con tali riserve e cautele, è veramente arduo sostenere che l'istituto del giuramento, mezzo normale di prova nei giudizi civili, costituisca un'aberrazione o un elemento spurio nella procedura fiscale, soprattutto se si abbiano presenti le precise e logiche conseguenze che, secondo il settimo e l'ottavo comma dell'articolo 6, derivano dalla prestazione o dal rifiuto di prestazione del giuramento: i fatti su cui è prestato si considerano rispondenti a verità; le deduzioni del contribuente sui punti di fatto sui quali il deferito giuramento non sia stato prestato si considerano infondate. Per la sanzione penale del falso giuramento si applica l'articolo 371 del Codice penale, cioè la reclusione da sei mesi a tre anni, con la interdizione dei

pubblici uffici, nonché la non punibilità quando il colpevole ritratta il falso prima che sulla domanda giudiziale sia pronunciata sentenza definitiva, anche se non irrevocabile. La dichiarazione di non punibilità è l'ovvia conseguenza della natura suppletoria del giuramento previsto dal disegno di legge, del giuramento cioè deferito al contribuente dall'organo giudicante.

L'ordinanza contenente la specificazione dei fatti sui quali il giuramento deve essere prestato e la formula di prestazione contemplata dall'articolo 238 del Codice di procedura civile completano la disciplina del mezzo istruttorio, conformandone la opportunità dell'ammissione e la serietà dell'espletamento procedurale ».

Entro i limiti illustrati il giuramento si appalesa come mezzo di prova che potrà essere concesso a quanti abbiano potuto dimostrare di non essere senza ragioni. Un mezzo di prova, a cui, fra l'altro, si potrà far ricorso — in pratica — in pochissimi casi.

Fra le varie cause che spiegano e giustificano la introduzione del giuramento nella nostra legislazione fiscale, pare al vostro relatore che quella morale sia la più importante. Tenuto presente il preminente interesse pubblico insito nel rapporto tributario ed il dovere del pagamento dell'imposta da parte del cittadino contribuente, non si vede perché l'istituto del giuramento non possa trovar posto nella procedura di accertamento, ordinata allo scopo di attuare la giustizia tributaria. Meno valida pare la tesi di chi sostiene che al giuramento si sia pensato come a strumento, il cui scopo principale sia quello di spingere a presentare la dichiarazione o una dichiarazione in cui il contenuto non si discosti troppo dall'accertamento. Certo anche il giuramento — come molti altri precetti della legge — potrà esser causa di dichiarazioni sempre più complete, ma pare che non si possa ridurre il valore dell'istituto a questa sola « ragione strumentale », che, se pure esistente, non è la preminente (1).

(1) È stato affacciato il dubbio se la norma che introduce nel nostro diritto tributario l'istituto del giuramento pecchi di illegittimità costituzionale. L'osservazione va posta in relazione con i principi sanciti dalla Costituzione (articolo 102 e VI delle disposizioni transitorie). I quali affermano « che la funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme dell'ordinamento giudiziario », che « non possono essere istituiti giudici straordinari e giudici speciali » ma « possono soltanto isti-

I MEZZI DI DETERMINAZIONE DELL'ACCERTAMENTO

Strettamente connesse con un sistema di accertamento analitico dell'imposta sono le norme relative alla tenuta dei libri e delle scritture delle società e degli enti tassabili in base a bilancio e dei contribuenti che chiedono che il loro reddito imponibile sia accertato in base ai risultati delle scritture contabili. Affinché l'autorità di accertamento possa far valere la sua pretesa di imposta, essa deve conoscere le dettagliate circostanze del caso di imposta ed alla loro appurazione servono appunto quei mezzi di determinazione dell'accertamento rappresentati in primo luogo dalla dichiarazione dei redditi e quindi dalla produzione di tutti quei documenti, allegati, libri contabili, informazioni, ecc. che la legge stessa prescrive. Le prescrizioni di che trattasi negli articoli 7 e 8 del disegno di legge in nulla pregiudicano i principi stabiliti nel Codice civile circa l'obbligo e la tenuta dei libri di commercio, ma intendono dettare norme particolari ed integrative per rendere più agevole l'accertamento analitico dei redditi di particolari categorie di contribuenti. Tenuto poi conto che, a norma del citato articolo 2214 del Codice civile, sono obbligatori non soltanto i libri previsti dal primo comma, ma anche le altre scritture contabili di cui al comma successivo, e precisamente quelle che, pur non identificate ed elencate tassativamente, sono « richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa ». il primo comma dell'articolo 7 del disegno di legge, lungi dal preoccuparsi di porre l'accento — e sarebbe cosa superflua — sull'obbligo della tenuta di entrambi le categorie di libri che già la legge comune dichiara obbligatori, intende solamente rilevare la esigenza di tenerli in modo tale da rendere agevole la rilevazione analitica degli elementi attivi e passivi, che concorrono alla determinazione del reddito. Infondata appare ogni preoccupazione su di una

tursi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini estranei alla magistratura », ed infine che « entro cinque anni dalla entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo la giurisdizione del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei Tribunali militari ».

Anche se la Suprema Corte di cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza 17 febbraio 1954,

pretesa discrezionalità del fisco di dichiarare obbligatorio un libro che oggettivamente non sia tale pel Codice civile, allo scopo di sostituire, con facile arbitrio, all'accertamento analitico quello induttivo contemplato dall'articolo 9. Siffatta preoccupazione non sarebbe più fondata di quella che temesse, per la mancanza di un libro non obbligatorio, la sanzione della bancarotta semplice, in caso di fallimento.

In altre parole i libri previsti dal secondo comma dell'articolo 2214 del Codice civile, libri sempre obbligatori, non sono che i libri di sviluppo del giornale e del libro degli inventari. Lettera e spirito del Codice dicono che non basta la tenuta dei due libri obbligatori, ma che sono necessari altri libri o altre scritture di sviluppo dei due libri fondamentali. La legge in esame non dice e non vuole nulla di più.

Del pari inconsistente è il rilievo, di cui si è sentito far parola, circa l'influenza determinante che sul modo di tenuta dei libri, agli effetti dell'accertamento analitico, avrebbe « il modello di dichiarazione », che annual-

mente l'amministrazione invia ai contribuenti e che può variare da un anno all'altro. Basta leggere attentamente il dettato del primo comma dell'articolo 7, in esame, per convincersi che il richiamo al « modello di dichiarazione vigente all'inizio dell'esercizio annuale » è posto in relazione con la identificazione e distinzione degli elementi che concorrono alla determinazione del reddito e non coi libri e col modo della loro tenuta (1). Ampia libertà è lasciata alle imprese di tenere le scritture con i metodi ed i sistemi ritenuti più idonei a rappresentare gli accadimenti della gestione, ma esse oltre che essere redatte in conformità alle norme di una ordinata contabilità, di cui all'articolo 2219 del Codice civile, devono consentire di poter *desumere*, chiaramente e distintamente, tutti gli elementi utili per potere rispondere alle domande poste in essere dal modello di dichiarazione. È una conformità da intendersi come « sostanziale » e non in senso formale.

È poi chiaro che nel caso in cui l'ufficio non ritenesse idonee e sufficienti le scritture tenute e quindi procedesse ad accertamento

n. 402, ha affermato che, nonostante il decorso quinquennio previsto dalla citata disposizione transitoria della Costituzione, le giurisdizioni speciali continuano a funzionare legittimamente, fino a quando non sarà provveduto dal legislatore alla revisione di tali organi, vien domandato se sia consentito legiferare in materia, attribuendo ai giudici speciali nuove funzioni. D'altra parte si continua ancora a domandare se possa pacificamente riconoscersi alle Commissioni tributarie la natura di giurisdizioni speciali e non piuttosto quella di organi amministrativi e se quindi sia possibile concedere a siffatti organi la facoltà di deferire il giuramento, il quale rappresenta un istituto tipico del processo ordinario civile in materia su cui i soggetti del rapporto controverso hanno potestà dispositiva.

L'eccezione di illegittimità costituzionale non sembra fondata. Giova, al riguardo, premettere che il carattere di giurisdizioni speciali delle Commissioni tributarie è concordemente riconosciuto dalla giurisprudenza e dalla dottrina. Anche recentemente la Corte di cassazione, decidendo in tema di applicazione dell'articolo 111 della Costituzione, ha dichiarato che contro le decisioni della Commissione centrale delle imposte dirette è sempre ammissibile il diretto ricorso alle sezioni unite di essa Corte. Con ciò ribadendo il concetto che le Commissioni tributarie hanno natura di vere e proprie giurisdizioni speciali. Del resto, una simile natura non sembra possa essere posta in dubbio, ove si tengano presenti le riconosciute garanzie formali che le leggi vigenti offrono ai contribuenti nella loro

azione di difesa e la funzione stessa delle Commissioni di dichiarare, quali organi *supra partes*, il diritto dello Stato all'imposizione. L'atto che promana dalle Commissioni tributarie ha quindi tutti i lineamenti formali e sostanziali di una sentenza, capace di formare la *res iudicata* sull'oggetto controverso e tra le parti, idonea cioè ad accertare in modo definitivo e con effetto costitutivo, lo stato di diritto e di fatto che nasce dal rapporto tributario, salvo l'ulteriore ricorso all'autorità giudiziaria per le questioni di legittimità. Non organi amministrativi, pertanto, ma organi di giurisdizione speciale, i quali perciò stesso rientrano nelle disposizioni di cui ai ricordati articoli 102 della Costituzione e VI delle disposizioni transitorie.

Affermato il principio che detti organi continuano validamente a sussistere fino a che il legislatore non avrà provveduto, sul piano giuridico, a disciplinarne la sorte, è lecito affermare che l'introduzione del giuramento quale mezzo di prova, non reca innovazioni sostanziali nelle funzioni degli organi di giurisdizione tributaria. Qui non si vuole modificare né la composizione, né la struttura, né il funzionamento di tali organi, ma si vuole innovare nel sistema probatorio del diritto tributario, sistema probatorio che, inquadrandosi nel titolo della tutela dei diritti del contribuente, viene a far parte del diritto sostanziale e non di quello processuale, nel quale rientrano soltanto le norme rituali per la prestazione del giuramento.

(1) Cfr. il già citato parere della Commissione di Giustizia.

induttivo, il contribuente potrebbe sempre farne oggetto di reclamo alle Commissioni.

La ragione fondamentale che sta alla base di queste norme dell'articolo 7 è dettata dalla preoccupazione di colmare alcune lacune nella contabilità obbligatoria e di evitare che continuino gli accorgimenti già messi in essere dagli evasori più intelligenti ed astuti (1).

Ricercare i redditi reali e controllare la veridicità delle dichiarazioni diventa impresa estremamente difficoltosa, se non quasi impossibile, quando ci si trova davanti a delle imprese che classificano i fatti amministrativi in pochi conti, onde dare il minor numero possibile di elementi, ovvero quando si ha a che fare con altre imprese, che dando un largo sviluppo al piano contabile, costringono ad un minuziosissimo esame dei giri contabili posti in essere allo scopo di sottrarre la materia imponibile. In questo caso si può solo venirne a capo attraverso l'esame accurato dei libri sussidiari, della contabilità industriale, e, soprattutto, conoscendo il completo quadro dei conti, cioè l'elenco di tutti i conti che integrano il sistema contabile attuato nell'esercizio.

Spesso poi, in sede di verifica contabile, le imprese rifiutano l'esibizione della contabilità industriale e di alcuni libri sussidiari, dichiarando di non possederli, perché non necessari per l'esatta visione dell'andamento della gestione. Capita talora che vengano rifiutati perfino i quaderni di inventario, cioè gli elaborati formati all'atto della identificazione fisica delle consistenze finali di magazzino, dei lavori in corso, ecc., eccependo che gli appunti sono stati distrutti appena classificate e descritte in inventario le consistenze di magazzino, dei prodotti in corso di trasformazione, dei lavori in corso, ecc. Altra volta non vengono messe a disposizione della finanza le schede di magazzino, affermando di non seguire il movimento delle materie prime e delle merci. Elencare tutti gli espedienti a cui si fa ricorso per alterare le risultanze aziendali che possono positivamente interessare l'azione del fisco è impresa ardua, anche perché le forme escogitate variano da azienda ad azienda e quasi mai si ripetono e si ritrovano in altre aziende. Tutti però si risolvono, attraverso un giro di partite, in una riduzione dell'attivo o in un aumento del passivo e quindi in un aumento delle spese e perdite o in una

diminuzione dei ricavi e proventi vari, cioè in una diminuzione del reddito di esercizio tassabile di ricchezza mobile (1).

Sembra quindi quanto mai opportuno disciplinare la tenuta della contabilità, con regole che non sconvolgono affatto l'organizzazione delle aziende, perché trattasi in definitiva di norme che esse applicano, mentre viene esclusa la possibilità che le imprese rifiutino l'esibizione delle scritture sussidiarie, adducendo motivi pretestuosi.

In particolare quando si chiede che vengano messe in evidenza le rivalutazioni e le svalutazioni, si vuol significare che, nel caso in cui le aziende procedano alla valutazione delle merci al prezzo corrente inferiore a quello di costo, questo sia ben messo in chiaro, attraverso la registrazione nel

1) Si dirà, a titolo di esemplificazione, che vi sono contribuenti i quali fanno apparire un minor volume di rendite, detraendo direttamente dai ricavi una parte del costo delle materie prime; si detrae dal costo dei titoli il ricavo delle vendite di una parte dei medesimi, svalutando quindi i rimanenti titoli di una quota parte dell'utile conseguito, si fanno figurare i premi di produzione, gli abbuoni, ecc., ottenuti dai fornitori fra i debiti, mentre la partita corrispondente è completamente saldata. Si elencano fra i creditori diversi, intestandole a nome fittizio, riserve accantonate nell'esercizio; si classificano fra le spese di manutenzione i costi sostenuti per la costruzione di impianti, si caricano al magazzino macchine, attrezzi, ecc., e si scaricano insieme alle materie impiegate nella produzione, in cifre complessive, bimestrali, trimestrali, ecc. Si espongono crediti per somme inferiori a quelle realizzabili, addebitando all'esercizio, come perdita, la differenza. Si fa figurare negli inventari una minore consistenza quantitativa di materie prime e merci, passando la differenza fra i consumi. Si attribuisce un prezzo convenzionale, spesso irrisorio, alle merci presso terzi, senza peraltro adeguare alla fine di esercizio i valori relativi alle quantità non rientrate nei magazzini o comunque invendute. Si accreditano i ricavi relativi a vendite effettuate senza fatture o per cassa a nomi immaginari, iscrivendoli quindi fra i debiti della impresa; si riclassificano le spese trasferendo somme notevoli dalla categoria delle indebitabili (imposte e tasse, spese aumento capitale, ecc.) alle altre detraibili; oppure si aumentano i proventi delle aziende agrarie, dei dividendi delle rendite di titoli, intassabili agli effetti della ricchezza mobile, riducendo di pari somma gli utili tassabili. Si continuano ad ammortizzare impianti già pareggiati dalle quote di degrado (deperimenti), agevolati dalla circostanza che nell'attivo sono iscritti insieme ad altri impianti, aventi minore anzianità, ecc. ecc.

(1) Si legga, al riguardo, la relazione della V Commissione permanente del Senato.

libro giornale e nel relativo conto. Così per tutte le altre forme di svalutazione e di rivalutazione, fermo restando che l'articolo in esame nulla ha innovato rispetto alle vigenti disposizioni in materia, secondo le quali non sono ammissibili le riserve occulte. Le svalutazioni e le rivalutazioni, alle quali ci si riferisce, sono quelle consentite dalla legge, fra cui, oltre al menzionato abbattimento del costo delle rimanenze al prezzo corrente, quando questo sia inferiore, l'adeguamento dei valori di bilancio al prezzo corrente dei titoli, secondo le disposizioni del successivo articolo 21, la rivalutazione monetaria, ecc.

Fissato il concetto che le rivalutazioni sono tassabili dal momento in cui vengono iscritte in bilancio (articolo 20), ne consegue che queste rivalutazioni, proprio al fine di evitare distribuzione di utili non reali (giusta il divieto del Codice civile) debbono farsi risultare chiaramente e dal libro giornale e dagli altri conti; come pure le svalutazioni, per essere deducibili, non devono essere soltanto prudenziali — con il che si verrebbero indirettamente a costituire delle riserve occulte — ma effettive, entro i limiti dell'adeguamento al valore corrente delle merci e dei titoli, e pertanto anch'esse debbono essere chiaramente indicate, mediante la registrazione nei libri e nelle scritture contabili.

Il quadro dei conti e le norme sul sistema di scritturazione dei conti stessi sono necessari per la tenuta della contabilità meccanizzata e sono indispensabili per quella automatica (a schede perforate).

La richiesta di una nota illustrativa dei criteri seguiti nella valutazione dei singoli cespiti costituenti le partite dello stato patrimoniale serve per poter controllare se la valutazione dei singoli cespiti corrisponda alle norme del Codice ed a quelle delle leggi speciali. Detti criteri devono risultare dalle relazioni degli amministratori e dei sindaci e comunque sono deliberati dal consiglio di amministrazione, il quale, anche se spesso omette di verbalizzarli, li riporta tuttavia in atti riservati, a disposizione dei dirigenti.

Il prospetto dei cespiti ammortizzabili e relativi fondi di ammortamento risponde allo scopo di mettere distintamente in evidenza, per far sì che possano essere rapidamente controllate, le vicende dei vari cespiti. Si intende con ciò di poter evitare, come si esprime la relazione ministeriale, « che sommandosi nella contabilità e nei bilanci i diversi acquisti senza mai procedere allo stralcio dei valori dei cespiti già interamente ammortizzati, si continua ad ammortizzare

cespiti non più esistenti e si operano quindi detrazioni per ammortamenti notevolmente superiori all'ammontare che corrisponde all'effettivo deperimento degli impianti ». Una regolare ed intelleggibile registrazione delle vicende dei vari cespiti non è chi non veda quanto poi si appalesi utile, anche ai fini fiscali, tenuto presente che qualunque calcolo di ammortamento è fondato su previsioni a lunga scadenza.

Le registrazioni di magazzino, così come sono richieste dal disegno di legge, consentono di avere un quadro completo di tutti i movimenti del magazzino, distintamente per qualità e quantità, partendo dalle consistenze iniziali di inventario per dedurne quelle finali, da rettificare, eventualmente, ai sensi dell'articolo 8 della legge sulla perequazione del 1951. (1)

L'espressione « carico di inventario » va intesa quindi in senso quantitativo oltre che valutativo. Si vuol poter seguire, attraverso il movimento del conto specifico i consumi e gli acquisti delle materie, delle merci, ecc., in modo da apprezzare « le variazioni intervenute fra le consistenze degli inventari annuali ». La *mens legis* è proprio quella di poter controllare tutti i passaggi delle materie nelle varie fasi di lavorazione, solo con questo mezzo essendo possibile di rendersi conto dei processi tecnici e del rendimento delle lavorazioni.

Comunque saranno sempre la natura e le dimensioni delle singole imprese che, caso per caso, porranno i limiti di tali registrazioni e non sembra che la norma possa destare eccessive preoccupazioni, come qualcuno ha osservato, perché, per usar le parole della relazione senatoriale, « lascia la più ampia libertà alle aziende, purché queste mettano in grado di controllare, in ogni momento, la consistenza di magazzino ».

Il precetto relativo alla indicazione, da farsi nel libro degli inventari, della consistenza dei cespiti per gruppi omogenei, con riferimento alla qualificazione merceologica ed al valore unitario, nonché del valore attribuito a ciascun gruppo, risulta chiarito dalla successiva disposizione, dello stesso 3° comma dell'articolo 7, con il quale, ri-

(1) La disposizione ricordata riguarda la valutazione delle materie prime e delle merci ai fini della determinazione del reddito imponibile. Detta valutazione deve essere fatta in base al minor prezzo tra quello di acquisto o di costo e quello desunto dall'andamento del mercato alla chiusura dell'esercizio.

chiedendosi che devono essere tenute a disposizione degli uffici le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario, si intende affermare la necessità di avere, nell'inventario, una distinzione analitica di tutti gli elementi, sia pure raggruppati omogeneamente, nonché la indicazione della loro ubicazione ed del valore unitario. Il valore di ciascun gruppo non è che la risultante del valore attribuito ai singoli elementi e di per sé non è sufficiente, in quanto i valori unitari dei singoli elementi sono e possono essere diversi gli uni dagli altri.

Queste rigorose prescrizioni di carattere sostanziale si riscontrano particolarmente necessarie quando si tenga presente che, con questa legge, vengono introdotte norme assai interessanti per le aziende, quale, ad esempio, quella sulle perdite scontabili negli esercizi successivi a quello nel quale si son verificate, che presuppongono però che anche le perdite possano essere accertate, affinché anche queste come le svalutazioni e gli ammortamenti, possano essere ammesse in deduzione.

* * *

Con l'articolo 8, introdotto dal Senato nel disegno di legge ministeriale, si intende raggiungere lo scopo di evidenziare redditi non sempre accertabili. Per esso le società e gli enti tassabili in base a bilancio sono obbligate a tenere una registrazione cronologica di tutte le somme pagate alle persone contemplate nell'articolo stesso. Sono spese che le società sopportano, il più delle volte, in connessione immediata e diretta con il lucro conseguito; spese che vengono a far parte del costo dell'attività lucrativa e come tali ammesse in deduzione. Ma ciò che è spesa per l'uno è guadagno per l'altro, ond'è che il fisco, se da una parte consente la deducibilità della spesa, d'altra parte ha il dovere di colpire coloro nel cui interesse la somma è stata erogata. Va notato che, proprio in relazione agli allegati della dichiarazione, molte imprese hanno frequentemente opposto di non essere in grado di fornire la distinta dei percipienti di cui tratta l'articolo, non avendo a disposizione partitari o registrazioni *ad hoc*.

La norma è quindi diretta a colmare tale lacuna ed a mettere in condizione l'Amministrazione finanziaria di poter accertare tutti quei soggetti, che diversamente potrebbero, con molta facilità, sfuggire alla imposizione. La disposizione va posta poi in

correlazione con quelle degli articoli 14 e 18 che impongono a tutte le amministrazioni ed enti anche pubblici di fornire agli uffici ogni elemento, dato ed informazione in loro possesso, per l'esatta valutazione dei redditi e contemplano la tassazione per rivalsa dei compensi ed emolumenti corrisposti, a qualsiasi titolo, a stranieri.

La vostra Commissione di Finanza ha approvato la soppressione della lettera c) del primo comma dell'articolo in parola, con ciò abolendo l'obbligo della registrazione cronologica delle somme pagate a chiunque, anche non professionista, dia la sua opera per consulenze, pareri, revisioni, controlli ed altre prestazioni non rientranti in attività a carattere industriale o commerciale. La disposta soppressione si fonda sull'ipotesi che prestazioni del genere non esistano. Il vostro relatore crede invece che la norma abbia ugual ragione di essere delle altre; perché persone non professionalmente qualificate, che svolgono opera di specifica competenza dei professionisti, sono tutt'altro che rare, così come è certo che esistono prestazioni non rientranti in attività a carattere industriale o commerciale, ma che son fonti di lucro (per esempio certe consulenze di carattere artistico difficilmente classificabili). Non pare giusto, che negando l'esistenza di persone dedite a tali attività si conceda loro la legale possibilità di sottrarsi all'imposta; senza dire che, non contemplando il caso, si lascia aperta una porta attraverso la quale potrebbero essere sottratte all'imposizione somme e persone altrimenti identificabili. Perciò il relatore, dopo aver riesaminata la questione, ritiene che si dovrebbe ripristinare il testo del Senato.

* * *

Si legge nella relazione del Senato, che ha pure introdotto l'articolo 9, che « il problema più grave che si è imposto ai relatori non è stato certamente quello relativo alle regole contabili da prescrivere, ma quello delle sanzioni per coloro che non si attengono alle regole ». « Si vuole a qualunque costo evitare », continua la citata relazione, « ed è un punto sul quale non si deve cedere, che gli uffici ed i contribuenti siano spinti a ritornare al sistema delle libere trattative, del libero apprezzamento, dell'accertamento a base di induzioni, alla discussione vaga e generica ».

Va notato che il primo comma riproduce la norma della legge 8 giugno 1936, n. 1231, se-

condo cui gli uffici delle imposte e le commissioni di merito — oltre alla facoltà di controllare le voci del bilancio sulla scorta delle scritture contabili — hanno altresì la facoltà di tener conto di tutti gli elementi e dati concreti da essi raccolti, anche all'infuori del bilancio e delle scritture contabili, al fine di rettificare impostazioni risultanti dal bilancio e di determinare il reddito in conseguenza di tali rettifiche. La legge del 1936 non ha dato buone prove, perché le aziende si son quasi sempre comportate in modo da farsi accertare il reddito col sistema induttivo; con ciò chiaramente dimostrando la preferenza loro circa i vari sistemi di imposizione. Ora, perseguendo lo scopo dell'accertamento analitico, occorre essere un po' più severi; sicché le molte critiche sollevate in riferimento alle disposizioni di questo articolo, anche sulla scorta dell'esperienza fatta con la ricordata legge del 1936, non tanto hanno valore e senso per una protesta verso il sistema dell'accertamento induttivo, che è stato fin qui il preferito, quanto contro le prescrizioni dell'articolo stesso tendenti a far sì che questo sistema di accertamento non possa essere considerato e quindi usato come mezzo per sfuggire ad una imposizione che si vuol giusta.

In sostanza con le norme dell'articolo in esame si vuol precisare legislativamente i casi di frode fiscale, apparendo evidente che tutte le ipotesi considerate (mancanza dei libri e delle scritture, rifiuto di esibirli, irregolari od alterate scritturazioni) presuppongono un'azione commissiva od omissiva fraudolenta. Attraverso la minuta casistica contemplata, la disposizione ha il pregio di evitare dubbi od incertezze di interpretazione.

È poi consequenziale che in tutti questi casi il contribuente, che con il suo comportamento ha messo in condizioni l'ufficio di far ricorso all'accertamento induttivo, si assuma l'onere della prova. L'ufficio ha dovuto supplire con i propri mezzi alla mancanza od alla deficienza degli elementi e dei dati contabili e perciò è il contribuente che deve mettere in grado gli organi contenziosi di poter giudicare se l'azione di accertamento sia legittima o no, in tutto o in parte. Qui non si può parlare di negata difesa: è il contribuente che si è volontariamente posto nella condizione di dover fornire la prova negativa ed a lui spetta sopportarne le conseguenze.

Perciò, le Commissioni non possono giudicare in base ad elementi presuntivi, il con-

tribuyente deve dare la prova diretta e precisa della inesistenza totale o parziale del reddito accertato, l'accertamento non può essere definito con il concordato.

Naturalmente il contribuente potrà sempre fornire la prova dell'erronea valutazione del reddito, senza peraltro addurre elementi presuntivi; prova che potrà essere fornita con tutti i mezzi consentiti ed anche attraverso presunzioni gravi, precise e concordanti, a norma dell'articolo 2729 del Codice civile, le quali assurgono notoriamente a dignità di vero e proprio mezzo probatorio (1).

Il divieto del concordato se da una parte evita di lasciare l'ufficio arbitro della imposizione, dall'altra impedisce che il contribuente, in mala fede, possa essere indotto a definire in via amministrativa l'accertamento, con uno scarto più o meno sensibile, nella considerazione che, in definitiva, l'Amministrazione finanziaria non è riuscita a determinare il suo vero reddito. Ammettere il concordato in questi casi può significare tolleranza della irregolarità della scrittura, che è — evidentemente — contraria allo spirito della legge di perequazione.

Anche per questo articolo la vostra Commissione ha approvato un emendamento suppressivo delle parole « in modo diretto e preciso », dell'ultima parte del 3° comma. In forza di esso il contribuente, in caso di contestazione, non è più tenuto a fornire la prova contraria alle correzioni ed integrazioni apportate dall'Ufficio « in modo diretto e preciso ». Questa espressione, che si è voluta ravvisare non chiara e superflua, pare invece al vostro relatore sia di natura sostanziale. Una prova fornita in modo diretto è cosa ben diversa da una semplice prova; così una prova precisa non può essere confusa con una qualsiasi prova. Senza questa qualificazione modale l'onere della prova potrebbe essere spostato. Del resto la norma, così come ci è giunta approvata dal Senato, aveva un preciso riscontro nel Codice, secondo il quale, in caso di contestazione, « la parte che non ha chiesto la verifica della cosa deve provarne *rigorosamente* l'identità e lo stato ». L'espressione che si vorrebbe abolire traduce in altri termini il precetto della legge sostanziale e perciò, attesa la sua

(1) Articolo 2729 del Codice civile: « Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti ».

legittimità e la sua necessità, il relatore si permette di invitare la Camera a voler respingere il proposto emendamento soppressivo (1).

* * *

Con le norme dell'articolo 10 si vuole ovviare l'ostacolo del silenzio opposto da

(1) Articolo 1513 del Codice civile (*Accertamento di difetti*) « In caso di divergenza sulla qualità e condizione della cosa, il venditore o il compratore possono chiederne la verifica nei modi stabiliti dall'articolo 696 del Codice di procedura civile. Il giudice su istanza della parte interessata, può ordinare il deposito o il sequestro della cosa stessa, nonché la vendita per conto di chi spetta, determinandone le condizioni.

La parte che non ha chiesto la verifica della cosa, deve, in caso di contestazione, provarne rigorosamente l'identità e lo stato ».

Nel citato parere della Commissione Giustizia così ci si esprime:

« È stato osservato a proposito della disposizione che fa divieto al contribuente di addurre prove presuntive ed alle Commissioni di motivare in base a elementi presuntivi le loro decisioni difformi dall'accertamento d'ufficio, che essa è incostituzionale, perché rende assolutamente impossibile al contribuente l'esperimento di qualsiasi mezzo di difesa contro l'accertamento induttivo del fisco, e alle Commissioni di merito l'esercizio di quel potere di annullamento, o di riduzione, dell'accertamento fiscale, che pure, a parole, loro si garantisce, e ciò in contrasto con l'articolo 103 della Costituzione.

L'osservazione, contenente una grave censura alla norma su riferita, non può lasciare indifferente la Commissione di giustizia. Essa, però, è infondata sia sul piano politico che su quello strettamente giuridico.

Va premesso che la censura muove da coloro — o, per lo meno, è fatta nell'interesse dei contribuenti — che pur essendo, per legge, tassabili in base a bilancio e che, pur avendo chiesto di essere tassati in base ai risultati delle scritture contabili, non abbiano tenuto, ovvero si siano addirittura rifiutati di esibire le scritture obbligatorie secondo il Codice civile, le leggi speciali e la legge in discussione, ponendosi così, con la loro condotta, e precisamente con una condotta contraria agli obblighi loro imposti dalle leggi, nella condizione di provocare dal fisco l'accertamento induttivo invece di quello analitico, l'accertamento basato sulle presunzioni, anziché quello fondato su di una precisa e dettagliata elencazione di concreti elementi. In altri termini l'accennata duplice serie di contribuenti pone a carico dell'Amministrazione finanziaria le conseguenze — impossibilità di difesa — di una situazione dipendente unicamente da una loro volontaria ed illegittima condotta. Questo primo

quei contribuenti che, pur non essendo società ed enti tassabili in base a bilancio, sono tuttavia obbligati alla tenuta dei libri elementari voluti dal Codice e, eventualmente, di quelle altre scritture richieste da leggi speciali. Le norme hanno carattere di un certo compromesso tra il rigorismo che si vorrebbe e si dovrebbe attuare e la situazione

rilevo dimostra, in modo chiarissimo, non soltanto come nessun riguardo meritino siffatti contribuenti sul piano politico, ma anche come nessuna ragione li assista su quello giuridico. È principio generale di diritto, di cui il codice civile fa completa applicazione nei rapporti di carattere negoziale sottoposti a condizione, che nessuno può addebitare alla controparte i risultati di una situazione di cui egli stesso sia stato la causa determinante. Principio etico, prima ancora che giuridico, il quale è diretto a paralizzare la condotta maliziosa di chi vorrebbe porre in condizione di minorità la parte che rispetta la legge o le clausole di un contratto. A sventare quella condotta maliziosa l'antica saggezza del diritto romano apprestò la « *exceptio doli generalis* » (*dolo agis eo quod agis*), che è la fonte del suo accennato principio generale del nostro diritto.

Ma andando oltre questi rilievi di carattere preliminare, che pur si rilevano per altro solidamente fondati, va soggiunto che a torto i sostenitori dell'incostituzionalità dell'articolo 9, secondo comma, del disegno di legge affermano l'assoluta impossibilità di opporre all'accertamento presuntivo della finanza elementi di difesa che non siano, anch'essi, presuntivi.

A prescindere dalla possibilità che i contribuenti forniti dei libri e delle scritture obbligatorie si inducano ad esibirli, desistendo dalla illegale loro resistenza, è certo che tanto essi quanto gli altri contribuenti che, pur obbligati a tener libri e scritture non ottemperano a quest'obbligo, possono in ogni caso opporre documenti, contratti ed altre prove scritte *aliunde* acquisiti, dalle quali resti confutato in tutto o in parte l'accertamento della finanza.

Sarà una confutazione difficile, ma non impossibile in modo assoluto; questa disagiata situazione di difesa dovrà, comunque, imputarsi alla illegittima condotta del contribuente, non ad una violazione dell'articolo 113 della Costituzione da parte della finanza.

Gli stessi e analoghi rilievi vanno opposti all'altra censura mossa contro l'ultima parte del 3° comma dell'articolo 9, là dove si fa carico al contribuente di confutare « in modo diretto e preciso » le correzioni e le integrazioni che il fisco ha facoltà di apportare secondo il suo apprezzamento con l'accertamento motivato alle registrazioni contabili del contribuente che risultino mancanti, inesatte o comunque non rispondenti al vero ».

di fatto, per cui molti di questi contribuenti non hanno fin qui tenuto le prescritte scritture. Come è noto la prescrizione del Codice sulla tenuta dei libri ha rilevanza nel caso di fallimento dell'azienda, ma non ha alcun interesse fiscale. Ora, nulla innovando circa l'obbligo della tenuta dei libri, si detta che essi debbono essere esibiti anche a richiesta degli uffici distrettuali delle imposte dirette. La norma si inquadra perfettamente nella ricerca dei mezzi richiesti dal sistema di accertamento analitico. La sua inosservanza, tuttavia, anziché comportare sanzioni pari a quelle previste per le società tassabili in base a bilancio porta all'ammenda da lire 500 a lire 20.000.

La mancanza e la sostanziale irregolarità nella tenuta dei libri produce l'accertamento d'ufficio, di fronte al quale spetta al contribuente di dar la prova contraria. Si è qui volutamente sottolineato che si deve trattare di irregolarità sostanziali, perché i titolari delle imprese qui considerate si trovano spesso in difficoltà nel tenere scritture chiare e precise anche dal lato formale. La validità di tale articolo dipende soprattutto dall'uso che ne sapranno fare i funzionari, dalla loro intelligenza, dal loro senso di equilibrio e di concretezza nella stima delle reali possibilità del contribuente.

* * *

Disposto con la legge 10 dicembre 1954, n. 1164, che le tasse di concessione governativa, dovute per la vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari, dei libri sociali obbligatori (nonché di tutti gli altri libri che per legge, prima di essere messi in uso, devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro), devono essere versate in modo ordinario, si precisa ora che i pagamenti devono essere effettuati presso l'ufficio del registro nella cui circoscrizione hanno il domicilio fiscale l'impresa, l'ente o la società. Ciò renderà più facile l'espletamento di quelle operazioni di riscontro che l'ufficio finanziario ritenesse di dover fare. Il fatto poi che nella dichiarazione delle imprese obbligate a tenere i libri e le scritture contabili debbano essere riportati gli estremi delle quietanze di pagamento della tassa di concessione governativa relativa ai libri, ai quali la dichiarazione stessa si riferisce, dovrebbe servire a dimostrare l'esistenza di una contabilità eventualmente sottratta al controllo degli organi sociali, come ad impedire la

eventuale ricostruzione della gestione aziendale su libri diversi da quelli sottoposti alla primitiva vidimazione.

* * *

Di innegabile peso e gravità per le responsabilità che coinvolge, ma anche di particolare importanza per le finalità che la legge intende perseguire è l'innovazione prevista dalle norme dell'articolo 12.

In forza di esse la dichiarazione dei redditi delle società e degli enti tassabili in base a bilancio deve essere sottoscritta dalle persone che ne hanno la legale rappresentanza, ma, insieme con esse, dalla persona che, non avendo la rappresentanza legale, è preposta alla direzione generale e dalla persona che, preposta alla contabilità, abbia la qualifica di dirigente. Si presume poi fornita della veste di dirigente la persona preposta alla contabilità nelle società contemplate dal secondo comma dell'articolo 2397 del Codice civile (1). La dichiarazione, infine, deve essere sottoscritta dalle persone fisiche che costituiscono l'organo di controllo, dove esso esista, e, se si tratti di collegio, dal suo presidente. Conseguenza per l'inosservanza delle norme, oltre alle responsabilità personali di coloro che sono tenuti alla sottoscrizione e non adempiono all'obbligo, è l'applicazione del sistema induttivo di accertamento. Quando poi la dichiarazione non sia stata sottoscritta dai rappresentanti legali della società o dell'ente, è nulla.

Le firme richieste da parte del direttore generale, del capo contabile che abbia la qualifica di dirigente e dei sindaci rappresentano una garanzia soggettiva della regolarità delle scritture contabili. « Il motivo pratico della richieste è semplice: nelle aziende di maggior mole la gestione sociale non s'incentra normalmente nel presidente o nel consigliere delegato, ma sempre, siavi o non un presidente o un consigliere delegato, la guida degli affari sociali è affidata ad un direttore

(1) Articolo 2397 del Codice civile (*Composizione del collegio sindacale*) (2° comma): « Le società per azioni che hanno un capitale non inferiore a cinque milioni di lire devono scegliere tra gli iscritti nel ruolo dei revisori ufficiali dei conti almeno uno dei sindaci effettivi, se questi sono in numero di tre, e non meno di due, se i sindaci effettivi sono cinque, e in entrambi i casi uno dei sindaci supplenti ». Con la legge 5 gennaio 1950, n. 9, il limite di cinque è stato portato a cinquanta milioni.

generale... È altrettanto certo che il direttore generale non può ignorare le direttive secondo le quali la denuncia dei redditi viene predisposta... Altrettanto può dirsi delle persone preposte alla contabilità che abbiano la qualifica di dirigente, che agiscano cioè concependo le finalità dell'impresa e dirigendo la loro opera secondo quelle finalità. Se il capo contabile di questo tipo ignora i rapporti fiscali non è un vero capo contabile, se poi, conoscendo che vi siano errori o dati fraudolenti, non ne impone la dichiarazione o la rettifica, diventa corresponsabile dell'errore e della frode... Altrettanto pratica è l'origine della norma per cui si esige la sottoscrizione dei sindaci ed in genere dei membri degli organi di controllo... Le funzioni che l'articolo 2403 del Codice civile domanda al Collegio sindacale sono funzioni tali da permettere una profonda e sicura conoscenza dell'andamento sociale e della infedeltà della contabilità » (1).

Notevoli sono le critiche mosse a queste disposizioni circa la chiamata a corresponsabilità nella dichiarazione di persone diverse da quelle che hanno la rappresentanza legale della società. Ma qui non si intende affatto sovvertire l'ordine gerarchico o stabilire un controllo da parte dei direttori generali e dei capi contabili sui rappresentanti legali delle società o sugli organi sociali, abilitati a redigere ed a approvare il bilancio. Solo si vuole rendere responsabili di fronte al fisco quei dirigenti che, in seno alla società, provvedono agli adempimenti formali e contabili relativi alla gestione dell'azienda, attestando, con la loro firma sulla dichiarazione, la regolarità e la perfezione della contabilità. La norma ha rilevanza per le società di più grande dimensione, perché le altre, in genere, non hanno né il direttore generale, né il capo contabile che rivesta la qualifica di dirigente. Ed ancora, com'è noto, il bilancio sociale all'atto del deposito presso la Cancelleria del tribunale per le conseguenti formalità di pubblicazione, deve essere firmato oltre che dall'amministratore, anche dai sindaci e dal capo contabile. La norma, quindi, non fa che estendere tale disposizione alla dichiarazione dei redditi e non comporta, come s'è visto, alcun contrasto con le prescrizioni del Codice per quanto attiene alla approvazione dei bilanci, dal momento che essa ha di mira unicamente, nelle società di maggiori dimensioni, di ovviare alle alterazioni fraudolenti delle scritture, le quali non possono essere ignorate dal diret-

tore generale e dal capo contabile. Il precepto legislativo tende infine ad evitare quei continui discarichi di responsabilità verso il fisco, che purtroppo frequentemente si debbono oggi lamentare.

Corollario della accettazione del principio della corresponsabilità del terzo nella dichiarazione sono le conseguenze che, logicamente, devono derivare dal mancato rispetto del principio stesso. Ogni innovazione comporta, specie in una materia così delicata come quella di cui ci si occupa, il dovere di affrontare una serie di resistenze, non sempre prive di fondamento. Ma quando si osservi che il principio qui per la prima volta introdotto nella nostra legislazione è pacificamente accettato proprio in quei Paesi in cui sono stati compiuti i più seri sforzi per l'attuazione di una invidiabile perequazione, si aggiunge un motivo di più a suffragio della opportunità della approvazione della norma. I temuti contrasti che da essa potrebbero derivare è augurabile si ricompongano invece nella coscienza di quanti, per elevata condizione sociale, dovrebbero sentire, più e meglio di altri, che assolvere compiutamente il dovere di pagare la giusta imposta è rendere omaggio ai quei principi di solidarietà che sono il tessuto connettivo di una società civile.

* * *

L'articolo 13 prevede la possibilità della richiesta — se il contribuente invoca passività bancarie — della dimostrazione della posizione globale con la banca: perché presentando dichiarazioni dei soli debiti ed escludendo le partite che possono compensarli, si creano passività fittizie. È da notare il rispetto assoluto della libertà del contribuente, il quale volontariamente richiederà, se gli pare necessario, il certificato richiesto all'Istituto creditore. Nessuna violazione quindi del segreto bancario, poiché l'ufficio è e rimane completamente estraneo ai rapporti fra banca e contribuente, né può, direttamente, assumere informazioni presso l'azienda di credito, come rilevasi anche dall'articolo 14, terzo comma. Anzi è da sottolineare che proprio in questa sede e per la prima volta viene configurato nella legge l'esistenza di un segreto bancario che allo stato delle cose esiste e vien rispettato non già in forza di una disposizione positiva, ma per consuetudine.

L'articolo non fa altro che integrare le disposizioni dell'articolo 31 del testo unico del 1877 per quanto riflette le deducibilità

(1) Cfr. Relazione senatoriale.

delle annualità passive e la dimostrazione della loro sussistenza (1).

Il rilievo fatto circa una pretesa illegittimità della subordinazione del diritto del contribuente al comportamento di un terzo estraneo al rapporto tributario si rivela quindi senza fondamento. Del resto la sanzione comminata dall'articolo 37 per il caso di intempestivo rilascio della dichiarazione e la possibilità del contribuente di esperire una eventuale azione per danni, costituiscono sufficiente salvaguardia dell'interesse del contribuente medesimo ed un'idoneo stimolo per gli istituti bancari. Pare poi di notare che il contribuente, il quale abbia interesse a documentare l'esistenza di interessi su debiti aggravanti il suo reddito, possa preoccuparsi di richiedere il certificato del caso indipendentemente da una specifica richiesta dell'ufficio, provvedendo in tempo a produrre l'attestazione in conformità della legge. In tal modo si può eliminare o perlomeno sensibilmente ridurre il timore che il richiesto certificato non possa essere prodotto entro i termini utili, ancorché questi siano giudicati tecnicamente sufficienti.

* * *

In parallelo con le norme già esaminate dell'articolo 8 si possono mettere quelle dell'articolo 14 per cui alle amministrazioni dello stato ed a quelle parastatali, alle società ed agli enti che effettuano riscossioni e pagamenti per conto di categorie di interessati, alle società ed agli istituti di assicurazione, è fatto obbligo di fornire agli uffici distrettuali delle imposte, che li richiedano, gli elenchi nominativi dei pagamenti effettuati, nonché tutti gli elementi, dati, informazioni in loro possesso. L'obbligo di dare le informazioni richieste, su fatti che siano a conoscenza dell'organo, considerato nella sua qualità ufficiale, esiste già, ma esso può essere rispettato solo nel caso in cui l'ufficio, esaminando la posizione del contribuente, senta la necessità di volere assumere più circostanziate informazioni circa i rapporti intercorrenti

fra lo stesso e l'organo interpellato. Qui si vuole fare un passo avanti in obbedienza al dovere che incombe all'amministrazione di reperire gli evasori. Ond'è che, sulla scorta degli elenchi nominativi dei pagamenti effettuati che l'ufficio può richiedere, non solo sarà dato di potere meglio accertare la posizione di contribuenti già iscritti a ruolo, ma anche di potere reperire quelli che, pur dovendo essere iscritti, iscritti non sono.

Sono esonerati dall'obbligo in discorso l'Istituto centrale di statistica e gli Ispettorati del lavoro per le rilevazioni commesse loro dalla legge, affinché esse non vengano turbate dai riflessi di una ipotetica indagine di natura fiscale. Parimenti esentati sono gli Istituti e le Aziende di credito e le Società finanziarie e fiduciarie, per quanto attiene ai loro rapporti con i clienti, e gli uffici postali, per quanto attiene ai dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito ed ai buoni fruttiferi postali. La importanza di questa eccezione è in correlazione con il rispetto del segreto bancario, che qui, meglio ancora di quanto non sia stato fatto nel precedente articolo 13, risulta chiaramente affermato in una norma positiva. Così ci è dato di nuovamente poter concludere al riguardo, che proprio con questa legge, accusata di violare il segreto bancario, questo risulta invece sancito espressamente e giuridicamente tutelato.

Poiché, in omaggio al principio secondo il quale deve essere tassata solo la parte del reddito disponibile al presente, la nostra legge (1) esenta dall'imposta mobiliare le quote pensioni ed i premi di assicurazioni sulla vita, le quali siano state stipulate dal contribuente a favore proprio e di quei componenti la sua famiglia, con lui conviventi, al mantenimento dei quali egli sia obbligato per legge, irrilevante è, agli effetti fiscali, conoscere l'elenco delle riscossioni e dei pagamenti fatti dalla società e dagli istituti di assicurazione, per quanto riguarda i loro rapporti con gli assicurati del ramo vita.

Per dar modo al fisco di controllare la posizione fiscale di alcune categorie di cittadini e di contribuenti sono dettate le norme dell'articolo 15, secondo cui i direttori degli Uffici provinciali dell'industria e del commercio e i segretari degli Ordini professionali sono obbligati, annualmente ed entro i termini utili per la presentazione della dichia-

(1) Testo unico 2 agosto 1877, n. 4021, articolo 31: « I contribuenti sono ammessi a dichiarare le annualità passive anche ipotecarie, che aggravano i loro redditi provenienti da ricchezza mobile. Di queste annualità passive si tiene conto ai contribuenti purché ne sia pienamente giustificata la sussistenza, e purché siano contemporaneamente accertati la persona e il domicilio dei creditori nello Stato ».

(1) Cfr. Regio decreto-legge 30 dicembre 1923, n. 3062, articolo 8.

razione dei redditi, a comunicare l'elenco dei nuovi iscritti, e quelle dell'articolo 16, per cui le società devono allegare alla dichiarazione dei redditi l'elenco degli amministratori e dei sindaci che siano stati in carica nell'esercizio al quale si riferisce il bilancio, indicando per ciascuno la residenza, il domicilio fiscale e l'ammontare dei compensi a qualsiasi titolo corrisposti.

L'ACCERTAMENTO SULLE OPERAZIONI DI BORSA

La nuova formulazione dell'articolo 17, presentata dal relatore ed approvata alla unanimità dalla vostra Commissione, è giustificata da ragioni di indole essenzialmente tecnica: il contenuto della norma, anziché affievolito, risulta del tutto conforme a quello della precedente stesura, essendo rimaste invariate le disposizioni sostanziali. Assicurato è, comunque, il raggiungimento delle finalità tributarie che la norma medesima si propone. È variata, invece, la disciplina formale delle comunicazioni allo schedario generale dei titoli azionari, da giornalieri a mensili, secondo un piano razionale e strettamente controllabile.

Nella sua concezione, l'articolo 17 rappresenta un perfezionamento del principio della nominatività dei titoli azionari, dando modo allo schedario generale di seguire non solo i trasferimenti reali dei titoli da un soggetto all'altro, ma, altresì, di reperire, attraverso la conoscenza dei contratti a termine e di riporto, che non siano seguiti dal passaggio dei titoli, cospicui redditi che attualmente non riusciva agevole accertare e sottoporre a tassazione.

La norma ha suscitato non pochi allarmi, imputandosi ad essa conseguenze gravi sul mercato dei titoli azionari, nonché sulla politica di finanziamento delle società azionarie. Ma tutto ciò sembra dettato più che altro dalla preoccupazione di chi vede la sempre più rigorosa e scrupolosa ricerca delle fonti dei redditi e la teme, e non da valutazioni obbiettive delle ripercussioni della nuova disciplina sulle contrattazioni di borsa.

È ovvio che i redditi che derivano dalle operazioni di borsa debbono soggiacere al pagamento dei tributi, come sono sottoposti a tributo tutti gli altri redditi, ed è perciò doveroso che alla finanza siano forniti gli strumenti idonei a reperire questa rilevante materia imponibile. Esigere che siano pagate le imposte sugli utili delle operazioni di borsa non significa affatto fare una politica con-

traria alle borse, che sono e devono rimanere un mercato organizzato ed efficiente dei titoli azionari. Se pagare le imposte è un dovere, qualunque sia la fonte da cui sono tratti i redditi, evidentemente a questo dovere non possono e non devono sfuggire coloro che eseguono operazioni di borsa solo e proprio per ritrarne un reddito, e non già allo scopo di investire capitali.

L'obbligo della comunicazione allo schedario generale dei contratti a termine e di riporto deve inquadarsi tra le finalità di questo organismo, sorto proprio allo scopo di censire i possessi azionari e di reperire nuova materia imponibile, agli effetti del tributo di natura personale.

Con le nuove disposizioni, alle segnalazioni già prescritte e cioè a quelle che riflettevano l'effettivo trasferimento dei titoli, si aggiungono le comunicazioni delle operazioni che danno luogo soltanto a liquidazioni di conguaglio alla scadenza.

In relazione al testo del Senato è da notare che, nel primo comma, fra le persone obbligate a tenere il libro giornale, sono stati esclusi i notai e quella imprecisata categoria di «tutti coloro che comunque prestano la propria opera per la vendita o l'acquisto di titoli». La esclusione di queste persone è dovuta alle seguenti considerazioni: i notai non possono fare opera di intermediazione, essendo, nelle contrattazioni di borsa, la loro attività limitata alla semplice autenticazione delle girate dei trasferimenti di titoli azionari. In questi casi, sia che alla girata si faccia luogo alla scadenza di un contratto a termine, sia alla conclusione di un riporto effettivo, i notai hanno già l'obbligo per la legge 29 marzo 1942, n. 239, di tenere il libro giornale delle autentiche e di fare le dovute comunicazioni allo schedario. L'altra non identificata categoria rappresentava un esplicito riconoscimento legislativo dell'esercizio di una attività illegale o comunque non consentita dalle vigenti disposizioni. D'altra parte, il precetto contenuto nel primo comma, riguardo queste persone, minacciava di restare inoperante, poiché sarebbe mancata ogni possibilità di controllo.

Il comma aggiunto che prevede l'uso di foglietti bollati da staccarsi da appositi libretti a madre, figlia e contromatrice, messi in vendita dall'amministrazione finanziaria e sottoposti a rendiconto, numerati e vistati dagli ispettori del tesoro delegati alla vigilanza governativa sulla Borsa valori, costituisce una garanzia molto efficace riguardo alla eliminazione di questa illegale categoria

di agenti di borsa, poiché mancherà loro la possibilità di avere in dotazione i fissati bollati e chi si vorrà egualmente valere della loro opera ne sopporterà tutto il rischio, con la conseguente rinuncia a quella particolare procedura di esecuzione dei contratti di borsa che è la liquidazione coattiva.

Questa disposizione circa i foglietti bollati è fondamentale per la disciplina delle contrattazioni sui titoli azionari e consentirà un efficace controllo della esattezza delle annotazioni che gli intermediari autorizzati di borsa debbono eseguire sul libro giornale, di cui al primo comma, nonché delle segnalazioni che mensilmente dovranno fare affluire allo schedario generale.

È poi da notare che la modificazione introdotta nel regime delle comunicazioni, da giornaliera a mensili, non rappresenta alcun pericolo, mentre allevierà il lavoro degli operatori e dello stesso schedario, il quale avrà a disposizione mensilmente un sistema ordinato di comunicazioni, per ciascun agente di cambio, che potrà evitare anche errori, sempre possibili, nonostante il più perfetto sistema meccanografico.

La comunicazione mensile, anziché giornaliera, non può prestarsi ad evasioni giacché è previsto che in esse debbono essere indicati, per ogni singola operazione, i numeri progressivi del libro giornale che contraddistinguono le operazioni stesse e dal momento che sarà possibile effettuare il più preciso controllo attraverso le contromatrici dei fissati bollati, che vanno conservate per cinque anni dalla conclusione dei contratti.

Tutte le altre modificazioni introdotte tendono soltanto a precisare più convenientemente la norma, in corrispondenza alla terminologia tecnica delle operazioni di borsa ed alla diversa natura dei contratti.

In conclusione si ritiene che l'articolo 17 abbia subito, nella sua faticosa elaborazione, un miglioramento, e che esso consentirà il raggiungimento degli scopi prefissi, lasciando alle borse quella elasticità di movimenti che costituisce una delle loro essenziali caratteristiche e nello stesso tempo si può essere tranquilli che esso permetterà alla finanza di avere a sua disposizione il quadro esatto di tutte le operazioni, ai fini dell'adeguamento delle imposizioni alla effettiva capacità contributiva dei vari soggetti.

* * *

La nostra legge sull'imposta diretta mobiliare e quella sull'imposizione personale sul reddito riportano l'obbligazione tributaria

al legame fra contribuente e Stato, derivante dal luogo od origine del reddito, cioè dalla sua esistenza nello Stato, indipendentemente dalla cittadinanza o dalla residenza o dimora o domicilio del contribuente. Ciò in applicazione del cosiddetto principio della territorialità (1).

In effetti la tassazione degli stranieri e dei cittadini italiani domiciliati all'estero è stata pressoché impossibile per la ragione che, dovendosi svolgere nei loro confronti la stessa procedura di accertamento e di riscossione dell'imposta valevole per le persone domiciliate in Italia, l'azione della finanza difficilmente si concretava prima che il reddituario varcasse la frontiera. Affinché il precetto delle leggi vigenti possa diventare operante, si provvede ora, con le norme dell'articolo 18, ad una tassazione per rivalsa, a titolo provvisorio, sui due terzi delle somme corrisposte (per tener conto delle spese inerenti alla produzione del reddito e della franchigia), ferma restando l'uniformità del trattamento tributario dei redditi della stessa natura realizzati in Italia, sia da cittadini stranieri che da italiani. La norma poi, se messa in relazione coll'obbligo sancito dall'articolo 8 circa la registrazione cronologica di tutte le somme pagate a rappresentanti, commissionari, artisti, professionisti, ecc., contribuisce a stabilire una situazione di parità fra nazionali e stranieri; parità richiesta, fra l'altro, dal sistema di tassazione di altri paesi stranieri, nel cui ordinamento esiste l'istituto della rivalsa anche per i redditi mobiliari di natura industriale, commerciale e professionale.

Le disposizioni dell'articolo 19, così come esso risulta redatto dal Senato, dopoché

(1) Cfr. il testo unico 24 agosto 1877, n. 4021, delle leggi per la imposta sui redditi della ricchezza mobile, articolo 2: « Ogni individuo od ente morale, sì dello Stato che straniero, è tenuto all'imposta sui redditi della ricchezza mobile che ha nello Stato ». Per l'imposta complementare dispone l'articolo 4 del regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3062, che istituisce l'imposta stessa. Per esso « il cittadino o lo straniero che abbia nel Regno la propria residenza, ancorché non sia iscritto nei registri della popolazione, deve l'imposta sul complesso di tutti i suoi redditi prodotti nel Regno e su quella parte dei redditi prodotti all'estero, la quale sia goduta nel Regno. Il cittadino residente all'estero deve l'imposta sulla parte del reddito che si produce nel Regno. Lo straniero residente all'estero è soggetto all'imposta complementare sui redditi che a suo favore si producono in Italia ».

sull'originario testo ministeriale si sviluppò una discussione minuta, che si concluse con l'abbandono del principio del testo ministeriale relativo ai versamenti mensili delle trattenute per rivalsa della ricchezza mobile categoria C-2, non hanno ormai che carattere regolamentare, integrando, con le prescrizioni del primo comma, le norme dell'articolo 3 della legge 30 gennaio 1933, n. 18. per le quali i datori di lavoro sono tenuti a presentare, annualmente, un elenco completo degli emolumenti di qualsiasi natura corrisposti nel precedente anno, assoggettati a ritenuta di rivalsa, con la indicazione nominativa dei percipienti.

DISPOSIZIONI SULLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE DI RICCHEZZA MOBILE DI CATEGORIA B

Assai discussa è stata la questione che si intende risolvere con la disposizione secondo cui i maggiori valori delle attività delle imprese, in qualsiasi forma costituite, concorrono a formare il reddito imponibile nell'esercizio nel quale sono realizzati o distribuiti o iscritti in bilancio. La soluzione che si propone concretizza legislativamente la tesi sostenuta dalla finanza sulla scorta della legge di ricchezza mobile, che si basa sul principio fondamentale di tassare il reddito prodotto e non solo quello distribuito (dove la negata esenzione per le riserve, in quanto non ritenute reddito prodotto). Attualmente la tassazione delle plusvalenze avviene al momento del realizzo, della distribuzione ai soci e della imputazione a capitale e sempreché, giusta una recente giurisprudenza della Commissione centrale, sussista l'intento speculativo. Tale intento per le società e per gli imprenditori (limitatamente, per questi ultimi, alle attività afferenti all'esercizio dell'impresa, come è dettato dal secondo comma dell'articolo 20 in esame) la legge presume sia loro connaturato, avendo esse appunto per oggetto l'esercizio di una attività economica allo scopo di conseguire un utile.

In effetti, come si esprime la relazione ministeriale, il presupposto che dà luogo alla tassazione delle plusvalenze sui cespiti non è esclusivamente il realizzo dei cespiti, ma più in generale il carattere certo della plusvalenza. Tale certezza si ha anche quando la plusvalenza è iscritta in bilancio. Se le imprese, infatti, hanno messo in evidenza il plusvalore di determinate attività, questa

circostanza sta a dimostrare che esse ritengono che la maggiore impostazione abbia ormai un carattere definitivo di certezza e di stabilità. D'altro canto, affinché si possano iscrivere in bilancio delle plusvalenze occorre che ve ne sia fondato motivo, così come si evince dal Codice civile, e motivo fondato è il carattere certo della plusvalenza. Va poi notato che la legge semplicemente consente agli amministratori la facoltà di iscrivere in bilancio i plusvalori e pertanto, essendo vietato dal Codice di attribuire ai cespiti valori superiori a quelli effettivi, non vi deve essere timore che gli amministratori si avvarranno di questa facoltà per distribuire utili fittizi e non reali; anzi, mediante la tassazione dei plusvalori si costituisce una efficace remora ad artificiosi gonfiamenti dell'attivo di bilancio ed alla conseguente distribuzione di utili non effettivi.

Evidentemente la norma serve ad uniformare la tassazione ed il bilancio fiscale ai principi fissati dal Codice ed al bilancio come è dallo stesso Codice previsto. Con essa si intende poi ovviare alla pratica evasione, che si viene a porre in essere in conseguenza della rinuncia a considerare fra i redditi le plusvalenze, iscritte dal contribuente in bilancio, per rinviarne la tassazione al momento del realizzo. Del resto va ancora sottolineato, con le parole della relazione ministeriale, che « la plusvalenza viene considerata fra i componenti del reddito, soltanto in quanto sia iscritta in bilancio dal contribuente. Non viene quindi attribuito alla Amministrazione finanziaria un diritto di includere, fra i componenti del reddito, plusvalenze che possono bensì ritenersi acquisite dai cespiti posseduti dal contribuente, ma che non siano state ancora né realizzate né distribuite ai soci né iscritte in bilancio. Anche se un tale sistema sarebbe sotto molti aspetti giustificabile, si è tuttavia voluto evitare di attribuire agli uffici siffatta iniziativa. Ma nel momento in cui il contribuente manifesta come certa e reale una plusvalenza, iscrivendola in bilancio, è logico che la Finanza ne debba prendere atto e ne tragga le dovute conseguenze ai fini della determinazione del reddito tassabile ».

La plusvalenza ha natura di utile in ogni caso e perciò non può non essere rilevante ai fini tributari.

Si è voluto precisare nel disegno di legge che per le società e per gli enti, tenuto presente lo scopo di lucro per il quale sono creati, tutte le plusvalenze concorrono indistintamente a formare il reddito imponibile mobi-

liare, mentre per gli imprenditori diversi dalle società e dagli enti tassabili in base a bilancio e dalle società indicate dall'articolo 2200 del Codice civile (di ogni tipo, cioè, tranne la società semplice), le plusvalenze che entrano a comporre il reddito di ricchezza mobile sono soltanto quelle relative a cespiti comunque afferenti all'esercizio dell'impresa. Ciò perché, in quest'ultimo caso, è possibile distinguere fra i beni che sono connessi con l'impresa da quelli estranei ed è possibile distinguere, nel medesimo soggetto, attività e finalità diverse.

La Commissione di Finanza ha approvato un emendamento aggiuntivo a questo articolo, di notevole gravità. Con esso si intende disporre che le minusvalenze delle attività indicate nei commi precedenti si deducono dal reddito imponibile dell'esercizio nel quale si sono verificate purché comprovate da elementi certi.

Invero, come fu rilevato nella relazione ministeriale al disegno di legge, la disciplina delle svalutazioni, secondo le vigenti disposizioni, e, si può aggiungere, secondo la prassi amministrativa e giurisprudenziale, è tale da tutelare ampiamente le società tassabili in base a bilancio senza il bisogno della nuova norma, che ad altro non servirebbe se non a turbare i rapporti fra le società e gli uffici delle imposte ed a mettere nell'imbarazzo l'amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda la valutazione delle merci e delle materie prime la questione è già regolata dall'articolo 8 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, sulla perequazione tributaria, mentre per quanto riguarda le azioni, le obbligazioni e gli altri titoli la questione viene regolata in maniera che si può ritenere soddisfacente dall'articolo 21 del disegno in esame.

Il comma aggiunto, quindi, mirerebbe a regolare in via legislativa la materia delle valutazioni dei restanti altri beni delle aziende, quali gli immobili, gli impianti, il macchinario, i mobili, i brevetti, ecc.; beni per i quali la svalutazione viene, in base ai principi vigenti, già ammessa in deduzione del reddito lordo della società nell'esercizio in cui la svalutazione stessa corrisponde ad una perdita certa o che si possa ritenere tale. L'aggiungere ora una disposizione che sanzioni il diritto alla deduzione del reddito imponibile dell'esercizio nel quale le svalutazioni dei beni si sono verificate, se da una parte è pleonastico, dall'altra potrebbe portare alle più disparate interpretazioni, potendo, ad esempio, una società pretendere il riconoscimento di una svalutazione in base alla deliberazione, confor-

tata da una perizia compiacente, del proprio consiglio di amministrazione e cioè in base ad una valutazione puramente soggettiva. Si introdurrebbe il principio della discrezionalità da parte della società di pagare o meno l'imposta. È pertanto logico che per la detrazione delle minusvalenze il legislatore deve stabilire dei limiti e non può rimettersi alla discrezionalità del contribuente: così infatti ha fatto, come s'è visto sopra, per le merci e per i titoli. Per gli altri cespiti, mancando un criterio obbiettivo, la detrazione non è concepibile e non può essere ammessa se la minusvalenza non sia stata realizzata. È infatti chiaro che per le minusvalenze che qui vengono in considerazione non esistono mercuriali, quotazioni, listini sulla cui scorta sia possibile determinare le minusvalenze detraibili, nel caso in cui esse vengano iscritte in bilancio, senza contare poi che, all'opposto delle plusvalenze, anche per il Codice tali cespiti possono essere iscritti in bilancio al costo, ancorché il loro effettivo valore sia diminuito.

Per tali attività, com'è noto, si applica il sistema dell'ammortamento annuale, per cui, qualora si ammettesse la possibilità della valutazione a fine esercizio, si verrebbe a far godere alle minusvalenze il privilegio di una doppia contabilizzazione agli effetti della loro deducibilità, privilegio che, oltre a non essere suffragato dalla logica, provocherebbe un trattamento di favore per i contribuenti di maggior significato. L'analogia che, a prima vista, parrebbe dover sussistere nel fatto che, considerandosi reddito le plusvalenze iscritte in bilancio, dovrebbero considerarsi deducibili le minusvalenze quando esse siano iscritte in bilancio (ipotesi, fra l'altro, non considerata dall'emendamento, per cui esso si appalesa di ancor più difficile interpretazione), risulta, attraverso una completa analisi, soltanto apparente. Infatti, facendosi la contabilizzazione in bilancio della plusvalenza, su iniziativa della società, è la società stessa che, in base ad un suo libero apprezzamento, viene implicitamente ad ammettere che il maggior reddito rappresentato dalla plusvalenza può ormai ritenersi certo e cioè realizzato, con la conseguenza che nessun conflitto può sorgere in sede di accertamento. Ma se la società può essere arbitra di mettere in evidenza le plusvalenze, quando lo riterrà opportuno (e quindi anche nel bilancio di un esercizio passivo, nel qual caso, senza che la Finanza lo possa impedire, la plusvalutazione resterà priva di effetti fiscali per l'esercizio), non può determinare, parimenti a suo libito, le minus-

valenze deducibili, perchè in questo caso la Finanza ha il preciso dovere di rendersi conto della ragione delle minusvalenze stesse, cosa che, risultando estremamente difficile per la mancanza segnalata di criteri obbiettivi, mette in pericolo il rendimento dell'imposta e crea una quantità di contestazioni, che non mancheranno di incidere sugli uffici delle imposte.

Per tutte queste ragioni il relatore riterrrebbe opportuno che la Camera, con saggia e previdente decisione, respingesse l'emendamento.

* * *

È qui il caso di ricordare come, per il passato, non fosse consentita, ai fini della determinazione dell'imponibile di ricchezza mobile, la detraibilità di qualsiasi minusvalenza, a meno che non si trattasse del caso della realizzazione dei cespiti. Ciò si giustificava col fatto che l'amministrazione finanziaria non poteva rimettersi passivamente alla iniziativa del contribuente, consentendo la detrazione delle svalutazioni da esso operate, pena il rimettere alla volontà del contribuente l'affermazione o meno dell'esistenza di un reddito tassabile. Il rigido comportamento dell'Amministrazione urtava però contro alcune disposizioni del Codice stesso, che per le materie prime e le merci impone che la iscrizione in bilancio non può essere fatta per un valore superiore al minor prezzo tra quello di acquisto o di costo e quello desunto dall'andamento del mercato alla chiusura dell'esercizio, e per il valore delle azioni e dei titoli a reddito fisso, pur rimettendosi al prudente apprezzamento degli amministratori, dispone di tener presente l'andamento delle quotazioni.

Per ovviare al contrasto che poteva sorgere fra i criteri dettati dal Codice (circa la indicazione in bilancio del minor valore effettivo in confronto al prezzo d'acquisto o di costo per le merci) e l'amministrazione finanziaria, portata a non riconoscere le minusvalenze, l'articolo 8 della legge di perequazione del 1951 ha consentito che le svalutazioni delle merci e delle materie prime siano portate in detrazione ai fini della determinazione del reddito imponibile, nei limiti in cui esse corrispondano a effettive perdite di valore dei cespiti, secondo le quotazioni del mercato.

Ad analogo principio si ispira, per quanto attiene alle azioni, alle obbligazioni ed ai titoli a reddito fisso l'articolo 21 del disegno di legge. Come per le merci così anche per

questi cespiti il limite della svalutazione, agli effetti fiscali, è rappresentato dall'effettivo minor valore che essi presentano alla fine dell'esercizio. Col quinto comma si dettano norme precise per la valutazione dei titoli quotati e di quelli non quotati in borsa, per le obbligazioni e per gli altri titoli a reddito fisso non quotati, le cui diminuzioni di valore devono essere tuttavia comprovate da elementi certi e precisi, quale ad esempio il listino ufficioso delle obbligazioni.

Così la disciplina delle svalutazioni operate dal contribuente sui cespiti risulta chiara. « Per le merci — dice la relazione ministeriale — le materie prime, le azioni, le obbligazioni e gli altri titoli (cespiti per i quali il Codice civile impone la svalutazione in inventario e in bilancio nel caso di perdita di valore in confronto al prezzo d'acquisto) la svalutazione (nella misura in cui effettivamente corrisponde alla perdita di valore dei beni) ha rilevanza anche da un punto di vista fiscale ».

Pare qui di sottolineare, per l'importanza che assume nella nuova disciplina relativa alle valutazioni ed alle svalutazioni consentite dei cespiti, la norma secondo la quale la minor valutazione, in confronto al costo, attribuita ai titoli, alle merci, alle materie prime alla chiusura di un esercizio può venire mantenuta dal contribuente negli esercizi successivi. L'ipotesi considerata è quella per cui tali cespiti, negli esercizi successivi a quello nel quale vennero svalutati, possano riacquistare il loro valore. Ebbene, anche in tal caso, se non interviene la libera volontà del contribuente che iscriva le sopravvenute plusvalenze, corrispondenti ad un recupero di valore dei cespiti, in bilancio, la finanza non può assoggettare ad imposta la sopravvenienza attiva. La disposizione di particolare interesse per il contribuente s'intona perfettamente con lo spirito e con la lettera dell'articolo 20.

* * *

La vigente legislazione stabilisce che quando nel bilancio di una società od ente, relativo ad un determinato esercizio, risulti che redditi sottratti alla tassazione negli esercizi precedenti siano, sotto qualsiasi forma, distribuiti agli azionisti, la Finanza ha il diritto di accertarli, ai soli fini della tassazione definitiva di conguaglio, in una con gli altri redditi dell'esercizio al quale il bilancio si riferisce. Parimenti sono soggette all'imposta di ricchezza mobile le riserve

costituite con redditi sfuggiti alla tassazione e gli accantonamenti non tassati, in quanto siano trasferiti a capitale, nell'esercizio in cui tale passaggio si verifica (1).

Con l'articolo 22 del presente disegno di legge, in conformità con il principio della tassazione dei maggiori valori quando vengano iscritti in bilancio, si dispone ora che i redditi sottratti a tassazione negli esercizi precedenti concorrono a formare il reddito imponibile anche nel caso che vengano iscritti in bilancio. Naturalmente anche in questo caso è sempre la volontà del contribuente che delibererà di mettere in evidenza redditi precedentemente sottratti a tassazione, imputandoli a capitale o distribuendoli ai soci o iscrivendoli in bilancio. Tuttavia per facilitare la esposizione di redditi sottratti a tassazione in precedenti esercizi si consente, qualora l'iscrizione in bilancio di tali redditi avvenga nel primo esercizio successivo alla data di entrata in vigore della legge, la rateizzazione dell'imposta fino a cinque anni.

Con l'articolo 23 si afferma il principio generale che nella determinazione del reddito imponibile agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile, sono deducibili soltanto le spese e le passività inerenti a redditi assoggettabili all'imposta medesima, e non quindi quelle afferenti a redditi non assoggettabili ad essa. La norma ha, insieme ad una innegabile importanza di principio — per cui si possono dedurre dai ricavi solo quelle spese che hanno direttamente contribuito alla produzione —, un evidente valore pratico, specie se si considera che, per effetto dell'articolo 15 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, la perdita che una società subisce per l'acquisto e l'amministrazione di titoli di Stato deve essere ammessa in detrazione. In tal modo era possibile ridurre la materia imponibile con la esposizione delle spese sopportate con l'acquisto di titoli di Stato, esenti dall'imposta mobiliare. Precisare quindi che spese deducibili sono soltanto quelle inerenti ai redditi assoggettabili all'imposta di ricchezza mobile significa escludere dal novero di esse le spese relative alla compravendita di titoli di Stato.

Con il comma secondo, che riguarda solo le società e gli enti tassabili in base a bilancio e i contribuenti che chiedono che il loro reddito sia accertato in base alle risultanze delle scritture contabili, il disegno di legge

intende porre fine alle difficoltà pratiche di individuare, nella massa delle passività, quelle che effettivamente si riferiscono ai cespiti esenti o diversamente tassati, introducendo una presunzione assoluta di riparto proporzionale delle spese e delle passività ai vari cespiti.

In connessione con il fatto che nella dichiarazione dei redditi devono essere indicati tutti i redditi percepiti dal contribuente nell'anno al quale la dichiarazione si riferisce, non si riscontra più attuale il principio della tassazione *una tantum*, disposto con la legge n. 1231 del 1936, i cui articoli 7, 8 e 13, ultimo comma, si dispone di abolire. Viene così a cadere la distinzione fra reddito continuativo e redditi derivanti da attività eccezionali. Conformemente quindi al principio della annualità della dichiarazione dei redditi, il reddito imponibile proveniente dalla attività eccezionale si determina sulla base della quota di ricavo e di spese proporzionalmente all'attività svolta in ciascun anno.

* * *

Innovazione di carattere fondamentale è rappresentata dall'articolo 25. Per la legislazione fin qui vigente nei confronti delle società e degli enti tassabili in base a bilancio vale il principio della autonomia del bilancio: per cui ogni periodo di competenza è indipendente, e non è consentita la compensazione dei suoi risultati con quelli di altri periodi. I risultati degli esercizi deficitari non sono ammessi in detrazione dei risultati positivi che si possono avere in successivi esercizi. Ora si intende accogliere le richieste, del resto fondate, che si tenga conto — in considerazione della realtà economica che supera gli artificiosi schemi del bilancio annuale — delle perdite che si possono verificare nel corso di un esercizio, consentendone il compenso negli esercizi successivi.

Si è così disposto di abbandonare il rigoroso criterio della autonomia annuale nella determinazione del reddito imponibile, consentendo che la perdita di un esercizio (determinata con le norme relative all'accertamento dei redditi) sia portata in diminuzione del reddito degli esercizi successivi per non oltre un quinquennio.

Ciò consentirà, conformemente ad un criterio di giustizia, che gli utili accertati negli esercizi successivi non siano considerati tali per quella parte che sarà destinata a copertura di perdite antecedentemente subite.

(1) Legge 8 giugno 1936, n. 1231, articolo 19, e regio decreto 3 giugno 1943, n. 598, articolo 24.

Possono avvalersi della concessa facoltà tutti i contribuenti; però per quanti non siano tassabili in base a bilancio si dispone che la deducibilità della perdita sia consentita solo se, nei tre anni precedenti il suo verificarsi, la determinazione del reddito sia avvenuta in base alle scritture contabili. Ciò perché la finanza deve essere messa in grado di poter controllare, con un indispensabile raffronto, l'andamento delle gestioni antecedenti all'esercizio in cui si è verificata la perdita, la quale, ovviamente, non può essere determinata se non sulla base di idonee scritture.

Con l'articolo 26 si dispone che il 10 per cento delle spese che il contribuente ha effettuato per nuovi impianti installati, in eccedenza all'ammontare degli ammortamenti ammessi in detrazione per l'esercizio, sia esente da imposta. La norma, che ha valore per i primi tre esercizi successivi all'entrata in vigore della legge, accoglie i voti che sono stati più volte formulati al fine di creare un più vigoroso stimolo alla nostra industria. La disposizione restrittiva, per cui l'ammontare del reddito esente non può in nessun caso superare il 5 per cento del reddito dichiarato, si ritiene giustificata dal fatto che ogni ulteriore aumento, tenute presenti le altre esenzioni, potrebbe ripercuotersi sfavorevolmente sul gettito dell'imposizione mobiliare a carico degli enti. Va notato che, con l'articolo 28, è poi disposta, per la prima volta, la deducibilità dal reddito dichiarato ai fini dell'imposta di ricchezza mobile, delle somme erogate dalle imprese a titolo di liberalità. Anche in questo caso la quota esente non può superare il 5 per cento del reddito stesso.

Sempre in materia di esenzioni il Senato ha creduto di dover estendere a tutte le cooperative (e non solo a quelle di lavoro) ed alle società non costituite in forma di società per azioni, a responsabilità limitata od in accomandita (anche diverse da quelle che hanno per oggetto la produzione di beni e di servizi ed in cui l'attività sociale è esercitata prevalentemente mediante prestazioni di lavoro da parte dei soci), l'esenzione fino a lire 240.000 di reddito annuo e la riduzione delle aliquote previste dalla legge 21 maggio 1952, n. 477. Per le cooperative di consumo poi, in diffonità del concetto fin qui accolto dalla finanza, secondo cui la cooperativa è una persona giuridica distinta dalla persona dei soci, onde le differenze fra spese ed incassi, anche se erogate ai soci, venivano sottoposte a tassazione, si dispone che le somme ripartite fra i soci, sotto forma di restituzione di

una parte del prezzo della merce acquistata, sono deducibili dal reddito dichiarato ai fini dell'imposta mobiliare. Sulla scorta di ugual criterio, che cioè le società cooperative non siano disposte e non possano perseguire fini di lucro, anche le somme erogate dalle cooperative di produzione e lavoro ai loro soci, a titolo di integrazione dei salari già corrisposti sino al limite dei salari correnti, sono pure dichiarate detraibili.

* * *

Il titolo terzo del disegno di legge col suo unico articolo, disponendo l'aumento della quota esente per l'imposta complementare a lire 540.000, costituisce un ulteriore progresso sulla via della perequazione tributaria in senso progressivo ed è indicativo dello sforzo che si compie, seppur lentamente e con la gradualità concessa dalle nostre condizioni generali, per dare più ampio contenuto al limite di esenzione.

LE SANZIONI

Per raggiungere gli scopi voluti dalla legge di perequazione, secondo lo spirito della norma costituzionale per cui ogni cittadino deve concorrere alla pubblica spesa in ragione delle sue effettive possibilità, non poteva mancare un adeguato sistema di sanzioni nel settore della imposizione diretta. La violazione delle norme disposte al raggiungimento di un giusto accertamento della imposta deve perciò essere sanzionata e la sanzione prevista, se da una parte deve colpire colui che ha commesso l'infrazione, dall'altra deve servire quale monito salutare e preventivo per tutti.

La irrogazione di una pena d'imposta costituisce la immediata reazione del fisco contro una infrazione tributaria perpetrata nei suoi confronti. La pena, a seconda della sua natura, può essere irrogata direttamente dalla autorità amministrativa o dal giudice. Ma la pena deve esserci. Nel fatto della sua mancanza o della sua inadeguatezza è stato per lo più ravvisata la causa del difficile funzionamento del nostro sistema di imposizione diretta. A tale deficienza si vuol supplire con le norme in esame ed in modo particolare con quelle degli articoli 31 e 32.

Per l'articolo 31 la mancata presentazione della dichiarazione annuale dei redditi è considerata contravvenzione ed è

punita con l'ammenda da lire 30.000 a lire 300.000. L'ammenda è raddoppiata in caso di recidiva e triplicata in caso di recidiva reiterata. Il secondo comma commina anche l'arresto, se, in caso di omessa dichiarazione, l'ammontare dei redditi definitivamente accertato supera i sei milioni di lire.

L'ipotesi considerata è quella delle contravvenzioni dolose, perché il fatto di omettere la presentazione della dichiarazione dei redditi non può essere che un atto volontario, onde l'evento dannoso, risultato della omissione, non è che la conseguenza della omissione stessa. La dichiarazione dei redditi è un atto obbligatorio che deve essere compiuto ogni anno e la legge non può consentire che il cittadino si dichiari, ogni tanto, soggetto di imposta: perciò la diversificazione dell'ammenda nel caso di recidiva. Quando poi la contravvenzione produce un danno rilevante, con l'evidente intenzione di frodare il fisco, il fatto, di innegabile gravità, comporta l'arresto.

L'emendamento che la Commissione di Finanza ha approvato aggiungendo alla prima parte del primo comma dell'articolo 31 le parole: « ferme restando le norme di cui al 2° comma dell'articolo 15 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608 », potrebbe rilevarsi superfluo. Tale comma, in relazione all'applicazione di una sopratassa per la mancata dichiarazione di un reddito soggetto ad imposta diretta, dispone che la sopratassa stessa non si applica quando la esistenza del reddito era fondatamente contestabile nel momento in cui chi vi era obbligato doveva fare la dichiarazione. Richiamarlo in questa sede significa che l'ammenda non si applica quando la esistenza del reddito da dichiarare è fondatamente contestabile. Ora l'obbligo di presentare la denuncia dei redditi, fatta eccezione per i casi espressamente previsti dalla legge, presuppone sempre la esistenza di un reddito, risulti poi esso rilevante o meno ai fini dell'imposizione. Se il reddito non esiste (e in questo senso deve essere intesa l'espressione « fondatamente contestabile ») non c'è nemmeno l'obbligo della dichiarazione. Comunque il richiamo della disposizione in questa sede, posto che essa continua a rimanere in vita, può ingenerare confusione e perciò il vostro relatore proporrebbe di non accogliere l'emendamento.

L'articolo 32 configura una serie di ipotesi delittuose punibili appunto con la reclusione e con la multa. « Già l'articolo 18 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608 », si legge nella relazione senatoriale, « prevede e puni-

sce come reato di frode tributaria il fatto di chi altera i registri contabili, omette negli inventari iscrizioni di attività e vi iscrive passività inesistenti, formando scritture o altre denunce fittizie, o dichiara inesistenti cespiti che poi si accertano sussistenti di fatto al tempo a cui si riferisce la dichiarazione ovvero commette degli altri atti fraudolenti; ma l'articolo 18 citato esige per la punibilità che tali atti o fatti siano commessi *al fine di sottrarre redditi da imposta, occorre cioè il dolo specifico*. La disposizione che vi si propone di adottare mantiene l'enumerazione degli atti che vengono considerati reati, ma li divide in due categorie, atti commessi da chi sia tenuto a sottoscrivere la dichiarazione dei redditi ed atti commessi da chiunque ».

Le ipotesi delittuose di cui al n. 1 hanno come loro presupposto proprio l'obbligo della firma della denuncia e l'omissione, da parte delle persone tenute a sottoscriverla, delle rettificazioni eventualmente necessarie. Si può anzi dire che, per la configurazione del reato, debbono coesistere le due condizioni: l'obbligo della firma e l'omissione delle rettificazioni in sede di dichiarazione. Il fine di sottrarre reddito alle imposte non è più richiesto come elemento costitutivo del reato essendo *de iure* presunto l'intento fraudolento nell'aver commesso o conosciuto l'alterazione o la frode e nel non averne tolto di mezzo le conseguenze agli effetti della dichiarazione. Così chi nella stessa dichiarazione dei redditi indica passività inesistenti crea un fatto in se stesso punibile, indipendentemente da qualsiasi dolo specifico. Si tratta di fatti che si riferiscono alla dichiarazione, di fatti autonomi, di « fatti in sé non fiscali », anche se si risolvono in « fatti fiscali ».

Vengono poi in considerazione le ipotesi di chi omette la denuncia di trattenute effettuate a carico di dipendenti a titolo di imposta o denuncia le trattenute in misura non corrispondente alla realtà e di chiunque commette atti fraudolenti al fine di sottrarre redditi alle imposte dirette. Sono fatti puniti in sé, indipendentemente dalla circostanza che essi siano commessi da chi è tenuto alla dichiarazione dei redditi.

Ne consegue che, per tutti questi casi, l'azione penale è svincolata da quella fiscale. Essa si svolge indipendentemente dall'azione dell'accertamento, nel senso che non è necessario attendere la preventiva definizione dell'accertamento, vertendosi in ipotesi delittuose di immediata apprensione. Potrà anche darsi che, in qualche caso, il giudice penale, ai sensi dell'articolo 20 del Codice di procedura

penale, ritenga opportuno sospendere la propria pronuncia in attesa della conclusione della contestazione tributaria, ma nella generalità non vi sarà bisogno di ciò e le due procedure potranno avere il proprio corso indipendentemente. Perciò si chiarisce la portata dell'ultimo comma dell'articolo, per cui l'azione penale per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti non deve più attendere, per aver corso, che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta sia divenuto definitivo.

La Commissione ha ritenuto di dover raggruppare i commi secondo, terzo e quarto dell'articolo 32 in un nuovo articolo. Ciò perchè le pene in essi contemplate si riferiscono tanto ai fatti previsti dall'articolo 31 punibili con l'ammenda, quanto a quelli previsti dall'articolo 32, primo comma, punibili con la multa.

* * *

Gli articoli 34, 35 e 36 (1) introdotti dal Senato prevedono rispettivamente la multa a carico degli amministratori e dei sindaci che non denunciano nella relazione annuale, se tenuti a farla e a sottoscriverla, o altrimenti nella dichiarazione dei redditi, la mancanza di taluno dei libri e delle scritture contabili prescritte; l'ineleggibilità alla carica di sindaco per coloro che siano stati condannati per i reati previsti dal presente disegno di legge; l'ammenda per il pubblico ufficiale che provvede alla vidimazione dei libri senza trascrivervi gli estremi della quietanza della tassa sulle concessioni governative o che omette di annullare la bolletta con la firma e col timbro dell'ufficio.

Con le disposizioni dell'articolo 36, tenuto presente che allo stato delle cose in caso di concordato, e cioè nella maggioranza dei casi, non si fa luogo neppure all'applicazione delle sopratasse e pene pecuniarie, esonerando così il contribuente da ogni sanzione, si afferma che, anche quando la procedura di accertamento sia definitiva col concordato ovvero per mancata opposizione del contribuente all'accertamento d'ufficio, si deve la sopratassa. Con ciò si intende non soltanto raggiungere, anche per questa via, lo scopo di reprimere le evasioni, ma si vuole anche dichiarare che non c'è ragione né logica né giuridica che consenta l'abbandono completo delle penalità nel caso in cui il contribuente,

riconoscendo la propria evasione, definisca con l'ufficio la contestazione.

Le norme dell'articolo 37, dispongono una serie di sanzioni a carico delle aziende e istituti di credito e delle società finanziarie e fiduciarie, nonché a carico dei dirigenti, funzionari e impiegati che firmino per conto delle aziende stesse, quando, in relazione alle richieste di cui all'articolo 13, rilasciano dichiarazioni non rispondenti al vero e le rilasciano al di là del termine di venti giorni. Tali norme hanno carattere di particolare rigore, potendo l'impiegato essere licenziato per infrazioni del genere e potendosi applicare, nei confronti delle aziende, quelle disposizioni della legge bancaria che contemplano lo scioglimento degli organi amministrativi e la gestione commissariale e, per i casi di eccezionale gravità, la revoca dell'autorizzazione all'esercizio del credito e la messa in liquidazione dell'azienda.

Il sistema delle sanzioni si completa con le norme fino all'articolo 42.

Con ciò è da credere che il disegno di legge, interpretando l'esigenza di giustizia nel rapporto tributario e uniformandosi all'aspettativa della coscienza dei cittadini che reclama un maggior rigore nei confronti degli evasori, raggiunga il suo scopo.

DISPOSIZIONI VARIE

Il sistema della tassazione del reddito effettivo, introdotto con la dichiarazione annuale dei redditi, postula che l'imposta sui fabbricati sia applicata sull'intero reddito conseguito. La sua determinazione è tuttavia eseguita ai sensi della legge 4 novembre 1951, n. 1219. Sono invece abolite le norme secondo le quali la variazione del reddito diventa effettiva, ai fini della tassazione, soltanto quando essa raggiunga il terzo del reddito precedente.

Il problema della pubblicità degli elenchi dei contribuenti delle imposte dirette con la indicazione dei redditi singoli e del reddito complessivo desunto dalla dichiarazione, nonché la pubblicazione dei corrispondenti dati degli accertamenti viene risolto in senso positivo con le norme dell'articolo 44. Si accoglie con ciò una aspirazione espressa fin dal momento della discussione della legge 11 gennaio 1951, n. 25, intendendosi che il portare a pubblica conoscenza il contenuto delle dichiarazioni, nonché il risultato dell'opera dell'accertamento degli uffici, giovi a stimolare la presentazione di dichiarazioni

(1) Si fa sempre riferimento al testo trasmesso dal Senato.

sempre più complete e a determinare accertamenti sempre più corrispondenti alla realtà economica dei contribuenti.

L'articolo 45 è stato sostituito dalla Commissione in considerazione che nel primo comma dell'articolo sostituito era contenuta una precisazione che sembrava limitare la esclusione dall'esercizio della consulenza fiscale ai soli funzionari dell'Amministrazione provinciale delle imposte dirette. La locuzione « uffici delle imposte » in esso contenuta non può, infatti, considerarsi comprensiva di tutti gli uffici finanziari, giacché, nella comune accezione e nella stessa terminologia ufficiale, tale denominazione viene usata esclusivamente per gli organi provinciali dell'Amministrazione delle imposte dirette. Cosicché, oltre a restare esclusi, dalla previsione legislativa, tutti gli altri uffici provinciali (registro, dogane, uffici tecnici erariali, ecc.), rimarrebbero altresì fuori le intendenze di finanza e lo stesso Ministero.

Ora, poiché l'articolo 34 del regio decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, di cui l'articolo in esame sostituisce gli ultimi due commi, riflette l'esercizio della consulenza tributaria presso tutti gli uffici finanziari, è manifesto che l'articolo di che trattasi deve essere coordinato con la norma di cui costituisce una parziale modifica. Si è poi portata la limitazione del divieto ad un biennio, in conformità a quanto previsto per gli ex magistrati dall'articolo 26 del regio decreto-legge 27 novembre 1933, n. 1578, secondo il quale essi non possono svolgere la professione di procuratore avanti l'autorità giudiziaria, presso la quale abbiano esercitato negli ultimi tre anni le loro funzioni, se non sia trascorso un biennio dalla cessazione delle funzioni medesime. Si è poi voluto attenuare il divieto in favore dei funzionari collocati a riposo per limiti d'età o per anzianità di servizio, in parte ripristinando il testo ministeriale.

* * *

Ritenuto, come s'è avuta ripetuta occasione di segnalare, che le Commissioni abbiano indubbio carattere di organi giurisdizionali, corrisponde ad un principio di giustizia processuale disporre che la data dell'udienza per la discussione dei ricorsi innanzi alla Commissione per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari sia comunicata al contribuente almeno venti giorni prima dell'udienza stessa. Quando il contribuente, al quale sia stata data regolare comunicazione dell'udienza, non si presenti, per qualsivoglia

causa, la Commissione può ugualmente decidere nella controversia ed è rimesso al suo potere discrezionale giudicare sulle domande di differimento per addotta impossibilità del contribuente a presentarsi.

La novità della norma sta nel fatto che sempre ed in ogni caso deve essere comunicata la data dell'udienza al contribuente. Il fatto poi che il contribuente non si presenti alla udienza non può costituire per sé motivo di rinvio della discussione del ricorso ed è conforme a costante giurisprudenza che la Commissione giudichi sulla validità dei motivi addotti dal contribuente a giustificare la sua assenza. Si codifica con ciò una prassi che è, fra l'altro, di indiscutibile valore pratico.

* * *

La disposizione vigente secondo cui i liquidatori delle società sono obbligati a pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute dalle società per il periodo anteriore alla liquidazione e fino alla chiusura della liquidazione stessa, e sono responsabili in proprio di tali imposte, quando non adempiono a siffatto precetto, è applicata anche agli amministratori in carica, all'atto dello scioglimento della società, se non si provvede alla nomina dei liquidatori. L'ipotesi contempla quindi il caso in cui lo scioglimento della società avvenga senza liquidazione, equiparando le responsabilità degli amministratori, per quanto si riferisce al pagamento delle imposte, a quelle dei liquidatori.

In base alla legge 11 gennaio 1951, n. 25, nel caso in cui aziende individuali o costituite in tipo diverso da quello per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata, siano comunque conferite in una società tassabile in base a bilancio, la società in cui è avvenuto il conferimento è iscritta a ruolo, in via provvisoria, anche per l'imponibile iscritto o iscrivibile a carico dell'azienda conferita, per l'esercizio in cui il conferimento ha avuto luogo. Con l'articolo 49 si applica lo stesso principio anche nei casi di trasformazione di società in nome collettivo o in accomandita semplice in società tassabili in base a bilancio.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI

Di queste disposizioni alcune si riferiscono alla data di entrata in vigore di alcune particolari norme del disegno di legge. Prendendo spunto da questo fatto, la Commis-

sione ha lungamente dibattuto la questione relativa alla data di entrata in vigore delle varie disposizioni. Notato che essa, nel momento in cui si scrive ed in previsione del tempo occorrente per la definitiva approvazione del disegno di legge, ha perso buona parte della sua ragion d'essere, può tuttavia dirsi che la legge d'accertamento, come ogni altra legge, entra in vigore il quindicesimo giorno dopo quello della sua pubblicazione, ai sensi dell'articolo 10 delle disposizioni preliminari del Codice civile.

Essa, per il fondamentale principio dell'efficacia della legge nel tempo, non può che disporre per l'avvenire (articolo 11, disposizioni preliminari del Codice civile). Sorge tuttavia la questione della disciplina dei rapporti pendenti e degli effetti e delle conseguenze dei rapporti o fatti verificatisi sotto la legge anteriore, per cui si presenta opportuna l'emanazione di apposite norme legislative transitorie.

La legge prevede già per talune norme una particolare data di efficacia e ciò per esigenze tecniche o di semplice opportunità; ma il problema assume maggiore rilevanza in questa materia che interessa l'ambito del diritto pubblico, le cui norme sono generalmente di immediata applicazione.

Tuttavia poiché le leggi tributarie e in particolare la presente toccano la sfera dei diritti soggettivi e poiché in questa legge sono contenute norme di diritto punitivo, che inaspriscono il sistema delle sanzioni attualmente vigente e che, secondo l'articolo 2 del Codice penale, non possono riguardare che i fatti commessi successivamente all'entrata in vigore della legge, si pone l'assoluta esigenza di una precisa regolamentazione della data di efficacia delle varie disposizioni della legge, allo scopo di evitare incertezze di interpretazioni, conflitti fra le norme e contestazioni con i contribuenti.

Le disposizioni che riguardano la materia degli accertamenti e dei concordati entrano immediatamente in vigore, per la considerazione che l'attività di accertamento, come attività dell'organo di Stato, è espressione di interesse pubblico e quindi di applicazione immediata. Ciò è a dirsi anche nei riguardi del giuramento, per la ragione che le stesse disposizioni transitorie del Codice civile (articolo 233) dispongono l'ammissibilità delle norme relative alle prove anche ai giudizi pendenti.

Circa la tenuta dei libri obbligatori e delle scritture contabili è stabilito che il prospetto

dei cespiti ammortizzabili ed il libro degli inventari debbano essere tenuti nel modo indicato dal disegno di legge a far data dal primo inventario chiuso dopo l'entrata in vigore della legge, vale a dire a decorrere dal bilancio successivo all'entrata in vigore della legge. Di immediata applicazione, invece, sono tutte le altre norme sulla tenuta della contabilità. Così pure sono di immediata applicazione tutte le altre norme, fatta eccezione:

a) per la data relativa all'inizio delle comunicazioni che devono essere fatte dalle borse valori, che si spiega per ragioni tecniche di attrezzatura;

b) per la data di applicazione delle norme sulle trattenute d'imposta a carico degli stranieri, che si giustifica col fatto dell'esigenza di rivedere, se del caso, i contratti in essere;

c) per la data relativa all'abolizione dell'accertamento separato *una tantum*;

d) per l'esenzione da imposta del 10 per cento delle spese che il contribuente ha effettuato per nuovi impianti, che può essere concessa a partire dal primo servizio chiuso successivamente all'entrata in vigore della legge;

e) per l'estensione a tutte le cooperative ed alle società diverse da quelle per azioni, ecc., della franchigia di lire 240.000 e della riduzione delle aliquote, che trovano applicazione con effetto dal 1° luglio 1955;

f) per l'aumento del minimo imponibile agli effetti della complementare, che sarà applicato pure dal 1° luglio 1955;

g) per le sanzioni previste nel caso in cui la procedura di accertamento o di rettifica sia definita con il concordato o per mancata opposizione all'accertamento d'ufficio da parte del contribuente, che hanno effetto dopo sei mesi dall'entrata in vigore della legge;

h) per le norme sulla pubblicità dei ruoli, che devono essere attuate entro cinque anni;

i) per le norme di cui agli articoli 40 e 50 che, riferendosi alle comunicazioni di borsa, hanno la stessa decorrenza del 1° ottobre 1955;

l) per le norme dell'articolo 53 sulla trasmissione degli elenchi degli iscritti agli uffici provinciali del commercio ed agli ordini professionali, che deve avvenire entro sei mesi dalla data di pubblicazione della legge;

m) per il rilevamento fiscale straordinario, da effettuarsi entro il 31 dicembre 1957, ed infine per la emanazione dei testi unici,

che deve avvenire entro 18 mesi dalla data di pubblicazione della legge.

La portata dell'articolo 54, introdotto nel disegno di legge dal Senato ed in quella sede lungamente dibattuto, si comprende bene se messa in relazione con la norma dell'articolo 45 del disegno di legge. I due articoli fanno entrambi riferimento agli ultimi due commi dell'articolo 34 del regio decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari; ma mentre in forza dell'articolo 45 i due commi vengono sostituiti, essi, per l'articolo 54, vengono ancora mantenuti in vita in confronto delle persone che hanno cessato di far parte della Amministrazione finanziaria prima della data di entrata in vigore della presente legge. Si vuole cioè escludere la retroattività della nuova norma dell'articolo 45, ma non si può ignorare che, nel frattempo, vi sono persone che hanno appena cessato o stanno per cessare di far parte dell'Amministrazione ed attendono di poter essere ammessi all'esercizio delle funzioni di assistenza e di rappresentanza in materia tributaria. In particolare si evita per questi ultimi l'applicazione delle sanzioni previste nell'articolo 45 del disegno, il quale si vuole disponga chiaramente e soltanto per il futuro.

Con l'articolo 55 si dà un nuovo termine al Ministro per le finanze per disporre il rilevamento fiscale straordinario, già previsto nella legge di perequazione del 1951 e che avrebbe dovuto aver luogo entro il 1952. Il rilevamento fiscale straordinario, coperto dal segreto d'ufficio, servirà a meglio identificare i contribuenti ed i cespiti produttori di redditi assoggettabili ad imposizioni dirette, con sanzioni, anche limitatrici della libertà personale, per i contravventori alle varie norme.

In relazione alle nuove norme stabilite nel disegno di legge ed in conformità al sistema della tassazione del reddito effettivo vengono abrogate talune disposizioni che si rivelano incompatibili: tali sono, in materia d'imposta sui fabbricati, le norme per le quali era fin qui disposto che si farà luogo a parziali revisioni, ogni qualvolta venga dimostrato che il reddito lordo di un edificio sia aumentato o diminuito di un terzo e che tali aumenti o diminuzioni non daranno luogo a variazione, che quando procedono da cause con effetto continuativo. Così in materia di dichiarazione dei redditi è abrogata la norma per cui la tassazione delle società poteva avvenire in base al bilancio di competenza, salvo conguaglio in base al bilancio finale di liquida-

zione. Così le norme procedurali sulla denuncia dei reati all'autorità giudiziaria risultando assorbite e modificate dall'articolo 42 del disegno di legge, si dispone, anche per toglier via ogni possibilità di equivoco, l'abrogazione dell'articolo 33 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, relativo alla stessa materia. Parimenti viene abolita la disposizione secondo la quale erano ammesse in detrazione le spese e le passività che si riferiscono all'acquisto ed all'amministrazione dei titoli di Stato e quella per cui era concessa alle Commissioni di merito la facoltà di tener conto di tutti gli elementi e dati concreti da essi raccolti, anche all'infuori del bilancio e delle scritture contabili, al fine di rettificare impostazioni risultanti dal bilancio e di determinare il reddito in conseguenza di tali rettifiche. L'aver disposto una serie di sanzioni anche per il caso nel quale la procedura di accertamento sia definita con il concordato e per quello in cui la stessa procedura possa definirsi per mancata opposizione del contribuente all'accertamento d'ufficio, comporta che, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge, cessi di avere vigore l'articolo 24 del testo unico 17 settembre 1931, n. 1608, che regola in diverso modo la identica materia.

Sulla importanza di delegare il Governo, sentita una Commissione parlamentare di cinque senatori e di cinque deputati, ad emanare testi unici concernenti le diverse imposte dirette, le disposizioni generali, nonché le norme sulla riscossione delle imposte, non si crede vi sia bisogno di spendere parole, dopo quanto, al riguardo, è stato detto, scritto e discusso.

* * *

Rimane ancora, per concludere l'esame del disegno di legge, di soffermarci sull'articolo aggiuntivo, approvato dalla Commissione e che ha preso il numero 51 nel testo della Commissione, per il quale « gli affittuari di fondi rustici ai fini della determinazione del reddito imponibile della ricchezza mobile, per quanto concerne i cespiti ricavati dalla impresa agraria, che rientrano nell'esercizio normale ed ordinario dell'agricoltura, *possono anche* assolvere l'obbligo della presentazione della dichiarazione unica annuale, di cui alla legge 11 gennaio 1951, n. 25, indicando nella stessa il reddito commisurato al reddito agrario pertinente al fondo accertato catastalmente e rivalutato secondo i coefficienti stabiliti annualmente, con decreto

ministeriale, ai fini dell'imposta complementare »

Com'è noto secondo la nostra legge in materia di imposta sui terreni (fondi rustici) in relazione al fatto che, rispetto alla terra, si distinguono tre fattori produttivi (capitale fondiario, capitale industriale misto a lavoro di direzione e lavoro puro), tre persone contribuenti (proprietario, imprenditore e lavoratore), tre redditi (o parti del prodotto lordo: dominicale, industriale e di lavoro), si hanno quattro tipi di imposta: sui terreni l'imposta fondiaria; sui redditi industriali, se goduti dagli affittavoli, l'imposta mobiliare, e, se goduti dal proprietario o dai mezzadri e coloni, l'imposta sui redditi agrari; sui redditi di lavoro l'imposta mobiliare.

Nessun dubbio che l'attuale sistema di accertamento del reddito delle imprese agricole ha determinato notevoli sperequazioni, per cui vi sono imprese, quali quelle coltivate direttamente dal proprietario, che si possono considerare fiscalmente tranquille ed altre, quali appunto quelle condotte in affitto, che son poste in condizione di difficoltà davanti al fisco, non potendo queste, fra l'altro, documentare le operazioni inerenti alla formazione del reddito, così come è dato di fare alle imprese industriali.

La questione non è nuova e venne affrontata anche in sede di discussione della legge di perequazione del 1951, nella quale sede lo stesso Ministro delle Finanze del tempo riconobbe che « l'attuale situazione è difficilmente sostenibile ». Vale a dire che essa deve essere risolta, nonostante che pare sia più fondata la tesi di chi sostiene che, semmai, essa debba essere risolta in modo del tutto opposto a quello proposto con l'articolo aggiuntivo.

È stato infatti ripetutamente osservato nel corso di questa relazione che una moderna tassazione del reddito tende a tassare il reddito effettivo, tanto che buona parte delle norme esaminate sono per l'appunto disposte al fine di pervenire ad una valutazione del reddito reale. Il criterio, per quanto possa valere l'analogia, è stato assunto anche in materia di imposte sui fabbricati, come è stato fatto notare a proposito dell'articolo 43.

Ora il reddito agrario è determinato, giusta l'articolo del regio decreto-legge 4 aprile 1939, n. 589, con le stesse operazioni stabilite per la formazione degli estimi censuari; esso è costituito dal reddito del capitale di esercizio e del lavoro direttivo, *escluso sempre il reddito del lavoro manuale da chiunque prestatato*. Sostituire quindi l'attuale sistema di

accertamento del reddito degli affittuari — basato, come per ogni altra categoria di redditi industriali, sulla determinazione dell'effettivo profitto conseguito con il sistema proprio alla valutazione del reddito agrario, conduce a un non perfetto allineamento del nuovo criterio di tassazione con le leggi di perequazione tributaria, dato che, per una categoria di imprenditori, verrebbe abbandonato il criterio della determinazione analitica attraverso la valutazione delle spese e dei ricavi e sarebbe quindi assoggettato all'imposta non già un reddito effettivo, ma un reddito medio. Verrebbe poi a nascere una zona di immunità, in quanto, nel reddito dell'affittuario da assoggettare a tassazione, non verrebbe compresa quella parte del reddito derivante dal lavoro manuale.

Il penultimo comma dell'articolo aggiuntivo in esame stabilisce poi che al reddito degli affittuari, catastalmente determinato, si applicano i criteri di detrazione previsti dall'articolo 13 della citata legge di perequazione del 1951 e cioè detti redditi verrebbero a godere della quota di franchigia (abbattimento alla base) di lire 240.000 e verrebbero, quindi, in definitiva, ad avere un trattamento tributario notevolmente più mite di quello usato nei confronti dei proprietari, dei mezzadri e dei coloni, il cui reddito agrario viene colpito invece per intero, qualunque sia il suo ammontare; e ciò nonostante che il concetto di franchigia sia inscindibile dalla nozione di un reddito effettivo, analiticamente individuato, in contrasto con il concetto di reddito catastale.

Le considerazioni suesposte, non disgiunte dalla preoccupazione delle difficili contestazioni che non mancherebbero di sorgere in relazione all'identificazione dei redditi che rientrano nell'esercizio normale ed ordinario dell'agricoltura, nonché la constatazione che l'articolo, così come è formulato, dà luogo a dubbi di interpretazione, inducono a ritenere che la materia dovrebbe essere ampiamente considerata per essere elaborata nella più opportuna sede di un riassetto organico della tassazione dei redditi agrari e dopo che da parte degli organi tecnici siano stati compiuti i rilievi occorrenti.

* * *

Onorevoli Colleghi ! Il disegno di legge che si sottopone al vostro esame ed alla vostra auspicabile approvazione non rappresenta soltanto un atto di importanza tecnica, ma è soprattutto un atto di impegno politico. È

indubbiamente un atto coraggioso, che onora chi lo compie ed il Paese nel quale si compie. Esso, se da una parte è indirizzato alla lotta contro le evasioni, dall'altra rappresenta una sicura garanzia per chi compie il proprio dovere di cittadino contribuente. Vorrei dire che nello stesso momento con cui con esso si intendono colpire gli evasori, si incoraggiano tutti gli altri contribuenti a continuare sulla strada buona nella quale, per nobiltà di senso civico e morale, si sono messi e sulla quale intendono di continuare a camminare, al di là di ogni tipo di sanzione.

Le imposte possono essere considerate ragionevoli e possono essere sopportabili se sono pagate da tutti, se si riduce sempre più la cerchia delle evasioni dolose, se si restringe sempre più quella delle evasioni legali rappresentate dalle esenzioni. E quanto più una severa e diligente disciplina di accertamento, affidata nelle mani di funzionari che si vogliono capaci, attivi, onesti, raggiungerà lo scopo di allargare il volume della materia effettivamente tassabile, tanto più noi potremo impegnare noi stessi e garantire al Paese che non solo non aumenteremo le aliquote, ma ci daremo cura, semmai, di ridurle o quantomeno di rivederle per coordinarle razionalmente o di disporre esenzioni più vicini alle esigenze della intassabilità di un minimo vitale medio.

Ma per poter far ciò noi per primi, come rappresentanti della Nazione e come cittadini, dobbiamo essere persuasi della necessità di questa legge, della sua sostanziale bontà. Vi sono diversi punti di vista in cui ci si può mettere anche per esaminare una legge tributaria; e a seconda del punto da cui la si guarda essa può apparire più o meno buona, può generare del pessimismo o, se proprio non vo-

gliamo parlare di ottimismo, può far sorgere una certa tranquillità. Noi abbiamo il dovere invece di porci davanti ad essa senza particolari apriorismi, ma col massimo possibile di obbiettività. Ed obbiettivamente, ammesso che tutti debbono pagare le imposte secondo la loro capacità contributiva, non è chi non possa convenire sul concetto politico e morale che ispira nel suo fondamento la legge.

Sicuramente occorrerà parecchio tempo prima che si possano sentire gli effetti sostanziali del provvedimento in esame, prima cioè che sia dato di potere vedere in atto, operante, un'azione fiscale improntata a giustizia per tutti. Occorrerà del tempo, non solo per le naturali e comprensibili resistenze da parte dei contribuenti, ma anche per certe difficoltà materiali degli uffici, che bisogna toglier via al più presto, anche se dovessimo affrontare una considerevole spesa per eliminarle. Occorrerà ancora del tempo affinché il Parlamento, sulla base di una esperienza che si fa di giorno in giorno, possa approntare tutti quegli atti legislativi che sicuramente dovranno essere disposti in futuro, per un migliore perfezionamento del sistema tributario in materia di imposte dirette, per una sua semplificazione, per la necessaria opera di coordinamento fra le molte e varie leggi. Ma noi dobbiamo avere fiducia ed essere persuasi che, a poco a poco, purché lo si voglia e purché si insista e si resista, anche in cospetto di talune sconcertanti esperienze, sulla via che abbiamo scelto, ci sarà possibile di dare ai rapporti tributari nel nostro Paese un contenuto di certezza e di lealtà, quale, in definitiva, è reclamato dalla sana coscienza della più gran parte degli italiani.

VALSECCHI, *Relatore per la maggioranza.*

APPENDICE

Si riassumono qui le aliquote dell'imposta di ricchezza mobile dal 1925 al 1952:

	Categoria A	Categoria B	Categoria C-1	Categoria C-2	Categoria D
	%	%	%	%	%
1° gennaio 1925	24	18	16	12	10
1° gennaio 1927	22	(a) 15	14	11	9
1° gennaio 1928	20	15	14	9	9
1° gennaio 1929	20	14	12	9	8
1° gennaio 1933	20	(a) 14	12	8	8
1° gennaio 1944	24	18	16	4	8
1° gennaio 1945	30	(a) 26	16	(b) 8	soppressa
1° gennaio 1946	30	26	16	(b) 4% da L. 84.000 a L. 96.000 (b) 6% da L. 96.001 a L. 108.000 (b) 8% oltre L. 108.000	
1° gennaio 1947	30	20	12	idem	
1° luglio 1947	30	20	12	(b) 8% sul reddito eccedente le lire 240.000	
1° aprile 1948	25	20	12	idem	
1° aprile 1948	25	20	12	4% sul reddito eccedente le lire 240.000 fino a lire 960.000 8% oltre 960.000	
1° gennaio 1949	22	18	12	idem	
1° gennaio 1951	22	(c) 18	(c) 12	idem	
1° luglio 1952	22	(d) 18	(e) 12	idem	

(a) Dal 1° luglio 1927 si ebbe la categoria B per gli affittuari, con aliquota ridotta del 50 per cento, ossia del 7 per cento. dall'1 gennaio 1943, l'aliquota venne elevata al 10 per cento, e, dall'1 gennaio 1945, ha seguito le sorti della categoria B.

(b) Le aliquote sono ridotte alla metà per gli operai.

(c) Sul reddito eccedente le lire 240.000 se trattasi di persona fisica.

(d) Sul reddito eccedente le lire 240.000 fino a lire 960.000,9 per cento se trattasi di persona fisica.

(e) Sul reddito eccedente le lire 240.000 fino a lire 960.000,4 per cento, sul reddito eccedente lire 960.000,8 per cento, se trattasi di persona fisica. (Cfr. L. EINAUDI e F. REPACI, « Il sistema tributario italiano », Torino 1954)

L'IMPOSTA COMPLEMENTARE SUL REDDITO

PROSPETTO DELLE ALIQUOTE DELL'IMPOSTA COMPLEMENTARE DAL 1923 AL 1950.

(Redditi imponibili in migliaia di lire)

1923		1940		1945		1947		1950	
Redditi	Aliquote	Redditi	Aliquote	Redditi	Aliquote	Redditi	Aliquote	Redditi	Aliquote
3	1	3	1	12	2	60	2	240	2
5	1,22	5	1,22	20	2,30	100	2,79	1.000	3,17
12	1,73	12	2,16	40	3,37	240	4,93	5.000	6
20	2,12	20	2,65	60	4,41	500	7,96	10.000	8,11
40	2,79	40	4,19	100	6,27	1.000	12,50	50.000	16,92
60	3,28	60	4,92	240	11,26	5.000	35,48	100.000	23,43
100	4,01	100	6,02	500	17,48	10.000	55,60	200.000	32,49
240	5,68	240	9,94	1.000	25	50.000	73,57	400.000	45,04
500	7,60	500	15,20	5.000	46,36	60.000	75	500.000	50 —
1.000	10	1.000	20	10.000	55,60	e oltre		e oltre	
e oltre		e oltre		50.000	73,57				
				60.000	75				
				e oltre					

(Cfr. EINAUDI-REPACI, *op. cit.*).

RELAZIONE DI MINORANZA

ONOREVOLI COLLEGHI! — Riteniamo necessario esporre nella seguente relazione le ragioni del nostro dissenso sul disegno di legge contenente norme integrative della legge 11 gennaio 1951, n. 25, sulla perequazione tributaria.

Non si può non convenire sulla opportunità, posta come finalità della legge, di cercare un riparo alle evasioni fiscali, le quali, sottraendo all'Amministrazione finanziaria una ingente mole di tributi, impongono ai cittadini, che compiono, viceversa, il proprio dovere, maggiori oneri e privano nel contempo lo Stato di mezzi ingenti che potrebbero essere destinati ad un più largo soddisfacimento dei pubblici bisogni.

Con altrettanto favore si condivide la opinione che siano da promuovere quei rapporti di reciproca lealtà e fiducia tra i cittadini e l'Amministrazione fiscale che, oltre a rendere meno costosa l'esazione dei tributi, contribuiscono ad una migliore convergenza nella valutazione che i contribuenti e lo Stato effettuano in ordine ai pubblici bisogni ed alle spese occorrenti per soddisfarli: convergenza che, è, a nostro avviso, il fattore più importante agli effetti della maggiore o minore sopportabilità di un indice di pressione tributaria che ha raggiunto in Italia l'estremo limite della tensione.

Altrettanto peso ha però la considerazione che questi due obiettivi, della repressione delle evasioni e dell'incremento della fiducia, non possono essere perseguiti se non nel quadro di una salda ed efficiente struttura dell'economia e col rispetto di quella libertà che è elemento indispensabile affinché l'azione degli operatori economici possa svolgersi nel modo più idoneo al conseguimento del massimo di ricchezza nazionale; presupposto, questo, fondamentale perché l'Amministrazione finanziaria possa richiedere a ciascuno il maggiore sforzo per l'assolvimento dei compiti dello Stato.

Le ragioni del nostro dissenso trovano la loro giustificazione nel fatto che le norme della legge, quale appaiono dal testo approvato dal Senato e trasmesso alla Commissione, sembrano invece compromettere gravemente e talvolta negare sia le due finalità che la legge si propone, sia il presupposto essenziale

perché possano essere realizzate. Vi è in esse, con perentoria immanenza, non quella prudentiale riserva di sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla dichiarazione che il cittadino fa dei propri redditi, che sempre è stata implicita in ogni legge fiscale; non solo il diritto dello Stato di provvedere ad un coscienzioso accertamento dei redditi, ad una minuziosa indagine nei casi di minacciata evasione, ad una severa repressione in caso di accertata frode verso l'erario: ma vi è la categorica, costante e generale presunzione di dolo da parte dei cittadini che scaturisce dalle norme, come sempre implicita *in re ipsa*, e pone il contribuente in permanente stato di accusa, attribuendogli, inoltre, l'onere di prove sempre difficili ed assai spesso impossibili.

Ne discende la conseguenza evidente della negazione pregiudiziale di quel rapporto di fiducia che si dice di volere instaurare, con una chiara lesione di quella realtà che dovrebbe, quanto meno, aver valore verso la larga sfera di onesti cittadini i quali dovrebbero essere alleviati da quegli oneri di sospetto e di difesa che sono giustificabili solo rispetto al reo.

Un riflesso immediato di questa generale e generica presunzione di dolo si traduce nella dispersione di quelle cautele e di quegli sforzi di accertamento che raggiungerebbero una maggiore efficacia se si accentrassero verso le sfere economiche ove maggiormente è presumibile l'evasione fiscale; ma che perdono ogni loro mordente proprio perché attenuati dalla loro presunzione verso tutti, per cui, mentre recano disturbo a tutti i cittadini, finiscono per non colpire nessuno.

Ne deriva anche un grave nocumento alla chiarezza stessa delle norme, le quali, nel tentativo di tutto prevedere, e di tutto prevedere per il peggio, si contorcono nella dizione, si contraddicono, togliendo al giudice la chiara misura della volontà del legislatore ed offrono al reo tutti i sotterfugi per sottrarsi all'imperio della legge.

Vi è uno sforzo evidente nell'estendere l'indagine oltre ogni limite, non solo nei confronti dei singoli soggetti di imposta, ma nel tentativo di giungere, attraverso l'accertamento del dovere degli uni, al raggiungimento

degli indici occorrenti per stabilire l'accusa degli altri; così si turba il delicato meccanismo delle aziende, si incide sul tessuto della reciproca fede nelle operazioni economiche dei cittadini, si instaura quasi, *ope legis*, un rapporto obbligatorio di delazione che è inutile per lo Stato, è lesivo della libertà dei singoli ed è dannoso per l'economia.

Il tentativo di subordinare il normale svolgersi dei fatti economici alle esigenze di una procedura tributaria, modellata con caratteri di eccezionalità raramente giustificabili nelle stesse procedure criminali, prescinde, inoltre, da ogni considerazione in ordine ai riflessi che si possono determinare nella stessa struttura economica nazionale.

Questi riflessi, nonché essere adeguatamente considerati, sono dalla legge assolutamente posti in non cale, orientata come è verso la esclusiva fiducia nella forza del carcere e delle pene pecuniarie.

È questo a nostro avviso l'errore più grave, tanto più pericoloso in una fase di temeraria espansione della pubblica spesa e di minacciosa anemia delle fonti di risparmio, alle quali precipuamente attinge l'iniziativa pubblica oltretutto quella privata, con pericolo, se non imminente certo possibile, per la stessa saldezza della difesa monetaria.

Una politica tributaria, come aspetto di una politica economica che si prefigga determinati fini, è sempre soggetta alla esigenza di subordinare i suoi termini, le sue regole, all'indirizzo che questa politica economica le detta. Ed una politica economica non può a sua volta prescindere, per quanto empirica e duttile ne sia la condotta, dalle leggi costanti di una scienza economica, la quale, pur non determinando con categorica esattezza l'azione politica, costringe tuttavia all'osservanza di canoni che non possono essere infranti senza grave pericolo per l'apparato produttivo.

Ora a noi sembra che questa necessaria gradualità di subordinazione sia esplicitamente invertita nella legge, il che fa sì che si debba temere il danno al delicato congegno dell'economia ed un dirottamento, verso impreviste ed imprevedibili deviazioni, degli orientamenti economici della nazione, con effetti che non si possono facilmente prevedere ma che potrebbero essere vari e pericolosi.

* * *

In linea pregiudiziale resta, a nostro avviso, valida la osservazione, sollevata nell'altro ramo del Parlamento da eminenti sena-

tori, in ordine alla necessità che la discussione di questo disegno di legge sia preceduta dall'esame delle norme relative al riordinamento degli organi del contenzioso tributario.

Le ragioni addotte in contrario e le giustificazioni del Governo possono, in certo qual modo, aver fugato le preoccupazioni di carattere formale in ordine alla costituzionalità, ma non scalfiscono le argomentazioni di fondo che sono, viceversa, di carattere sostanziale.

Si è voluto precisare che esistono motivi di urgenza che consigliano la sollecita approvazione di questa legge; si è insistito sulla indipendenza della legge stessa dalle ventilate norme sul contenzioso; si è rilevato che l'interesse stesso del contribuente ne consiglia l'immediata applicazione; ma nessuna di queste ragioni resta valida ove solo si pensi che, di fatto, la legge non può trovare applicazione prima del 31 marzo 1956, cioè fra 12 mesi, e che ben più solide sono le considerazioni che ne suggeriscono la sospensiva.

Permane, d'altronde, la validità della norma costituzionale, la quale, abbia carattere transitorio o di attuazione o si ponga, come ha osservato la Suprema Corte, con « carattere sollecitatorio », mira sempre a restituire il cittadino ai suoi giudici naturali: principio, questo, che, se aveva fondatezza quando la costituzione fu espressa, ben maggiore ne ha oggi, quando, da un lato, si è accentuata la ingerenza dell'Amministrazione nelle nomine delle Commissioni e, dall'altro, si è data vita a norme fiscali che derogano al diritto comune codificato e superano gli stessi principi fondamentali del nostro ordinamento giuridico.

Si rende così più evidente la necessità di consentire al cittadino la garanzia della completa difesa dei propri diritti, specialmente quando si tratta non solo di decidere dei suoi averi ma della sua stessa libertà.

Né vale oggi addurre ragioni per sottrarsi all'adempimento di una prescrizione costituzionale, quando davanti al legislatore sono ben dodici mesi, uno spazio di tempo più che sufficiente per consentire il meditato riordinamento del contenzioso e, in relazione a quello, il sereno studio e la tempestiva applicazione delle norme della presente legge.

* * *

Alla richiesta di dichiarazione analitica dei redditi da parte del cittadino fa riscontro l'obbligo, per l'Amministrazione, di contrapporre la motivazione analitica dell'accertamento.

È questa una concessione che vuole tradurre in forma concreta il rapporto di lealtà

col quale lo Stato ricambia l'atto di fiducia del contribuente.

Non si può tuttavia non rilevare che alla genuinità dell'intento nuoce decisamente la formulazione delle norme, quali appaiono nei primi cinque articoli della legge.

L'uso, con diversi significati e per identificare diverse fasi, dei termini « dichiarazione » ed « accertamento » nuoce, in linea generale, alla chiarezza interpretativa delle norme.

D'altra parte il disposto del 2° e 3° comma dell'articolo 1 e il contesto degli articoli 2 e 3 riducono in misura non lieve la garanzia offerta al contribuente dalla motivazione analitica, sia col limitare la annullabilità ai casi di « totale » mancanza di motivazione, sia con l'esimere gli uffici dall'obbligo della motivazione stessa nei casi di cui all'ultimo comma dell'articolo 1, sia, soprattutto, con l'arbitrarietà concessa all'Amministrazione di « integrare e modificare » la motivazione nel corso del giudizio.

La stessa Commissione di giustizia, nell'estendere il proprio parere, non ha potuto non rilevare la opportunità di una migliore formulazione delle norme, suggerendo emendamenti che, se fossero stati accolti dalla Commissione Finanze, avrebbero dato alla legge una maggiore organicità ed una maggiore chiarezza.

La logica avrebbe voluto che alla analicità delle dichiarazioni, che il contribuente fa dei propri redditi, si contrapponesse sempre, a pena di annullabilità, la motivazione analitica, limitando la facoltà di derogare a questo principio ai casi in cui la « sommarietà » della dichiarazione imponga una uguale « sommarietà » della motivazione.

Né appare in armonia con l'asserita volontà di garantire il cittadino, la facoltà concessa agli uffici di integrare e modificare in corso di giudizio la motivazione iniziale. Ciò equivale, in sostanza, non solo a privare il contribuente, come ha osservato la stessa Commissione di giustizia, del doppio grado di difesa, ma a rendere del tutto inefficace la garanzia offertagli dall'articolo 1 nei casi di carenza di motivazione. Una migliore dizione nell'articolo 1, la soppressione dell'articolo 2, e la modificazione dell'articolo 3 nel senso suggerito dalla Commissione di giustizia avrebbero contribuito alla chiarezza ed alla logica delle norme.

La nuova impostazione della procedura di accertamento, basando la consistenza del reddito sulla dichiarazione dell'interessato, avrebbe logicamente richiesto una organica

revisione ed un preciso inquadramento, in queste norme, dell'istituto del concordato.

Decenni di esperienza consentono alla amministrazione di valutare la opportunità di mantenere questa forma di transazione o di escluderla dalla nuova regolamentazione.

Sembra tuttavia dal contesto degli articoli 3, 4 e 5 che, mentre da un lato non si è voluto rinunciare ad un mezzo di rapida risoluzione delle controversie, si è dall'altro voluto svuotare di ogni contenuto la adesione del contribuente alla valutazione transattiva.

Anche in questo caso vale l'osservazione generale, che dovremmo troppo spesso richiamare nell'esame di questa legge, del difetto di formulazione delle norme e della loro eccessiva prolissità, che ne rende sempre poco accessibile il significato.

Sarebbe necessario, in primo luogo, dare una base di stabilità al concordato, determinandone la definitività entro l'osservanza di determinate condizioni. Si potrebbe poi precisarne le deroghe e garantirne la legittimità.

In questo senso appare superfluo il contesto dell'articolo 5 e, entro più subordinati limiti, il primo comma dell'articolo 3.

Andrebbe chiarita la procedura di riesame in caso di conoscenza di nuovi elementi e precisato l'organo che dovrebbe sancire la definitività della transazione o condizionare l'integrazione o modificazione dell'accertamento.

Gravi preoccupazioni ha sollevato la introduzione, con questo disegno di legge, del giuramento quale mezzo di prova.

Ragioni anzitutto di indole psicologica e morale, rese più evidenti dall'intento della legge, che si proclama pur sempre orientata verso la instaurazione di un rapporto di fiducia fra fisco e contribuente che per il passato non esisteva.

A questa stregua non pare abbia vigore logico la osservazione della Commissione Giustizia, la quale asserisce che, in questo spirito, le preoccupazioni dovrebbero insorgere solo in chi abbia in animo di non essere leale. È invece evidente come la prestazione del giuramento ripugni, in questo come in tutti i casi, proprio alla coscienza dei cittadini onesti, i quali si sottoporrebbero volentieri all'onere di prove anche più rigorose pur di non affrontare una forma di proclamazione di verità inutile quando asseriscono cose che ritengono certe e provate, offensiva nella sua essenza per il contenuto di sacertà che pur sempre conserva, temeraria nella incertezza della formulazione dei fatti che possono appa-

rire veri e tuttavia imprecisi o comunque non chiaramente delineati e identificati.

Sono, viceversa, queste, remore che non intralciano il disonesto, il quale vedrà nel ricorso alla ritrattazione la assoluta salvezza contro la sanzioni che, per esso, nel dispregio del pudore morale, può costituire unico freno al mal fare.

Non si vede d'altronde quale maggiore ausilio può derivare alla amministrazione da questa prova, essendo sempre la legge orientata verso la acquisizione a favore dell'erario di quanto non sia perfettamente documentato e provato.

Le ragioni opposte dalla Commissione Giustizia militano, nel loro logico rigore, tutte in favore dell'eliminazione della norma, di cui si rende evidente la inefficacia ai fini della legge e la evidente onerosità morale, tanto più grave in quanto indeterminato è ancora l'organo che dovrà applicarla.

In linea subordinata non si può in nessun caso non tenere in seria considerazione la opportunità, segnalata dalla stessa Commissione Giustizia, di precisare la portata del secondo comma dell'articolo 6 identificando i soggetti che possono essere chiamati a prestare giuramento per conto di contribuenti incapaci o altrimenti legalmente rappresentati.

Le società e gli enti tassabili in base a bilancio e i contribuenti che chiedano l'accertamento del reddito in base alle scritture contabili sono soggetti agli obblighi di cui agli articoli 7 ed 8.

Ci si è chiesto se i maggiori adempimenti richiesti giovino alla esigenza di un miglior accertamento e se l'onere che importano per le aziende non sia tale da recare loro pregiudizio.

Non vi è dubbio che la macchinosità delle norme più che alla salvaguardia vera e propria degli interessi dell'amministrazione, è volta a facilitare il rilevamento da parte degli uffici, adeguando l'impostazione contabile delle aziende stesse alle esigenze della burocrazia.

È un criterio questo di cui non ci si può nascondere l'incongruenza.

La deroga alle norme del Codice civile non ha origine in una vera e propria carenza di quelle norme ai fini del rilevamento dei dati richiesti, ma piuttosto in una ragione di comodità, per cui gli uffici, obbligando le imprese a tenere i nuovi libri ed a tenerli in quel determinato modo, trasformano l'aspetto contabile delle imprese economiche, sviandolo dalle sue finalità produttive a quelle fiscali.

Non vi è infatti dubbio che i dati richiesti sono rilevabili dai registri richiesti dalle norme vigenti e che l'innovazione si traduce puramente e semplicemente nell'obbligo di porli in evidenza nel modo più consono alla comodità dell'accertamento.

Quanto ciò possa incidere sul normale processo produttivo, di qual costo possa essere per le imprese non è facile rilevare, ma non vi è dubbio che il costo e l'intralcio saranno tanto maggiori quanto minore è l'entità dell'azienda economica con ripercussioni enormemente maggiori per i piccoli e medi operatori.

Gli stessi criteri di scritturazione dei dati, a parte l'artificiosità del loro modellamento in base al modulo di dichiarazione annuale, non appaiono improntati a concetti di praticità e semplicità.

Ancor più difficile riesce il comprendere le ragioni che hanno suggerito l'obbligo delle registrazioni di cui all'articolo 8.

L'evidente intento di facilitare il rilevamento dei cespiti di terzi, attraverso le registrazioni delle aziende, e di rilevarli nel modo che torna più acconcio all'amministrazione, senza tener in alcun conto le esigenze dell'impresa, rende questa norma superflua e dannosa.

Il carattere sanzionatorio dell'articolo 9 con la minaccia dell'accertamento induttivo nel caso di rifiuto di esibizione delle scritture contabili o nel caso di non corrispondenza delle scritture stesse alla reale consistenza dei fatti aziendali, non sembra offra maggiori garanzie di quante ne deriverebbero all'amministrazione dalla procedura attualmente vigente.

È stata rilevata la aleatorietà della precisazione dei registri obbligatori, specie in relazione al secondo comma dell'articolo 2214 del Codice civile. Una semplice soggettiva valutazione, da parte degli uffici, dei registri di cui sopra sarebbe in ogni caso sufficiente per privare il contribuente delle garanzie normali e costringerlo nelle strettoie dell'articolo 9. Né maggior precisione si ha in ordine alla temporaneità ed alle ragioni che possono, entro determinati limiti e circostanze, legittimamente impedire l'esibizione delle scritture.

Ma la ragione che più rende perplessi circa la efficacia delle norme deriva dal fatto che l'amministrazione, ove non maggiorasse con spirito di vendetta le risultanze in suo possesso, si troverebbe ancorata al possesso di dati induttivi che potrebbero essere più vantaggiosi per il contribuente disonesto di quanto non lo sarebbero le risultanze di un accertamento più ragionato.

* * *

Sull'obbligo di sottoscrizione della dichiarazione annuale dei redditi da parte delle persone preposte alla direzione ed alla contabilità, in grave deroga alle norme vigenti e con notevole turbativa dei rapporti interni dell'azienda, non sembrerebbe necessario spendere molte parole.

La stessa Commissione di Giustizia si è pronunciata decisamente in senso contrario, né si comprende quali maggiori garanzie possano derivare all'amministrazione da questa innovazione che incontrerebbe notevoli resistenze in sede di giudizio, chiara essendo la sua contraddittorietà con le norme che regolano il rapporto degli amministratori responsabili e rappresentanti legali con i soci.

* * *

Opportuna sarebbe stata una migliore considerazione delle esigenze delle aziende chiamate a fornire gli adempimenti di cui agli articoli 13, 14, 15, 16, 17, 18 e 19.

Anche in questo caso sorgono fondati dubbi in ordine alla utilità delle prescrizioni rispetto agli oneri che determinano.

A parte ogni considerazione circa la opportunità del condizionamento alla volontà del terzo, che deriva dagli adempimenti dell'articolo 13, sembra troppo categorico il termine assegnato e troppo vasto il campo dei dati richiesti, mentre l'ingerenza sistematica dell'indagine fiscale nell'interno della normale attività creditizia importa l'inevitabile violazione, se non di un non codificato segreto bancario, certamente di quella gelosa riservatezza che costituisce il requisito indispensabile per la stessa funzione fiduciaria del credito.

Notevoli perplessità solleva l'obbligo che deriva al campo della tutela degli interessi artistici, non ben ponderati i riflessi economici che insorgeranno dal nuovo controllo sull'uso dei brevetti e processi, di non facile attuazione pratica e di incerta formulazione le norme.

L'attenzione del Governo è stata a suo tempo richiamata sulle turbative che sarebbero insorte dalla applicazione dell'articolo 17 relativo alle Borse. La totale revisione dell'articolo stesso proposta dal Governo con un suo emendamento è la chiara dimostrazione della necessità di applicazione di un criterio di prudente riesame che, se generalmente proiettato su tutto il complesso del

titolo I, avrebbe eliminato dalla legge notevoli disarmonie evitando i danni che non mancheranno di verificarsi in futuro.

* * *

La minoranza ritiene di dover in particolar modo segnalare le gravi turbative che potrebbero sorgere dall'applicazione delle norme del titolo II della legge.

La nuova regolamentazione fiscale delle plusvalenze anziché in una migliore valutazione del reddito effettivo potrebbe da un lato determinare riflessi negativi sulla situazione patrimoniale delle aziende, attenuare le possibilità di prudentiale valutazione che consentono di affrontare con maggiore stabilità il variare delle contingenze economiche ed infine incoraggiare gli artifici attraverso i quali evitare di iscrivere a bilancio plusvalenze che non siano state realizzate.

Gli effetti che ne potrebbero derivare rispetto ai terzi ed ai soci sono evidenti, così come evidenti sono le ripercussioni che potrebbero riflettersi sull'economia.

È sembrato alla minoranza che questa norma, e quella del successivo articolo 22, non tengano nel dovuto conto la considerazione che la struttura attuale dell'economia non è, come forse presuppone la legge, quella di uno Stato socialista, che minutamente controlli e diriga l'ambito dei fenomeni economici, per cui molte ed evidenti sono le possibilità che sotto la pressione delle norme in esame si determinino turbative che, mentre eluderebbero i vantaggi che il fisco si ripromette, causerebbero danni non facilmente valutabili all'interesse della produzione.

In questa sfera di considerazioni maggior cautela doveva circondare la norma che impone l'evidenziazione delle riserve.

A parte le ripercussioni che possono verificarsi sulla solidità di determinate aziende da questa improvvisa decurtazione della loro massa di manovra, non sembra vi siano fondate garanzie né precisi orientamenti circa la destinazione che le riserve stesse sceglieranno, sotto la spinta della legge, specie in considerazione del fatto che la evidenziazione delle riserve, se offre la possibilità della rateazione ai fini della ricchezza mobile, viene ad essere drasticamente colpita in unica soluzione ai fini della imposta sulle società.

La discussione in sede di Commissione non ha in alcun modo confortato le nostre preoccupazioni sugli aspetti negativi della legge sotto questo profilo, né le ragioni oppo-

ste dal Governo hanno tranquillizzato, anche sotto il profilo della chiarezza degli intenti, i nostri timori circa le gravi conseguenze che potrebbero verificarsi nel campo economico.

* * *

Il titolo III ci sembra abbia il valore che si suole solitamente attribuire alle notazioni « per memoria », quasiché il Governo abbia ancora una volta voluto confessare la fondatezza della richiesta (e la sua impossibilità a porla in pratica) di una revisione delle aliquote.

Era questo l'aspetto fondamentale che avrebbe veramente giustificato l'intento perequativo di questa legge, le cui maggiori disarmonie derivano proprio dal fatto che essa non tiene conto di un fattore che se non giustifica, quanto meno spiega l'atteggiamento di resistenza dei cittadini rispetto alle esigenze del fisco.

Una tensione tributaria che ha raggiunto il massimo della sua elasticità, una riduzione oltre i limiti della prudente manovrabilità della sfera contributiva, un reddito medio inferiore ad ogni possibilità di riduzione, sono fattori dei quali non si può ignorare il grave peso anche tenendo presenti le più gravi preoccupazioni in ordine alle necessità della pubblica spesa.

Se poi si consideri che ogni inasprimento generico, di accertamento, di sanzioni, di oneri generali, si ripercuote, in misura maggiore, non sui presunti evasori, ma sulla maggioranza dei contribuenti già eccessivamente colpiti, è evidente come in questa legge non si ravvisi che una ulteriore frustata al contribuente già oberato da un insopportabile carico contributivo.

* * *

Il titolo IV della legge prevede le sanzioni per i casi di inosservanza.

In linea generale si ha un inasprimento delle pene previste da precedenti norme e l'estensione delle pene stesse a soggetti che ne erano precedentemente esenti. Il criterio generale informatore è la presunzione del dolo nel fatto in se stesso con esclusione di ogni gradualità di valutazione delle circostanze e dei termini.

Quale coronamento di una esperienza che voleva essere rivoluzionaria e che si basava sulla spontaneità della dichiarazione e come conclusione di un primo ciclo di applicazioni che, a detta dello stesso Governo, aveva dato

incoraggianti risultati, non si comprende facilmente la genericità dell'incrudimento dell'ammenda per semplice omissione e la non esclusione per tardata e giustificata presentazione della dichiarazione. Sono evidenti le gravi sperequazioni, rilevate dalla stessa Commissione di Giustizia, che ne potrebbero derivare.

Di maggior rilievo sono le osservazioni che sono state mosse all'articolo 32 in ordine alla responsabilità dei dipendenti dell'azienda.

Le preoccupazioni espresse in ordine all'articolo 7 assumono assai maggior rilievo in questa sede, anche in considerazione del fatto che la rigidità e l'automatismo delle norme escludono ogni valutazione equitativa, ponendo il giudice nell'alternativa o di applicare la norma in tutto il suo peso o cercare di eluderla *in toto*.

Assolutamente aberrante il principio della indipendenza del giudizio penale dalla procedura di accertamento.

È a questo proposito facile prevedere che, nei casi in cui il giudice penale non ritenesse di sospendere il suo giudizio in attesa della precisazione delle premesse su cui basarlo, i vincoli che ne deriveranno al giudizio fiscale saranno contro logica e contro giustizia.

Di non facile comprensione è l'obbligo della « denuncia », in sede di relazione annuale, della mancanza di libri o scritture.

La minoranza ritiene doversi assolutamente sopprimere l'articolo 35 le cui conseguenze sono di incalcolabile gravità per una categoria di modesti dipendenti statali per i quali la qualifica di pubblici ufficiali non vale ad accrescere la misura dell'incarico e quindi della responsabilità di cui sono investiti.

L'articolo 36 difetta del principio orientatore in ordine agli intendimenti del Governo sul valore che intende ancora conservare all'istituto del concordato. Sproporzionate nell'entità e troppo rigidamente ristrette nei termini appaiono le sanzioni previste per l'inosservanza degli adempimenti prescritti dall'articolo 13.

La minoranza ha espresso su questo titolo, in sede di Commissione, i propri dubbi per quanto attiene alle evidenti deroghe al comune diritto penale e processuale ed agli stessi principi generali. Essa ha formulato in linea generale le proprie riserve sulla vaga formulazione di alcune norme, sulla incertezza di molti termini che possono ingenerare dubbi interpretativi di notevole gravità, sulla distribuzione delle pene che non appare informata ad un preciso criterio di proporzionale gravità rispetto ai fatti contemplati,

sull'eccessiva rigidità della presunzione di frode genericamente intesa.

Si desume la convinzione che le norme stesse, mentre non garantiscono una maggiore rigidità nei confronti degli evasori accorti, costituiranno un mezzo persecutorio nei confronti dei cittadini in buona fede e si tradurranno in un sistema sussidiario di tassazione attraverso le ammende e le pene pecuniarie previste.

* * *

Sul titolo VI la minoranza ha prospettato la opportunità di assegnare all'entrata in vigore della legge un unico termine o quanto meno raggruppare in poche norme i termini di applicazione che appaiono eccessivamente disseminati nella legge.

Opportuna appare una miglior stesura all'articolo 51 agli effetti degli adempimenti previsti dall'articolo 7 in relazione all'esercizio in corso. La modifica della norma sembra tanto più accettabile in quanto esiste un ragionevole lasso di tempo per studiarne la più idonea applicazione in relazione all'entrata in vigore della legge.

* * *

Il breve tempo concesso alla minoranza per la stesura della sua relazione non ha consentito una sistematica esposizione delle ragioni che la convincono a non condividere l'opinione della maggioranza, in ordine alla presente legge.

Il suo compito sarebbe stato certamente più facile se le ragioni politiche della maggioranza, chiaramente espresse in Commissione, non avessero impedito un sereno esame delle norme, alcune delle quali di evidente errata formulazione: e la precipitosa fretta con la quale si è imposto dalla maggioranza il dibattito in Commissione, con sedute protrattesi fino a tarda ora anche in periodo di interruzione dei lavori parlamentari, per una legge per la quale né dal Governo era stata chiesta né dalla Camera

era stata votata l'urgenza, nonché lo stesso brevissimo inusitato termine fissato dalla Presidenza per il deposito delle relazioni, dimostrano che non chiare ragioni e preoccupazioni di natura politica hanno in realtà esercitato una loro influenza di disturbo sull'iter normale di questo disegno di legge pregiudicandone in modo evidente la serenità e l'obiettività dell'esame tecnico e quindi della conseguente formulazione delle singole norme.

È di chiara evidenza il fatto che la legge è in se stessa assai difettosa per la sua stessa impostazione sistematica derivata dalla evidente empiricità con cui è stata costruita in sede di dibattito e di relazione nell'altro ramo del Parlamento.

Il primitivo disegno governativo, sostituito da uno schema nemmeno elaborato dalla Commissione del Senato, è giunto alla Camera come un testo del tutto nuovo per il quale non si poteva presumere un precedente completo esame.

Da ciò l'evidente errore pregiudiziale di impostarne la discussione sulla premessa che non dovesse subire nessuna modificazione e che fossero per principio da respingere tutte le proposte di emendamento.

Frammista di criteri regolamentari, di minuzie normative, la legge perde molto della sua efficacia per la prolissità stessa che la pervade: pochi e chiari articoli avrebbero raggiunto un sicuro miglior risultato in ordine ai fini che essa si propone.

In sede di discussione la minoranza non mancherà di sottoporre all'esame dell'assemblea quei perfezionamenti che ritiene indispensabili e si augura che la serena valutazione della necessità di una revisione fondamentale della legge convinca l'Assemblea della opportunità di rinviare il disegno stesso in Commissione per un riesame che si ritiene in quella sede opportuno, in modo da sottoporre al Parlamento un testo sul quale esso possa con sicura coscienza esprimere il proprio definitivo avviso.

ANGIOY. *Relatore di minoranza.*

DISEGNO DI LEGGE

APPROVATO DAL SENATO DELLA REPUBBLICA

TITOLO I.

DISPOSIZIONI SULLA DICHIARAZIONE
E SULL'ACCERTAMENTO DEI REDDITI

ART. 1.

Gli accertamenti delle imposte dirette devono essere analiticamente motivati.

La mancanza di motivazione produce nullità.

La nullità deve essere eccepita dal contribuente, a pena di decadenza, nel ricorso alla Commissione di primo grado.

La motivazione non è richiesta per l'accertamento dei redditi che il contribuente abbia ommesso di dichiarare, nè quando la dichiarazione manchi della indicazione analitica degli elementi attivi e passivi richiesta dall'articolo 2 della legge 11 gennaio 1951, n. 25.

ART. 2.

L'Amministrazione finanziaria ha facoltà di integrare o modificare la motivazione nel corso del giudizio di merito promosso dal contribuente avanti le Commissioni.

Il deposito da parte dell'Ufficio di deduzioni che modificano od integrano la motivazione dell'accertamento deve essere eseguito presso la Segreteria della Commissione e comunicato al contribuente venti giorni prima della data fissata per la discussione.

ART. 3.

In ogni caso, ed ancorchè sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560, gli accertamenti possono essere integrati o modificati, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, senza obbligo di preventiva contestazione al contribuente, mediante notificazione di nuovo accertamento.

Il contribuente che non abbia già ricorso è in tal caso rimesso in termine per ricorrere anche contro i precedenti accertamenti.

Se il contribuente si avvale di tale facoltà, l'organo giudicante, davanti al quale si trovi la contestazione, la rimette d'ufficio alla Commissione di primo grado.

La facoltà di notificare nuovi accertamenti non può esercitarsi oltre il termine di pre-

DISEGNO DI LEGGE

DELLA COMMISSIONE

TITOLO I.

DISPOSIZIONI SULLA DICHIARAZIONE
E SULL'ACCERTAMENTO DEI REDDITI

ART. 1.

Identico.

ART. 2.

Identico.

ART. 3.

*Identico.**Identico.*

Se l'Ufficio si avvale della facoltà di cui al primo comma nel corso della contestazione, l'organo giudicante, davanti al quale la vertenza sia pendente, la rimette d'ufficio alla Commissione di primo grado.

Identico.

scrizione ancorchè sia pendente giudizio, salvo quanto previsto dal primo comma dell'articolo 5, nell'ultimo comma dell'articolo 6 e nel quinto comma dell'articolo 9.

ART. 4.

Se l'accertamento si conclude con l'adesione del contribuente, la dichiarazione prevista dall'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560, deve contenere, a pena di nullità, la indicazione della dichiarazione del contribuente a cui si riferisca, della fonte produttiva del reddito, nonchè degli elementi in base ai quali è stato determinato l'ammontare imponibile.

La declaratoria della nullità prevista dal comma precedente deve essere richiesta dal contribuente, a pena di decadenza, con ricorso alla Commissione di primo grado entro il termine di giorni trenta dalla data in cui la dichiarazione prevista dall'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560, è stata sottoscritta.

Entro il 31 dicembre del secondo anno solare successivo alla data stessa uguale facoltà può essere esercitata dall'Ufficio.

L'impugnativa di nullità non sospende la iscrizione a ruolo.

Ove la dichiarazione prevista dall'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560, sia dichiarata nulla, l'Ufficio deve provvedere, entro novanta giorni da quello in cui la pronuncia di nullità è divenuta definitiva, a notificare nuovo accertamento.

ART. 5.

Se nel corso del giudizio di primo grado la Commissione viene a conoscenza di elementi che rendano opportuna una integrazione dell'accertamento, sospende la pronuncia e rinvia gli atti all'Ufficio fissando il termine per il nuovo accertamento.

In tale ipotesi l'accertamento non può essere definito con la dichiarazione di cui all'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560.

È soppressa la facoltà delle Commissioni distrettuali delle imposte dirette prevista dall'articolo 43 del testo unico approvato con regio decreto 24 agosto 1877, n. 4021, e successive modificazioni.

ART. 6.

In caso di mancata dichiarazione o quando il reddito dichiarato sia inferiore ai due terzi di quello proposto nell'accertamento, l'organo

ART. 4.

Identico.

ART. 5.

Identico.

ART. 6.

Identico.

giudicante ha la facoltà di deferire al contribuente giuramento su fatti specifici non di carattere estimativo che abbiano diretta rilevanza ai fini dell'applicazione delle imposte dirette e debbano essere conosciuti dalla persona chiamata a giurare.

Se il contribuente non è una persona fisica o è un incapace possono essere chiamate a giurare le persone che ne hanno la legale rappresentanza e le altre che, ai sensi dell'articolo 12 della presente legge, sono obbligate a sottoscrivere la dichiarazione dei redditi.

Il giuramento non può essere deferito sopra un fatto illecito, nè per negare un fatto che da un atto pubblico risulti avvenuto alla presenza del pubblico ufficiale che ha formato l'atto stesso.

Il giuramento è disposto con ordinanza, la quale deve specificare i fatti sui quali deve essere prestato.

Il giuramento è prestato avanti la Commissione nelle forme di cui all'articolo 238 del Codice di procedura civile.

Della prestazione del giuramento è redatto processo verbale sottoscritto dal Presidente della Commissione e dalla persona che giura.

I fatti su cui è prestato giuramento si considerano rispondenti a verità.

Se il contribuente non presta giuramento senza che sussista un legittimo impedimento, le deduzioni del contribuente sui punti di fatto sui quali è stato deferito il giuramento si considerano infondate.

Chiunque giura il falso è punito ai sensi dell'articolo 371 del Codice penale. Si applica il secondo comma dello stesso articolo.

Se è pronunciata condanna per falso giuramento, l'Ufficio può procedere a nuovo accertamento, da notificarsi al contribuente non oltre il 31 dicembre del secondo anno solare successivo a quello in cui la sentenza di condanna è divenuta definitiva.

ART. 7.

La società e gli enti tassabili in base a bilancio e i contribuenti che chiedono che il loro reddito imponibile sia accertato in base ai risultati delle scritture contabili debbono tenere i libri e le scritture previsti dall'articolo 2214, primo e secondo comma, del Codice civile, in modo che dagli stessi si possano desumere chiaramente e distintamente gli elementi attivi e passivi che concorrono alla determinazione del reddito, in conformità al modello di dichiarazione vigente all'inizio dell'esercizio annuale. Le svalutazioni, le rivalutazioni e gli ammortamenti

ART. 7.

Identico.

devono essere registrati nel libro giornale e nei singoli conti in voci separate e distinte per singoli cespiti raggruppabili soltanto per categorie omogenee rispetto alla natura del cespite ed al periodo di ammortamento.

Le società ed enti o persone indicati nel comma precedente devono tenere a disposizione degli Uffici finanziari:

1°) un quadro dei conti, corredato da note illustrative del contenuto di ciascun conto e del sistema di scritturazione adottato;

2°) una nota illustrativa dei criteri seguiti nella valutazione dei singoli cespiti costituenti le partite dello stato patrimoniale;

3°) un prospetto dei cespiti ammortizzabili e relativi fondi di ammortamento, dal quale risultino distintamente, per anno di acquisizione, gli elementi di ciascun gruppo, il costo originario, le rivalutazioni e svalutazioni, l'ammortamento effettuato in ciascun esercizio e le riduzioni per eliminazione di cespiti;

4°) registrazioni di magazzino che indichino, distintamente per qualità, quantità e carico di inventario, i movimenti delle materie prime, dei semilavorati destinati alla vendita, dei prodotti finiti e delle singole merci destinate ad essere consumate per la produzione e che permettano di seguire le variazioni intervenute tra le consistenze degli inventari annuali.

Il libro degli inventari, oltre che contenere le indicazioni prescritte dal Codice civile o dalle leggi speciali, deve indicare, a partire dal primo inventario chiuso dopo l'entrata in vigore della presente legge, la consistenza dei cespiti per gruppi omogenei, con riferimento alla qualificazione merceologica e al valore unitario, nonché il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevino gli elementi costituenti ciascun gruppo e la loro ubicazione, debbono essere tenute a disposizione degli Uffici le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario.

Le svalutazioni e gli ammortamenti, per i quali non siano state osservate le disposizioni del primo comma e del numero 3 del secondo comma, e gli ammortamenti relativi a cespiti per i quali non sia stata osservata la disposizione del secondo comma, non sono ammessi in deduzione.

ART. 8

Le società e gli enti tassabili in base a bilancio debbono tenere a disposizione degli

ART. 8.

Identico.

Uffici finanziari una registrazione cronologica di tutte le somme pagate:

a) a rappresentanti, commissionari, agenti ed altri intermediari comunque denominati, che non prestano lavoro subordinato, sia per rimborso spese che per compenso della loro opera, o per qualunque altro titolo;

b) ad artisti e professionisti sia per prestazioni periodiche che occasionali, sia per rimborso spese che per onorari;

c) a chiunque, anche non professionista, per consulenze, pareri, revisioni, controlli ed altre prestazioni non rientranti in attività a carattere industriale o commerciale;

d) a chiunque, per concessione d'uso di brevetti, disegni, processi, formule, marchi di fabbrica, diritti di autore, canoni vari;

e) a chiunque, a titolo di interessi, commissioni, compensi, premi, o sotto qualunque altra denominazione in relazione a fondi accettati in deposito sotto qualsiasi forma o denominazione, a prestito, in cauzione, in conto corrente, con o senza termine. La disposizione non si applica alle aziende di credito di cui al regio decreto-legge 12 marzo 1936, n. 375, e successive modificazioni.

La registrazione deve contenere la indicazione nominativa del percipiente, del suo domicilio e degli importi pagati.

Si applicano alle registrazioni previste dalla presente legge le disposizioni di cui agli articoli 2215, 2216, 2220 del Codice civile.

Le spese non risultanti dalla registrazione cronologica di cui al presente articolo non sono ammesse in deduzione.

ART. 9.

Se le società e gli enti tassabili in base a bilancio e i contribuenti che chiedono che il loro reddito imponibile sia accertato in base ai risultati delle scritture contabili non hanno tenuto, ovvero si sono rifiutati di esibire le scritture obbligatorie secondo il Codice civile, le leggi speciali e la presente legge, l'Ufficio procede all'accertamento determinando il reddito imponibile in base agli elementi e dati raccolti ed alla situazione economica della impresa. Nell'accertamento deve essere menzionato il verbale, redatto a norma dell'articolo 23 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, per la constatazione della mancanza o del rifiuto di esibizione delle scritture.

Nel caso previsto dal comma precedente, ferme restando le conseguenze stabilite dal citato articolo 23 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, il contribuente che si oppone all'accertamento deve dare la prova della

a) *identico.*

b) *identico.*

Soppresso.

c) a chiunque, per concessione d'uso di brevetti, disegni, processi, formule, marchi di fabbrica, diritti di autore, canoni vari;

d) a chiunque, a titolo di interessi, commissioni, compensi, premi o sotto qualunque altra denominazione in relazione a fondi accettati in deposito sotto qualsiasi forma o denominazione, a prestito, in cauzione, in conto corrente, con o senza termine. La disposizione non si applica alle aziende di credito di cui al regio decreto-legge 12 marzo 1936, n. 375, e successive modificazioni.

Identico.

Identico.

Identico.

ART. 9.

Identico.

Identico.

inesistenza, in tutto o in parte, del reddito accertato. Le Commissioni di merito possono annullare l'accertamento quando la inesistenza del reddito risulta provata e possono ridurre il reddito accertato solo se il contribuente fornisce la prova dei dati sulla base dei quali chiede gli sia accertato un reddito inferiore a quello determinato dall'Ufficio. In ogni caso né il contribuente può addurre prove presuntive, né le Commissioni possono motivare in base a elementi presuntivi le loro decisioni difformi dall'accertamento di Ufficio.

Quando l'Ufficio accerta dall'esame del bilancio o delle scritture contabili o in base ad elementi o dati concreti raccolti anche al di fuori del bilancio e delle scritture medesime, che nelle diverse scritture o in alcuna di esse sono indicate spese inesistenti o comunque non dimostrabili, che le perdite effettive sono indicate in misura maggiore della realtà, che sono iscritte spese o perdite inesistenti, che sono omesse od indicate in modo inesatto le registrazioni di entrate, o che i fatti aziendali sono comunque riportati inesattamente o irregolarmente in modo da concludere con un risultato diverso da quello effettivo, l'Ufficio ha facoltà di correggere ed integrare secondo il suo apprezzamento con l'accertamento motivato le registrazioni contabili mancanti, inesatte o comunque non corrispondenti al vero. In caso di contestazione la prova contraria alle correzioni ed integrazioni apportate dall'Ufficio deve essere fornita dal contribuente in modo diretto e preciso.

Quando i fatti indicati nel comma precedente sono così gravi o ripetuti da far ritenere inattendibili i libri e le scritture contabili, l'Ufficio accerta il reddito con le modalità previste dal primo comma del presente articolo, avvalendosi anche di quegli elementi che emergono dalle scritture e che ritiene veritieri, e si applicano le norme di cui al secondo comma. L'Ufficio deve menzionare nell'accertamento i motivi per i quali ritiene si renda applicabile il presente comma.

Quando nel corso del giudizio di merito dinanzi alla Commissione di primo grado emergono elementi per cui la Commissione ritenga applicabile il terzo o quarto comma del presente articolo, questa provvede secondo le norme dell'articolo 5.

Nelle ipotesi previste dal primo e quarto comma del presente articolo l'accertamento non può essere definito con la dichiarazione prevista dall'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560.

Quando l'Ufficio accerta dall'esame del bilancio o delle scritture contabili o in base ad elementi o dati concreti raccolti anche al di fuori del bilancio e delle scritture medesime, che nelle diverse scritture o in alcuna di esse sono indicate spese inesistenti o comunque non dimostrabili, che le perdite effettive sono indicate in misura maggiore della realtà, che sono iscritte spese o perdite inesistenti, che sono omesse od indicate in modo inesatto le registrazioni di entrate, o che i fatti aziendali sono comunque riportati inesattamente o irregolarmente in modo da concludere con un risultato diverso da quello effettivo, l'Ufficio ha facoltà di correggere ed integrare secondo il suo apprezzamento con l'accertamento motivato le registrazioni contabili mancanti, inesatte o comunque non corrispondenti al vero. In caso di contestazione la prova contraria alle correzioni ed integrazioni apportate dall'Ufficio deve essere fornita dal contribuente.

Identico.

Identico.

Identico.

ART. 10.

Le imprese, che pur non essendo società od enti tassabili in base a bilancio, sono obbligate, ai sensi dell'articolo 2214 del Codice civile o di leggi speciali, a tenere libri, documenti e scritture contabili, debbono esibirli a richiesta degli Uffici distrettuali delle imposte dirette.

In caso di mancata esibizione, si applicano gli articoli 20 e 23 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608.

Quando mancano o per irregolarità si dimostrano inattendibili i libri, documenti e scritture obbligatori, il contribuente che si oppone all'accertamento deve fornire la prova dei dati in base ai quali chiede gli sia accertato un reddito inferiore.

ART. 11.

Le tasse di concessione governativa previste dai numeri 111 e 112 della tabella allegata A al testo unico approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 1953, n. 112, e modificato dalla legge 10 dicembre 1954, n. 1164, sono rimosse dall'Ufficio del registro nella cui circoscrizione l'impresa, l'ente o la società ha il suo domicilio fiscale.

La tassa di lire 200 prevista dal comma ultimo delle note apposte all'articolo 1, n. 111, della legge 10 dicembre 1954, n. 1164, si applica altresì ai libri previsti dall'articolo 7 della presente legge diversi da quelli di cui al citato n. 111 e al successivo n. 112.

Nella dichiarazione delle imprese che, ai sensi dell'articolo 2214 del Codice civile sono obbligate a tenere libri e scritture contabili, delle società e degli enti tassabili in base a bilancio debbono essere riportati gli estremi delle quietanze di pagamento della tassa di concessione governativa relative ai libri ai quali la dichiarazione si riferisce.

ART. 12.

La dichiarazione annuale dei redditi delle società e degli enti tassabili in base a bilancio deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dalle persone che ne hanno la rappresentanza legale.

La dichiarazione deve essere sottoscritta anche dalla persona preposta alla direzione generale e da quella preposta alla contabilità che abbia qualifica di dirigente, quando siano distinte da quelle che hanno la rappresentanza legale.

ART. 10.

Identico.

ART. 11.

Identico.

ART. 12.

Identico.

Agli effetti della presente legge si presume in ogni caso che abbia qualifica di dirigente il preposto alla contabilità nelle società previste dal secondo comma dell'articolo 2397 del Codice civile.

Ove esista un organo di controllo, la dichiarazione deve essere sottoscritta anche dalle persone fisiche che lo costituiscono o dal presidente, se si tratti di collegio.

La mancata sottoscrizione di una delle persone indicate nei commi precedenti rende applicabile di pieno diritto il quarto comma dell'articolo 9.

Le persone fisiche che sottoscrivono, in rappresentanza legale di società od enti o di incapaci, dichiarazioni non corrispondenti a verità, fatta eccezione per le persone preposte alla contabilità e per le persone fisiche che costituiscono l'organo di controllo, rispondono solidalmente verso lo Stato, indipendentemente dalle sanzioni a loro carico, delle soprattasse e delle pene pecuniarie conseguenti alla incompletezza o alla non veridicità delle dichiarazioni da loro sottoscritte.

ART. 13.

Quando dalla dichiarazione dei redditi risultano passività, interessi passivi od altri oneri verso aziende od istituti di credito, o verso società finanziarie o fiduciarie, o quando ad un accertamento o rettifica di ufficio il contribuente oppone simili passività, interessi passivi od altri oneri, l'Ufficio delle imposte può richiedere al contribuente che sia presentato, entro un termine non inferiore ai trenta giorni, oltre la copia dei conti intrattenuti con l'istituto, un certificato dell'ente creditore. Tale certificato deve attestare l'ammontare degli elementi passivi indicati nella dichiarazione od opposti dal contribuente, con la specificazione di tutti gli altri rapporti, debitori o creditori, nonché dei riporti e delle garanzie prestate anche da terzi, esistenti con lo stesso contribuente alla data in cui termina il periodo di commisurazione del reddito al quale la dichiarazione si riferisce e ad altre date, anteriori o successive, indicate dall'Ufficio. Il certificato dell'ente creditore controfirmato dal capo servizio o dal contabile addettovi, deve menzionare esplicitamente che viene rilasciato su richiesta del contribuente ai fini del presente articolo.

Su richiesta del Ministro per le finanze, il servizio di vigilanza sulle aziende di credito controlla la esattezza delle attestazioni rilasciate dall'azienda od istituto di credito, società finanziaria o fiduciaria.

ART. 13.

Identico.

In caso di omessa presentazione dell'attestazione, le passività, gli interessi passivi od altri oneri non sono ammessi in deduzione, restando impregiudicata l'azione di accertamento o di rettifica dell'Ufficio distrettuale a norma delle vigenti disposizioni, nonchè l'applicazione delle sanzioni previste dalle disposizioni medesime.

ART. 14.

Ai fini della esatta valutazione dei redditi in confronto di qualsiasi contribuente o categoria di contribuenti, le Amministrazioni dello Stato, comprese quelle autonome, gli enti pubblici e parastatali, le società e gli enti anche privati che effettuano riscossioni e pagamenti per conto di categorie di interessati, le società e gli istituti di assicurazione sono tenuti, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative e statutarie ed in aggiunta agli obblighi loro derivanti dalle leggi vigenti, a fornire, su richiesta degli Uffici distrettuali delle imposte dirette, gli elenchi nominativi dei pagamenti effettuati nonchè tutti gli elementi, i dati e le informazioni in loro possesso.

Gli enti che hanno potere di imposizione sono tenuti a corrispondere, per quel che riguarda informazioni sull'accertamento e la riscossione dei tributi, solo a specifiche richieste dei Capi degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria.

Le disposizioni dei commi precedenti non si applicano all'Istituto centrale di statistica né agli Ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni che la legge loro commette, agli istituti ed aziende di credito e alle società finanziarie e fiduciarie per quanto attiene ai loro rapporti con i clienti, alle società ed agli istituti di assicurazione, per quanto riguarda i loro rapporti con gli assicurati del ramo vita, né agli Uffici dipendenti dal Ministero delle poste e telecomunicazioni, per quanto attiene ai dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito e ai buoni postali fruttiferi.

In caso di rifiuto, si applicano le penalità previste dalle leggi vigenti.

ART. 15.

Gli Uffici provinciali del commercio e dell'industria e gli Ordini professionali devono trasmettere entro il 31 marzo di ciascun anno all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette nella cui circoscrizione hanno sede l'elenco delle iscrizioni e delle cancellazioni

ART. 14.

Identico.

ART. 15.

Identico.

intervenute nell'anno solare precedente, con indicazione della residenza e del domicilio fiscale di ciascun iscritto o cancellato.

ART. 16.

Le società e gli enti tassabili in base a bilancio devono presentare, insieme con la dichiarazione dei redditi, l'elenco nominativo degli amministratori e dei sindaci che sono stati in carica durante l'esercizio al quale si riferisce il bilancio o il rendiconto allegato alla dichiarazione, indicando per ciascuno la residenza, il domicilio fiscale, l'ammontare dei compensi corrisposti, nonché quello delle somme a qualunque titolo erogate, ancorché non siano detraibili dal reddito mobiliare della società od ente che fa la dichiarazione.

ART. 17.

I notai, gli agenti di cambio, le aziende ed istituti di credito, le società finanziarie e fiduciarie, i commissionari di borsa, i cambia-valute e coloro che comunque prestano la propria opera per la vendita e l'acquisto di titoli, devono tenere un libro bollato e vidimato secondo le disposizioni del Codice civile circa i libri obbligatori delle imprese ed annotarvi giornalmente tutte le operazioni a termine e di riporto su titoli.

Dall'annotazione debbono risultare:

a) il cognome, il nome e la paternità, ovvero la ditta e il domicilio fiscale e reale dichiarato dal venditore e dall'acquirente, e, se trattisi di enti, la loro denominazione e la sede legale;

b) la specie, la quantità e il valore nominale dei titoli, con la indicazione dell'emittente;

c) la data dell'operazione ed il prezzo fatto;

d) il termine allo scadere del quale l'operazione deve essere regolata.

Per gli agenti di cambio il libro giornale di cui all'articolo 17 del regio decreto 9 aprile 1925, n. 376, purché integrato con le annotazioni sopra prescritte, sostituisce il libro previsto dal presente articolo.

Le operazioni a termine su titoli devono essere singolarmente comunicate allo schedario generale dei titoli azionari entro il giorno successivo, non festivo, a quello in cui l'operazione è stata posta in essere.

ART. 16.

Identico.

ART. 17.

Gli agenti di cambio, le aziende ed istituti di credito, le società finanziarie e fiduciarie, i commissionari di borsa e i cambia-valute devono tenere un libro bollato e vidimato secondo le disposizioni del Codice civile circa i libri obbligatori delle imprese ed annotarvi giornalmente tutte le operazioni a termine e i riporti su titoli.

Dall'annotazione debbono risultare:

a) il cognome, il nome e la paternità, ovvero la ditta e il domicilio fiscale e reale dichiarato dai committenti, venditori ed acquirenti, e, ove trattisi di enti, la loro denominazione e la sede legale;

b) *Identico.*

c) *Identico.*

d) *Identico.*

Identico.

Le operazioni a termine e i riporti su titoli, che non diano luogo alle segnalazioni allo schedario previste dagli articoli 15, 38 e 39 del regio decreto 29 marzo 1942, n. 239, devono essere comunicate singolarmente allo schedario stesso con l'indicazione del numero progressivo del libro giornale e degli elementi propri dell'operazione, entro

Il prezzo dei riporti deve essere indicato nella comunicazione prescritta dagli articoli 38 e 39 del regio decreto 29 marzo 1942, n. 239, nonché nelle distinte e negli elenchi presentati alle stanze di compensazione ai sensi dell'articolo 15 del regio decreto medesimo.

ART. 18.

A decorrere dal 1° gennaio successivo all'entrata in vigore della presente legge, chiunque corrisponde a stranieri o ad italiani domiciliati all'estero diritti di autore oppure canoni o proventi per la cessione o la concessione dell'uso di brevetti, disegni, processi, formule, marchi di fabbrica e simili, ovvero compensi per l'esercizio in Italia di un'arte o professione, è tenuto ad operare sui due terzi delle somme corrisposte le ritenute seguenti:

a) per imposta di ricchezza mobile, il 18 per cento oltre il 3 per cento per imposta comunale sulle industrie e l'1,50 per cento per la relativa addizionale provinciale, quando si tratti di canoni o proventi corrisposti in relazione all'esercizio di una attività industriale o commerciale;

b) per imposta di ricchezza mobile l'8 per cento oltre il 2,40 per cento per imposta comunale sulle industrie e l'1,20 per cento per la relativa addizionale provinciale in ogni caso diverso da quelli indicati *sub a*);

c) per imposta complementare, il 4 per cento se trattasi di persone fisiche.

Deve essere operata, altresì, la ritenuta dell'addizionale a favore degli Enti comunali di assistenza in ragione di cinque centesimi per ogni lira di imposta trattenuta.

i primi dieci giorni del mese successivo a quello della liquidazione mensile di borsa.

Nella comunicazione prescritta dagli articoli 38 e 39 del regio decreto 29 marzo 1942, n. 239, nonché nelle distinte e negli elenchi presentati alle stanze di compensazione ai sensi dell'articolo 15 del regio decreto medesimo, devono essere indicati il prezzo di riporto o, per le operazioni a termine, il prezzo fatto.

Per tutte le operazioni indicate nel presente articolo è obbligatorio l'uso di foglietti bollati, in conformità alle vigenti disposizioni sul bollo, da staccarsi da appositi libretti a madre, figlia e contromatrice messi in vendita dall'Amministrazione finanziaria, sottoposti a rendiconto, numerati, vistati dagli ispettori del Tesoro delegati alla vigilanza governativa delle Borse valori, secondo le modalità da stabilirsi con decreto del Ministro del tesoro.

Le contromatrici dei foglietti bollati e la documentazione relativa alle operazioni cui si riferiscono, dovranno essere conservati per cinque anni dalla data della conclusione dei contratti.

ART. 18.

Identico.

a) *identico;*

b) *identico;*

c) *identico.*

Identico.

L'Intendenza di finanza provvede annualmente a liquidare le quote dei versamenti in Tesoreria spettanti ai singoli enti.

L'ammontare delle imposte trattenute deve essere versato, entro venti giorni, alla Sezione di Tesoreria provinciale, nella cui circoscrizione chi ha eseguito il pagamento ha il suo domicilio fiscale. In sede di liquidazione annuale dell'imposta di ricchezza mobile e dell'imposta complementare sul reddito su dichiarazione del percipiente si provvede al conguaglio.

Nel termine stabilito per la dichiarazione annuale dei redditi i soggetti che hanno operato le ritenute devono presentare all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette l'elenco nominativo delle persone alle quali furono, nell'anno precedente, effettuati i pagamenti, indicando per ciascuna di esse l'ammontare e la casuale dei pagamenti fatti e delle imposte trattenute. All'elenco deve essere allegata una attestazione della Sezione di Tesoreria comprovante i versamenti eseguiti.

Le imposte non versate a norma del quarto comma sono accertate ed iscritte in ruolo straordinario al nome del soggetto tenuto al versamento e riscosse in unica soluzione con la sopratassa di cui al quinto comma dell'articolo 38.

ART. 19.

Nell'elenco annuale previsto dall'articolo 3 del regio decreto-legge 30 gennaio 1933, n. 18, i datori di lavoro e gli enti tenuti ad effettuare la ritenuta della imposta di ricchezza mobile e della imposta complementare sulle retribuzioni corrisposte, debbono indicare i seguenti elementi:

1°) l'ammontare delle retribuzioni corrisposte ad ogni singolo percipiente al lordo e al netto dei contributi a carico dei prestatori di opera, distinguendo le quote esenti per effetto della detrazione di lire 240.000 ragguagliate ad anno, le quote assoggettate alla ritenuta dell'imposta di ricchezza mobile rispettivamente con le aliquote del 4 e dell'8 per cento, la quota assoggettata alla ritenuta per l'imposta complementare;

2°) la distinta di tutti gli altri versamenti a qualsiasi titolo effettuati ai singoli prestatori d'opera, sui quali non è stata effettuata la trattenuta;

3°) l'ammontare complessivo dei contributi obbligatori a carico del datore di lavoro pagati nell'anno e gli estremi dei versamenti agli enti aventi diritto alla percezione dei contributi stessi.

Identico.

Identico.

Identico.

Le imposte non versate a norma del quarto comma sono accertate ed iscritte in ruolo straordinario al nome del soggetto tenuto al versamento e riscosse in unica soluzione con la sopratassa di cui al quinto comma dell'articolo 39.

ART. 19.

Identico.

Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche alle Amministrazioni regionali, provinciali e comunali ed agli enti parificati agli effetti tributari all'Amministrazione statale.

TITOLO II.

DISPOSIZIONI SULLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE DI RICCHEZZA MOBILE DI CATEGORIA B

ART. 20.

I maggiori valori delle attività delle imprese, in qualsiasi forma costituite, concorrono a formare il reddito imponibile nell'esercizio nel quale sono realizzati o distribuiti o iscritti in bilancio.

Per gli imprenditori diversi dalle società e dagli enti tassabili in base a bilancio e dalle altre società indicate dall'articolo 2200 del Codice civile, la disposizione del comma precedente si applica soltanto alle attività comunque afferenti all'esercizio dell'impresa.

I maggiori valori iscritti nei bilanci di esercizi chiusi prima dell'entrata in vigore della presente legge e non computati ai fini della determinazione del reddito imponibile, concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui vengono imputati a capitale, realizzati o distribuiti. Sono esclusi i maggiori valori derivanti da rivalutazioni per conguaglio monetario effettuate in conformità alla legge 11 febbraio 1952, n. 74.

ART. 21.

Ai fini della determinazione del reddito imponibile di ricchezza mobile delle imprese, in qualsiasi forma costituite, la valutazione delle azioni, delle obbligazioni e degli altri titoli a reddito fisso non può essere inferiore al minor valore tra quello di costo e quello alla chiusura dell'esercizio.

Il costo dei titoli emessi dallo stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche si determina dividendo la spesa complessiva di acquisto per il numero dei titoli posseduti, compresi quelli acquisiti gratuitamente.

Il contribuente ha, tuttavia, facoltà di procedere alla valutazione in base al costo dei

TITOLO II.

DISPOSIZIONI SULLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE DI RICCHEZZA MOBILE DI CATEGORIA B

ART. 20.

Identico.

Identico.

I maggiori valori iscritti nei bilanci di esercizi chiusi prima dell'entrata in vigore della presente legge e non computati ai fini della determinazione del reddito imponibile, concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui vengono imputati a capitale, realizzati o distribuiti.

Sono esclusi i maggiori valori derivanti da rivalutazioni per conguaglio monetario effettuate in conformità alla legge 11 febbraio 1952, n. 74.

Le minusvalenze delle attività indicate nei commi precedenti si deducono dal reddito imponibile dell'esercizio nel quale si sono verificate, purché comprovate da elementi certi.

ART. 21.

Identico.

singoli titoli, purché ne abbia dato comunicazione scritta all'Ufficio distrettuale delle imposte prima dell'inizio dell'esercizio. In tale ipotesi i titoli già posseduti si considerano acquistati all'inizio dell'esercizio e sono valutati in base al costo medio, ai sensi del comma precedente, e, in caso di variazioni quantitative, si considerano realizzati in primo luogo i titoli acquistati nel momento più vicino alla data del realizzo.

La comunicazione fatta prima dell'inizio di un esercizio se non revocata vale anche per gli esercizi successivi.

Agli effetti della disposizione del primo comma il valore dei titoli, alla chiusura dell'esercizio, è dato dalla media dei prezzi di compenso dell'ultimo trimestre anteriore alla chiusura dell'esercizio o dal prezzo alla data di chiusura dell'esercizio ove tale prezzo sia inferiore alla media suddetta. Per le azioni non quotate in Borsa, si tiene proporzionalmente conto delle diminuzioni patrimoniali risultanti dall'ultimo bilancio regolarmente approvato dalle società emittenti in confronto all'ultimo bilancio anteriore alla data in cui le azioni vennero acquistate o da deliberazioni adottate ai sensi dell'articolo 2446 del Codice civile; per le obbligazioni e per gli altri titoli a reddito fisso non quotati in Borsa, si tiene conto delle diminuzioni di valore comprovate da elementi certi e precisi.

La minore valutazione in confronto al costo attribuita ai titoli alla chiusura di un esercizio in conformità alle disposizioni dei commi precedenti, può venire mantenuta dal contribuente negli esercizi successivi. Rimane ferma in ogni caso l'applicazione dell'articolo 20 della presente legge nell'esercizio in cui un maggiore valore, in confronto a quello attribuito ai titoli nell'esercizio precedente, venga realizzato o distribuito o iscritto in bilancio.

La disposizione del comma precedente vale anche ai fini dell'applicazione dell'articolo 8 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, relativo alla valutazione delle merci e delle materie prime.

ART. 22.

I redditi sottratti a tassazione negli esercizi precedenti concorrono, ai soli fini della tassazione definitiva di conguaglio, a formare il reddito imponibile nell'esercizio nel quale sono imputati a capitale o distribuiti o comunque emergono dal bilancio.

Per il primo esercizio successivo alla data di entrata in vigore della presente legge l'im-

ART. 22.

Identico.

posta afferente la parte del reddito imponibile accertata in dipendenza dell'iscrizione in bilancio di redditi sottratti a tassazione negli esercizi anteriori alla data stessa è rateata, su richiesta del contribuente, fino a cinque anni.

ART. 23.

Per la determinazione del reddito imponibile agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile sono deducibili, nell'esercizio in cui sono state sostenute, esclusivamente le spese e le passività inerenti a redditi assoggettabili all'imposta stessa, nonché la quota di spese generali imputabile a tali redditi.

Nei confronti delle società e degli enti tassabili in base a bilancio e degli altri contribuenti che chiedono che il loro reddito imponibile sia accertato in base ai risultati delle scritture contabili, gli interessi passivi sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi lordi che entrano a comporre il reddito assoggettabile a imposta di ricchezza mobile, e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi lordi del contribuente.

ART. 24.

Con effetto dal 1° luglio dell'anno successivo all'entrata in vigore della presente legge sono abrogati gli articoli 7 e 8 ed il secondo comma dell'articolo 13 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, e successive modificazioni ed aggiunte.

I redditi contemplati negli articoli 7 ed 8 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, relativi ad atti o negozi successivi alla data stessa, non formano oggetto di accertamento separato *una tantum* e concorrono a formare il reddito di ricchezza mobile di ciascun anno, unitamente a tutti gli altri redditi derivanti dalla medesima attività industriale, commerciale o professionale del soggetto.

Quando le operazioni produttive dei redditi di cui al comma precedente si prolungano oltre l'anno, il reddito imponibile si determina sulla base della quota di ricavo e di spese proporzionalmente imputabile all'attività svolta in ciascun anno, tenendo conto del rischio inerente al compimento dell'operazione.

ART. 25.

Le società e gli enti tassabili in base a bilancio hanno facoltà di portare l'ammontare della perdita di un esercizio in diminuzione

ART. 23.

Identico.

ART. 24.

Identico.

ART. 25.

Identico.

del reddito degli esercizi successivi per non oltre un quinquennio.

La stessa facoltà è concessa anche ai contribuenti non tassabili in base a bilancio, a condizione che gli accertamenti per i tre anni anteriori a quello in cui la perdita si è verificata siano stati eseguiti sulla scorta delle scritture contabili, a norma dell'articolo 6 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, e che il medesimo sistema di accertamento venga seguito anche per gli anni per i quali è consentita la detrazione.

Per la determinazione della perdita si applicano le norme relative all'accertamento dei redditi.

ART. 26.

Ai fini della determinazione del reddito assoggettabile all'imposta di ricchezza mobile di categoria *B* a carico delle società e degli enti tassabili in base a bilancio e dei contribuenti che hanno chiesto che il loro reddito imponibile sia accertato in base alle risultanze delle scritture contabili, per ciascuno dei tre esercizi successivi all'entrata in vigore della presente legge, è esente da imposta il 10 per cento delle spese che il contribuente ha effettuato per nuovi impianti installati in eccedenza all'ammontare degli ammortamenti ammessi in detrazione per l'esercizio stesso. L'ammontare del reddito esente non può in nessun caso superare il 5 per cento del reddito dichiarato.

ART. 27.

Con effetto dal 1° luglio 1955, l'ultimo comma dell'articolo 1 della legge 21 maggio 1952, n. 477, è sostituito dal seguente:

« L'esenzione fino a lire 240.000 di reddito annuo e la riduzione delle aliquote previste nel presente articolo, spettano anche alle cooperative comunque costituite ed alle società che non siano costituite in forma di società per azioni, a responsabilità limitata od in accomandita ».

ART. 28.

Le somme erogate dalle imprese, a titolo di liberalità, in favore del personale dipendente ovvero in favore di enti, istituti o associazioni legalmente riconosciuti sono detraibili dal reddito dichiarato ai fini dell'imposta di ricchezza mobile, fino a concorrenza del 5 per cento del reddito stesso, quando scopo specifico della liberalità è l'istruzione, l'educazione, l'assistenza sociale, il culto o la beneficenza.

ART. 26.

Identico.

ART. 27.

Identico.

ART. 28.

Identico.

ART. 29.

Sono detraibili dal reddito dichiarato ai fini della imposta di ricchezza mobile di categoria B:

a) le somme che, all'infuori del dividendo, le società cooperative di consumo ripartiscono tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo della merce acquistata;

b) le somme erogate dalle società cooperative di produzione e lavoro ai loro soci a titolo di integrazione dei salari già corrisposti sino al limite dei salari correnti.

TITOLO III.

DISPOSIZIONI IN MATERIA
DI IMPOSTA COMPLEMENTARE

ART. 30.

A decorrere dal 1° luglio successivo all'entrata in vigore della presente legge, il limite di lire 480.000, indicato nell'articolo 2 della legge 21 maggio 1952, n. 477, è elevato a lire 540.000, escluso il rimborso delle ritenute effettuate a titolo di acconto, fino alla data suddetta, sulle retribuzioni dei prestatori di opera inferiori al nuovo limite.

TITOLO IV.

SANZIONI

ART. 31.

Chi omette di presentare la dichiarazione annuale dei redditi è punito con l'ammenda da lire 30.000 a lire 300.000. L'ammenda è raddoppiata in caso di recidiva e triplicata in caso di recidiva reiterata.

In caso di omessa dichiarazione, se l'ammontare dei redditi definitivamente accertati supera le lire sei milioni, si applica altresì l'arresto sino a sei mesi. La condanna importa la pubblicazione della sentenza.

Per la cognizione dei reati previsti e puniti nel presente articolo si applica l'articolo 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4.

Le disposizioni precedenti si applicano senza pregiudizio delle altre sanzioni previste, per i casi di mancata o infedele dichiarazione,

ART. 29.

Identico.

TITOLO III.

DISPOSIZIONI IN MATERIA
DI IMPOSTA COMPLEMENTARE

ART. 30.

Identico.

TITOLO IV.

SANZIONI

ART. 31.

Chi omette di presentare la dichiarazione annuale dei redditi è punito con l'ammenda da lire 30.000 a lire 300.000, ferme restando le norme di cui al secondo comma dell'articolo 15 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608. L'ammenda è raddoppiata in caso di recidiva e triplicata in caso di recidiva reiterata.

Identico.

Identico.

Identico.

in dipendenza di accertamento o rettifica di ufficio, dalle norme vigenti per le singole imposte.

Sono abrogati i commi secondo, terzo e quarto dell'articolo 22 del testo unico approvato con decreto presidenziale 5 luglio 1951, n. 573.

ART. 32.

È punito con la reclusione fino a sei mesi e con la multa da lire 50.000 a lire 600.000, ferme restando le sanzioni previste nelle singole leggi di imposta e quelle previste da altre leggi:

1°) chi, essendo tenuto a sottoscrivere la denuncia dei redditi ed essendo venuto a conoscenza che negli inventari o bilanci sia stata omessa l'iscrizione di attività o siano state iscritte passività inesistenti, siano state formate scritture o documenti fittizi, siano state alterate scritture o documenti contabili, non provvede, in sede di dichiarazione dei redditi, alle rettifiche dei dati conseguenti;

2°) chi, anche al di fuori dei casi previsti dal numero 1, indica nella dichiarazione dei redditi passività inesistenti;

3°) chi omette la denuncia di trattenute effettuate a carico di dipendenti a titolo di imposta o denuncia le trattenute in misura non corrispondente alla realtà;

4°) chiunque commette altri fatti fraudolenti al fine di sottrarre redditi alle imposte dirette.

Quando, in conseguenza dei fatti sopra elencati, l'imposta evasa o di cui si è tentata la evasione, sia superiore a lire 600.000, la multa o l'ammenda non possono essere applicate in misura inferiore all'imposta evasa o di cui si è tentata l'evasione.

Se dai fatti indicati nel comma precedente deriva una evasione di imposta di speciale tenuità, si applica soltanto la pena pecuniaria.

Se la sentenza penale di condanna interviene dopo che sia maturata la prescrizione amministrativa dell'azione di accertamento, i danni sono dovuti in misura non inferiore all'ammontare delle imposte evase e delle sopratte.

Nei casi previsti dal presente articolo non si applica l'ultimo comma dell'articolo 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4.

Identico.

ART. 32.

Identico.

1°) *identico;*

2°) *identico;*

3°) *identico;*

4°) *identico*

Soppresso.

Soppresso.

Soppresso.

Identico

ART. 33.

Quando, in conseguenza dei fatti indicati negli articoli precedenti, l'imposta evasa o di cui si è tentata la evasione, sia superiore a lire 600.000, l'ammenda o, rispettivamente,

ART. 33.

È punito con la multa da lire quindici mila ad un milione l'amministratore e il componente degli organi di controllo di società od enti tassabili in base a bilancio che non denuncia nella relazione annuale, se è tenuto a farla o a sottoscriverla o altrimenti nella dichiarazione dei redditi, la mancanza di taluno dei libri o delle scritture contabili prescritte.

La pena è dell'ammenda da 10 mila a un milione se la omissione di denuncia riguarda altre violazioni alle norme sulla tenuta delle scritture contabili.

ART. 34.

Coloro che sono stati condannati per i reati previsti dagli articoli 32 e 33 non possono essere eletti alla carica di sindaco di società per un periodo di cinque anni e, se eletti, decadono dall'ufficio.

ART. 35.

È punito con ammenda da lire 10.000 a lire 50.000 il pubblico ufficiale che provvede alla vidimazione di libri senza trascrivervi gli estremi della quietanza di cui ai numeri 111 e 112 della tabella allegato A al testo unico approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 1953, n. 112, modificato dalla legge 10 dicembre 1954, n. 1164. La pena si applica nella misura da lire 100 a lire 10.000 nel caso che sia soltanto omessa l'apposizione della firma o del timbro sulla bolletta.

ART. 36.

Quando la procedura di accertamento o di rettifica sia definita con la dichiarazione prevista dall'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560, prima che sia intervenuta alcuna decisione degli organi del contenzioso tributario, ovvero per mancata opposizione

la multa non possono essere applicate in misura inferiore all'imposta evasa o di cui si è tentata l'evasione.

Se dai fatti indicati nell'articolo precedente deriva una evasione di imposta di speciale tenuità, si applica soltanto la pena pecuniaria.

Se la sentenza penale di condanna interviene dopo che sia maturata la prescrizione amministrativa dell'azione di accertamento, i danni sono dovuti in misura non inferiore all'ammontare delle imposte evase e delle sopratasse.

ART. 34.

Identico.

ART. 35.

Coloro che sono stati condannati per i reati previsti dagli articoli 32 e 34 non possono essere eletti alla carica di sindaco di società per un periodo di cinque anni e, se eletti, decadono dall'ufficio.

ART. 36.

Identico.

ART. 37.

Identico.

del contribuente all'accertamento dell'Ufficio, si osservanno le seguenti disposizioni:

1°) la soprattassa per infedele dichiarazione è ridotta ad un sesto della differenza tra l'imposta definitivamente dovuta per un esercizio finanziario e quella che sarebbe stata applicabile in base alla dichiarazione;

2°) la soprattassa per omessa dichiarazione è ridotta al sesto dell'imposta definitivamente dovuta per un esercizio finanziario. Nel caso previsto al terzo comma dell'articolo 15 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, la soprattassa è ridotta al decimo dell'imposta definitivamente dovuta per un esercizio finanziario;

3°) qualora la dichiarazione sia stata presentata con un ritardo non superiore ad un mese, la soprattassa è ridotta ad un dodicesimo dell'imposta definitivamente dovuta per un esercizio finanziario. Ove si tratti delle dichiarazioni stabilite nel primo, secondo e terzo comma dell'articolo 6 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, la soprattassa è ridotta ad un ventesimo dell'imposta definitivamente dovuta per un esercizio finanziario;

4°) le pene pecuniarie applicabili per fatti commessi in relazione all'accertamento del reddito definito sono ridotte ad un quarto, e alla multa è sostituita l'ammenda. La presente disposizione non si applica per le pene pecuniarie previste nell'articolo 32.

Le disposizioni di quest'articolo hanno effetto dopo sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge.

ART. 37.

Le aziende e istituti di credito e le società finanziarie o fiduciarie, che rilasciano le attestazioni previste dall'articolo 13 in termini non rispondenti al vero, oppure non le rilasciano nel termine di venti giorni dalla richiesta scritta del contribuente, sono soggetti alla pena pecuniaria da lire 50.000 a lire 300.000.

Nei casi gravi la pena può essere aumentata fino a 5 milioni.

I dirigenti, funzionari, impiegati che firmano in rappresentanza e per conto della azienda o dell'istituto di credito o della società finanziaria o fiduciaria, attestazioni inesatte, incorrono, indipendentemente dall'azione penale, se siano punibili ai sensi del numero 4° dell'articolo 32, in una pena pecuniaria fino a lire 1.500.000.

Le pene pecuniarie previste nel presente articolo sono applicate con decreto del Ministro delle finanze, sentito il Ministro del tesoro.

ART. 38.

Identico.

Identico.

Identico.

Identico.

In caso di recidiva nelle infrazioni indicate nel presente articolo, l'azienda o l'istituto di credito e la società finanziaria o fiduciaria sono passibili del provvedimento previsto nell'articolo 57 del regio decreto-legge 12 marzo 1936, n. 375, e successive modificazioni, e, quando le infrazioni assumono carattere di eccezionale gravità, del provvedimento indicato nell'articolo 66 dello stesso decreto-legge.

Per i provvedimenti di cui al presente articolo si applicano le norme contenute nel titolo VI, capo secondo e capo terzo, del citato regio decreto-legge 12 marzo 1936, n. 375 e successive modificazioni.

ART. 38.

Per la mancata presentazione degli elenchi previsti nell'articolo 18, comma quinto, della presente legge, e nell'articolo 3 del regio decreto, 30 gennaio 1933, n. 18, modificato dall'articolo 19, n. 1, della presente legge, si applica una sopratassa pari alla metà delle imposte dovute sulle somme o retribuzioni corrisposte, oltre all'ammenda prevista dall'articolo 4, primo comma, dello stesso regio decreto-legge 30 gennaio 1933, n. 18.

In caso di ritardo nella presentazione degli elenchi stessi non superiore ad un mese, si applica soltanto la sopratassa ridotta alla metà.

Per l'infedele indicazione negli elenchi delle somme corrisposte si applica la sopratassa pari alla metà della differenza tra le imposte dovute e quelle risultanti dagli elenchi presentati.

Indipendentemente dalla applicazione delle sanzioni stabilite nei commi precedenti, coloro che provvedono ai versamenti prescritti dall'articolo 18 senza effettuare la ritenuta a carico dei percipienti delle somme corrisposte sono soggetti a sopratassa pari alla metà delle imposte non trattenute.

Nel caso di mancato versamento si applica una sopratassa pari all'intero ammontare delle imposte non versate. Se il mancato versamento si riferisce ad imposte già trattenute sui pagamenti fatti, il colpevole è punito anche con l'arresto fino a sei mesi, salvo che il fatto costituisca più grave reato.

ART. 39.

Per la mancata o incompleta presentazione degli elenchi prescritti dagli articoli 16 e 19, nn. 2 e 3, si applica la pena pecuniaria da lire 10.000 a lire 500.000.

Identico.

Per i provvedimenti di cui al presente articolo, si applicano le norme contenute nel titolo VII, capo secondo e capo terzo, del citato regio decreto-legge 12 marzo 1936, n. 375, e successive modificazioni.

ART. 39.

Identico.

ART. 40.

Identico.

ART. 40.

Per l'inosservanza delle disposizioni contenute nell'articolo 17 della presente legge si applicano le sanzioni previste nell'articolo 13 della legge 9 febbraio 1942, n. 96, e nell'articolo 29 del regio decreto 29 marzo 1942, n. 239, ferme restando le sanzioni previste dalle vigenti leggi tributarie per la inosservanza da parte di aziende o istituti di credito, società finanziarie e fiduciarie, agenti di cambio e notai, delle prescrizioni contenute nelle leggi stesse.

ART. 41.

I direttori degli Uffici provinciali del commercio e dell'industria ed i segretari degli Ordini professionali sono soggetti alla pena pecuniaria di lire 5.000 per ogni iscritto o per ogni ditta nei cui riguardi non effettuino la comunicazione all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette prescritta dall'articolo 15 della presente legge.

ART. 42.

L'Ufficio delle imposte, in caso di violazione punibile con l'ammenda, con l'arresto, con la multa o con la reclusione, redige il relativo processo verbale e lo trasmette all'Intendenza di finanza.

Questa procede nei modi stabiliti dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4 quando si tratta di violazione punibile con l'ammenda, e, quando si tratta di violazione punibile con l'arresto, con la multa o con la reclusione, denuncia il fatto all'Autorità giudiziaria, aggiungendo i rilievi che ritenga del caso.

TITOLO V.

DISPOSIZIONI VARIE

ART. 43.

L'imposta sui fabbricati è in ogni caso applicata, per ciascun esercizio finanziario, sul reddito conseguito nell'anno solare precedente, valutato secondo le norme dell'articolo 1 della legge 4 novembre 1951, n. 1219.

ART. 44.

Il Ministro per le finanze è autorizzato a disporre annualmente la pubblicazione degli elenchi dei contribuenti alle imposte di ricchezza mobile e complementare.

ART. 41.

Per l'inosservanza delle disposizioni contenute nell'articolo 17 della presente legge si applicano le sanzioni previste nell'articolo 13 della legge 9 febbraio 1942, n. 96, e nell'articolo 29 del regio decreto 29 marzo 1942, n. 239, ferme restando le sanzioni previste dalle vigenti leggi tributarie per la inosservanza da parte di aziende o istituti di credito, società finanziarie e fiduciarie e agenti di cambio, delle prescrizioni contenute nelle leggi stesse.

ART. 42.

Identico.

ART. 43

Identico.

TITOLO V.

DISPOSIZIONI VARIE

ART. 44.

Identico.

ART. 45.

Identico.

Deve essere indicato per ciascun contribuente l'ammontare dei singoli redditi e quello del reddito complessivo desunto dalla dichiarazione, al lordo e al netto delle detrazioni.

Il Ministro per le finanze è altresì autorizzato a disporre la pubblicazione dei corrispondenti dati degli accertamenti d'ufficio.

La pubblicazione è obbligatoria ogni quinquennio.

ART. 45.

Gli ultimi due commi dell'articolo 34 del regio decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, sono così sostituiti:

« Alle persone indicate nel comma precedente, ancorché siano iscritte negli albi professionali, è vietato per un triennio dalla data indicata nel decreto che ricopre la cessazione del rapporto di impiego presso l'amministrazione finanziaria, di esercitare le funzioni di assistenza o di rappresentanza davanti agli Uffici delle imposte o alle Commissioni di merito nel compartimento o nei compartimenti presso i quali hanno esercitato le loro funzioni nell'ultimo quinquennio.

« Il termine è ridotto ad un anno per l'esercizio che si svolge fuori del compartimento o dei compartimenti presso i quali il funzionario ha esercitato le proprie funzioni nell'ultimo quinquennio della sua attività.

« Per ogni violazione della norma prevista dal presente articolo si applica la multa da lire 50.000 a lire 500.000. La condanna comporta l'esclusione per un anno dall'esercizio delle funzioni di assistenza e rappresentanza in aggiunta al periodo stabilito dai commi precedenti ».

ART. 46.

La data dell'udienza per la discussione dei ricorsi innanzi alle Commissioni per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari è comunicata al contribuente almeno venti giorni prima dell'udienza stessa, ancorché egli non abbia fatto domanda di audizione personale.

La comunicazione è effettuata mediante piego raccomandato con avviso di ricevimento e si ha riguardo alla data di presentazione all'ufficio postale.

ART. 46.

Gli ultimi due commi dell'articolo 34 del regio decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, sono così sostituiti:

« Alle persone indicate nel comma precedente, ancorché siano iscritte negli albi professionali, è vietato per un biennio dalla data indicata nel decreto che riconosce la cessazione dal rapporto di impiego presso l'amministrazione finanziaria, di esercitare le funzioni di assistenza e di rappresentanza nel compartimento o nei compartimenti presso i quali hanno esercitato le loro funzioni nell'ultimo quinquennio.

Il termine è ridotto ad un anno se il rapporto d'impiego sia cessato per collocamento a riposo per limiti di età o per anzianità di servizio o se l'esercizio si svolge fuori del compartimento o dei compartimenti presso i quali il funzionario esercitò le proprie funzioni nell'ultimo quinquennio della sua attività.

Identico.

ART. 47.

Identico.

ART. 47.

L'articolo 28, primo comma, del regio decreto 8 luglio 1937, n. 1516, è sostituito dal seguente:

« La mancata presentazione del contribuente a cui è stata data regolare comunicazione dell'udienza per la discussione del ricorso non impedisce, qualunque ne sia la causa, che la Commissione possa decidere nella controversia; il giudizio sulle domande di differimento per addotta impossibilità del contribuente a presentarsi è rimesso al potere discrezionale della Commissione ».

ART. 48.

La disposizione contenuta nel primo comma dell'articolo 45 del testo unico 17 settembre 1931, n. 1608, si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società, se non si provvede alla nomina dei liquidatori.

ART. 49.

Le disposizioni dell'articolo 20 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, si applicano anche nei casi di trasformazione di società in nome collettivo o in accomandita semplice in società tassabili in base a bilancio.

ART. 48.

Identico.

ART. 49.

Identico.

ART. 50.

Identico.

ART. 51.

Gli affittuari di fondi rustici, ai fini della determinazione del reddito imponibile agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile, per quanto concerne i cespiti ricavati dall'impresa agraria, che rientrano nell'esercizio normale ed ordinario dell'agricoltura, possono anche assolvere l'obbligo della presentazione della dichiarazione unica annuale, di cui alla legge 11 gennaio 1951, n. 25, indicando nella stessa il reddito commisurato al reddito agrario pertinente al fondo, accertato catastalmente e rivalutato secondo i coefficienti stabiliti annualmente, con decreto ministeriale, ai fini dell'imposta complementare.

Al reddito così indicato si applicano i criteri di detrazione previsti dall'articolo 13 della legge 11 gennaio 1951, n. 25.

Sono abrogati l'articolo 9 del testo unico 24 agosto 1877, n. 4021, e l'articolo 5 del regio decreto 4 aprile 1939, n. 589.

TITOLO VI.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI

ART. 50.

Le disposizioni dell'articolo 17 entrano in vigore il 1° ottobre 1955.

I notai, gli agenti di cambio e gli altri soggetti indicati nell'articolo 17, devono, a tale data, ottemperare alle disposizioni contenute nello stesso articolo nei riguardi delle operazioni in corso.

In caso contrario si applicano le sanzioni stabilite nell'articolo 40.

ART. 51.

Le norme di cui al n. 3 e al terzo comma dell'articolo 7 non si applicano per i bilanci relativi all'esercizio in corso alla data di entrata in vigore della presente legge qualora alla stessa data sia già stato approvato il bilancio dell'esercizio precedente.

Nel bilancio relativo al primo esercizio chiuso successivamente all'entrata in vigore della presente legge le società, gli enti e le persone di cui all'articolo 7 devono proporre la ripartizione tra i singoli cespiti ammortizzabili dell'ammontare dei fondi di ammortamento già costituiti e iscritti globalmente nei precedenti bilanci. In mancanza di tale proposta la ripartizione viene fatta dall'Ufficio.

ART. 52.

Il certificato previsto dall'articolo 13 non può essere richiesto agli istituti indicati nello stesso articolo con riferimento a date antecedenti all'entrata in vigore della presente legge.

ART. 53.

Entro sei mesi dall'entrata in vigore della presente legge, gli Uffici provinciali del commercio e dell'industria e gli Ordini professionali devono trasmettere agli Uffici distrettuali delle imposte dirette nella cui circoscrizione hanno sede l'elenco degli iscritti alla data di entrata in vigore della presente legge, con indicazione della residenza e del domicilio fiscale di ciascun iscritto.

ART. 54.

Alle persone che hanno cessato di far parte dell'Amministrazione finanziaria prima della data di entrata in vigore della presente legge

TITOLO VI.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI

ART. 52.

Identico.

Gli agenti di cambio e gli altri soggetti indicati nell'articolo 17, devono, a tale data, ottemperare alle disposizioni contenute nello stesso articolo nei riguardi delle operazioni in corso.

In caso contrario si applicano le sanzioni stabilite nell'articolo 41.

ART. 53.

Identico.

ART. 54.

Identico.

ART. 55.

Identico.

ART. 56.

Identico.

continuano ad essere applicate le norme di cui ai due ultimi commi dell'articolo 34 del regio decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639.

ART. 55.

Entro l'anno 1957 il Ministro per le finanze è autorizzato a disporre il rilevamento fiscale straordinario previsto dal Titolo IV della legge 11 gennaio 1951, n. 25.

È altresì autorizzato a disporre in qualsiasi momento rilevazioni separate per singole parti del territorio della Repubblica.

ART. 56.

L'articolo 21 della legge 26 gennaio 1865 n. 2136, l'articolo 5 dell'allegato F alla legge 11 agosto 1870, n. 5784, gli articoli 18 e 33 del testo unico approvato con regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, e gli articoli 15 e 20 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, sono abrogati.

L'articolo 24 del testo unico approvato con regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, cessa di aver vigore a decorrere dalla stessa data in cui hanno effetto le disposizioni dell'articolo 36 della presente legge.

ART. 57.

Il Governo della Repubblica, sentita una commissione parlamentare composta di cinque senatori e di cinque deputati, è autorizzata ad emanare, entro diciotto mesi dall'entrata in vigore della presente legge, testi unici concernenti le diverse imposte dirette, le disposizioni generali, nonché le norme sulla riscossione eliminando le disposizioni in contrasto con i principi contenuti nella legge 11 gennaio 1951, n. 25, e nella presente legge ed apportando oltre alle modifiche utili per un migliore coordinamento, quelle necessarie per l'attuazione dei seguenti criteri:

1°) adattamento delle disposizioni alla esigenza di semplificazione nell'applicazione dei tributi ed a quella di una razionale organizzazione dei servizi;

2°) perfezionamento delle norme concernenti l'attività dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento dei redditi.

ART. 57.

Identico.

ART. 58.

Identico.

L'articolo 24 del testo unico approvato con regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, cessa di aver vigore a decorrere dalla stessa data in cui hanno effetto le disposizioni dell'articolo 37 della presente legge.

ART. 59.

Identico.