(N. 462-A)

SENATO DELLA REPUBBLICA

RELAZIONE DELLA 5ª COMMISSIONE PERMANENTE

(FINANZE E TESORO)

(RELATORI BERTONE *e* TRABUCCHI)

SUL

DISEGNO DI LEGGE

presentato dal Ministro delle Finanze

di concerto col Ministro del Bilancio

col Ministro di Grazia e Giustizia

col Ministro del Tesoro

NELLA SEDUTA DEL 6 APRILE 1954

Comunicata alla Presidenza il 15 gennaio 1955

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

TIPOGRAFIA DEL SENATO (2000)

ONOREVOLI SENATORI. — Il disegno di legge che vi è presentato dal Governo e che è stato esaminato dalla Commissione in continua collaborazione con lo stesso Ministro proponente, si ricollega e si inquadra nelle norme per la perequazione tributaria emanate con la legge 11 gennaio 1951, n. 25.

La esperienza di quattro anni ha dimostrato che i princìpi adottati erano buoni, ma ha fatto riconoscere anche alcune manchevolezze nella realizzazione del sistema.

Il disegno di legge oggi sottoposto al vostro esame apparve appunto necessario per integrare quanto già disposto, completare ciò che era insufficiente, rettificare ciò che fu riconosciuto non corrispondente pienamente allo scopo.

Ricordiamo anzitutto quel che si disse nel 1950. « L'Amministrazione finanziaria intende prestar fede alla dichiarazione presentata dal contribuente e basarsi su di essa per iscrivere a ruolo le relative imposte. Naturalmente — si aggiunse poi — la iscrizione a ruolo fatta sulla base della dichiarazione ha carattere provvisorio e l'Amministrazione si riserva la facoltà di controllare gli elementi offerti dal contribuente » (relazione Vanoni al Senato).

Ecco il punto fondamentale della riforma: denunci — si disse in sostanza — il contribuente i suoi redditi con una esposizione « analitica », frutto di una elaborazione esatta di dati; non si limiti ad una espressione sommaria quale può essere quella di una cifra globale, inesattamente valutativa, e l'Ufficio si fiderà del contribuente che sia e risulti veritiero.

La formulazione del principio era esattissima. Qualcuno però, in un primo tempo, ha avuto l'illusione che l'essenza della riforma consistesse solo nell'obbligo, che sembrò dovesse assumere lo Stato, di affidarsi completamente alla bontà ed alla lealtà del contribuente e in un proposito generico di alleggerire l'onere fiscale.

Di qui lo scetticismo dei pratici, di qui la sorpresa dei singoli, quando si sono visti rettificare le denuncie con avvisi di accertamento, talvolta elaborati, talvolta forse eccessivamente sommari, ma sempre in aumento rispetto a denuncie evidentemente lontane dalla realtà.

Ora il principio si riafferma, ma si precisa.

La dichiarazione del contribuente va considerata come il primo atto, come l'inizio dell'accertamento; deve essere dunque a base dell'accertamento dell'imposta.

Con la riforma del 1951 si è voluto attuare in pieno quello che Blumenstein definisce « procedimento di accertamento misto » quello cioè in 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 lato ».

« Entrambi — scrive il citato autore — (*Sistema di diritto delle imposte* - Giuffrè 1954, pag. 333) — svolgono vere e proprie attività di accertamento cosicchè, formalmente parlando, ha luogo una unione fra auto-accertamento ed accertamento di ufficio. Tuttavia prevale anche qui la cooperazione dell'organo di ufficio in quanto a questo incombe non solo la direzione del procedimento, ma pure la definitiva determinazione del credito di imposta ».

È conseguenza del sistema che nella denuncia il contribuente debba comunicare all'Ufficio tutti gli elementi dai quali si può desumere il suo reddito secondo le indicazioni del modello annualmente approvato, e che, se si tratta di imprenditore, quando il contribuente ha tenuto regolarmente ed esibisce la sua contabilità e questa risulta veritiera, l'accertamento di rettifica da parte dell'Ufficio non possa più essere basato su di una valutazione sommaria, ma debba essere il risultato di una motivazione precisa intesa a dimostrare in concreto la veridicità dei dati che si contrappongono a quelli offerti, e a porre così le basi di una discussione positiva.

Ancora qui ci piace ricorrere agli insegnamenti della dottrina: « Il legislatore vuole — scrive sempre il Blumenstein, op. cit., pag. 356 — che nell'accertamento ci si fondi sulle notizie date dal debitore dell'imposta nella sua dichiarazione, fintantochè queste hanno luogo nella forma richiesta dalla legge e nel procedimento di fissazione ufficiale dell'accertamento non risultino erronee od imprecise. Di conseguenza l'autorità di accertamento, nella sua fissazione dell'accertamento deve discostarsi da quelle notizie del debitore dell'imposta, solo quando essa possieda per questo fondate ragioni. Essa dunque, sulla base di determinati

fatti o secondo le situazioni ad essa note deve essere autorizzata alla conclusione che la dichiarazione tributaria sia erronea od incompleta ».

Tutto il sistema si imposta pertanto su princìpi di chiarezza e di positività. Niente valutazioni a calcolo globale, ma niente denuncie globali ed imprecise; niente trattative tra il contribuente più o meno abile e l'Ufficio più o meno informato: perchè nelle procedure di accertamento il conflitto di interessi tra Fisco e contribuente non assume portata giuridica, non è punto di partenza per giungere ad una composizione qualsiasi quasi di una lite, ma deve esser solo un momento formale della attività basata sulla collaborazione tra le parti per la determinazione del reddito e, quindi, della tassazione quanto più possibile giusta, perchè corrispondente al reddito vero.

Il sistema che si vuole introdurre con le norme contenute nel titolo primo (Disposizioni sulla dichiarazione e sull'accertamento dei redditi) del disegno di legge in esame è ispirato ai princìpi così sommariamente illustrati e si può riassumere così:

1) obbligo della motivazione dell'accertamento correlativo all'obbligo di chiarezza analitica della denuncia;

2) possibilità di accertamenti successivi al primo in relazione a nuovi elementi acquisiti;

3) sostanziale modificazione dell'istituto del cosiddetto concordato come si era delineato nella prassi;

4) soppressione del potere delle Commissioni di cui all'articolo 43 del testo unico 24 agosto 1877, n. 4021 (serie seconda);

5) introduzione di norme sulla tenuta di libri e scritture per le imprese soggette a registrazione;

6) introduzione di garanzie soggettive della veridicità della dichiarazione.

* * *

Soffermandoci punto per punto osserviamo:

1) L'articolo 1 del disegno di legge sancisce il principio che l'accertamento non motivato *è nullo*. Nessuna motivazione sopravveniente potrà sanare la nullità di un accertamento non motivato.

Vi si propone di stabilire però che la nullità debba essere fatta valere, a pena di decadenza, col ricorso avanti la Commissione di primo grado. La norma è di indubbia necessità pratica perchè non si possa discutere per anni nel merito, 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 — suggerita, ripetiamo, da motivi pratici — si inquadra anche nella sistematica giuridica: è perciò necessario dire che essa discende dalla considerazione dell'atto di accertamento dell'imposta come atto amministrativo. Atto amministrativo che porta con sè, come tutti gli atti amministrativi, la presunzione di legittimità e che è munito di esecutività, ove non intervenga tempestivo reclamo della parte.

Anche la concezione dell'accertamento come vero e proprio atto amministrativo si può ritenere ormai scientificamente acquisita. « Di fronte — scrive bene il Giannini (*Istituzioni di diritto tributario*, VI edizione, 1953, pag. 140) — alle altre obbligazioni legali intercedenti fra soggetti privati (l'esempio tipico ne è dato dall'obbligazione alimentare tra congiunti), nelle quali pure è indispensabile, per la determinazione del debito dell'obbligato, la verificazione e valutazione della situazione di fatto ricorrente in concreto, l'accertamento dell'imposta presenta questa caratteristica, che esso, normalmente (e cioè a prescindere dai casi eccezionali in cui l'accertamento è compiuto dallo stesso contribuente) costituisce l'oggetto di una specifica attività amministrativa, disciplinata anch'essa dal diritto oggettivo, con tutte le conseguenze che si riannodano al carattere amministrativo degli atti posti in essere, in questo campo, dall'ente pubblico. Mentre, perciò, nelle obbligazioni legali fra privati la determinazione in concreto del debito dell'obbligato avviene o mediante accordo fra i due soggetti o, mancando l'accordo, mediante una sentenza del giudice, l'accertamento dell'imposta è compiuto, di regola, dalla stessa pubblica Amministrazione, con l'osservanza delle forme stabilite dalla legge, e con effetto obbligatorio per il debitore, il quale è tenuto a pagare la somma così determinata, anche se essa non corrisponda alla reale situazione di fatto e

all'esatta applicazione della legge tributaria, salvo a rivolgersi al giudice per ottenere un nuovo accertamento, in sede giudiziaria, e la conseguente eventuale dichiarazione che la somma richiesta non è dovuta, o la sua restituzione se già soddisfatta. Quindi, nell'ordinamento giuridico dell'imposta, fra la posizione della norma obiettiva e la sua applicazione al caso concreto s'interpone un atto amministrativo, che determina la somma dovuta dall'obbligato ».

L'Allorio preferisce indicare col nome specifico di atto di imposizione l'atto con cui si determina l'obbligo in concreto del contribuente, ma si tratta sempre di atto amministrativo (*Diritto processuale tributario,* Giuffrè, 1942, pag. 104. Cfr. anche Zotta, *Gli accertamenti costitutivi nel quadro degli atti amministrativi,* « Rivista di diritto pubblico », 1940, p. I, pag. 140).

Ricollegandosi proprio su questo punto alla dottrina degli atti amministrativi si è ritenuto di dover ammettere che il solo esperimento dell'impugnativa — esercizio di una facoltà limitata nel tempo, possa far venire meno la presunzione di legittimità dell'atto di accertamento. Naturalmente nella futura sistematica delle impugnative la contestazione di merito e quella per nullità potranno essere trattate in modo diverso, ma di fronte agli organi di giurisdizione tributaria attuale era solo possibile rimettere agli stessi organi il giudizio di impugnativa dell'accertamento illegittimo per mancanza di motivazione e quello di merito.

Se la limitazione nel tempo della facoltà di impugnativa per nullità dell'accertamento non motivato, discende dai princìpi generali riguardanti la dottrina degli atti amministrativi, è conseguenza invece del principio informatore del nostro sistema di accertamento che la sola denuncia particolareggiata e completa da parte del contribuente sia il presupposto di un accertamento regolare e che, mancando tale presupposto, non possa applicarsi neppure il principio per cui gli accertamenti devono essere motivati a pena di nullità.

La norma (articolo 1, quarto comma) quindi che permette l'accertamento senza motivazione per i redditi che il contribuente abbia omesso di dichiarare (e qui si intende per reddito anche quello corrispondente ad una singola fonte di tassazione nel complesso delle varie attività che concorrono alla formazione del reddito complessivo) nonchè nei casi in cui il contribuente abbia omesso nella denuncia l'indicazione degli elementi attivi e passivi richiesti dalla legge 11 gennaio 1951, è perfettamente coerente al sistema. D'altra parte la disposizione ha anche un grande valore pratico perchè non si impone all'Ufficio di fare un'indagine accurata dove il contribuente non ha offerto i dati per la ricerca degli elementi concreti, e si spinge il cittadino ad essere sempre più preciso nella sua denuncia, se vuole evitare l'accertamento senza motivazione.

Ammesso così, nei suoi limiti, il principio della nullità dell'accertamento non motivato di fronte ad una dichiarazione completa, nullità che non può in alcun modo essere sanata, deve essere regolato il caso in cui a seguito di una impugnativa di accertamento motivato possano emergere altri motivi a sostegno dell'atto che il contribuente impugna. L'articolo 1-*a* del disegno di legge chiarisce che avanti le Commissioni di merito, cioè avanti le Commissioni che giudicano in fatto (avanti la Commissione centrale e avanti l'Autorità giudiziaria si discute di solo diritto), la motivazione potrà essere sempre integrata o modificata (anche modificata perchè il rapporto d'imposta non è ancora in modo stabile definito) purchè le relative deduzioni siano depositate presso la segreteria della Commissione investita della cognizione del processo almeno quindici giorni prima della data fissata per la discussione, data naturalmente che deve essere portata tempestivamente a conoscenza del contribuente nei modi e forme stabiliti dalla legge. È il principio processuale del contraddittorio che deve essere esattamente regolato anche nel campo della procedura di accertamento (articolo 1-*a*).

* * *

2) Secondo punto sul quale riteniamo necessario di richiamare la vostra attenzione, onorevoli senatori, è quello della possibilità per l'Amministrazione di notificare in ogni momento — purchè entro il termine di prescrizione — nuovi accertamenti per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, senza obbligo di preventiva contestazione al contribuente.

Appare infatti evidente che non può pretendersi che l'Ufficio che abbia proceduto ad un primo accertamento debba ritenersi preclusa la via ad accertamenti nuovi anche in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. L'atto di accertamento è atto di imperio verso il contribuente chiamato a pagare in relazione a determinato reddito, e può divenire definitivo in base agli elementi sulla scorta dei quali è fatto, ma è logico che in base alla conoscenza di nuovi elementi (che normalmente saranno la conoscenza di nuovi fatti o la approfondita conoscenza di fatti già considerati influenti sulla formazione del reddito) l'Ufficio debba emettere nuovi atti di accertamento.

Naturalmente, siccome si deve trattare di accertamento motivato e non di semplici affermazioni, i nuovi accertamenti non potranno e non dovranno assolutamente divenire strumento di arbitrarie iniziative, ma dovranno essere frutto di precisa conoscenza di dati e di elementi di fatto sfuggiti o non conosciuti nel momento del primo accertamento o maggiormente approfonditi successivamente. Con questa limitazione, per richiamo ai princìpi, la norma si appalesa rispondente alla natura degli istituti.

In realtà, con la norma in esame (articolo 1-*b*), si afferma che fino a che non si sia maturata la prescrizione o non si sia giunti ad un accertamento definitivo per autorità di giudicato, l'Amministrazione può sempre comunicare al contribuente la propria pretesa di giungere a più esatta precisazione della sua capacità e del suo dovere tributario.

Non essendo l'accertamento atto amministrativo negoziale, destinato ad essere come tale accettato, è evidente che l'organo che è autorizzato e che deve accertare è tenuto a svolgere tali sue attività ogni qualvolta ne sussistano i presupposti.

Ragioni di equità poi, più che di strettissimo diritto, hanno consigliato il Ministero e la Commissione ad introdurre per questa ipotesi una norma a tutto vantaggio del contribuente, quella che sancisce il suo diritto ad impugnare — in questo caso — anche gli accertamenti precedenti accettati.

Dicemmo che si tratta di norma ispirata ad equità e non a stretto diritto perchè, in realtà, il nuovo accertamento, quanto meno quello fondato sulla conoscenza di nuovi fatti, non può aver legami coi precedenti, ma è facile pensare che l'atteggiamento passivo del contribuente che abbia dato luogo alla definizione del precedente accertamento possa non essere stato spontaneo ma suggerito dalla sola coscienza di poter sfuggire ad altre magari più gravi pretese.

È conseguenza processuale del sistema che nell'ipotesi di contestazione di accertamenti nuovi, se il contribuente impugna anche vecchi accertamenti accertati o definiti col silenzio, la cosa debba ritornare integra alle Commissioni di primo grado: perchè non è lecito privare il contribuente di un grado di giurisdizione, nè ammettere che sullo stesso oggetto siano contemporaneamente aditi due giudici diversi.

* * *

3) Terzo punto di notevole importanza, la nuova struttura della dichiarazione di cui all'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560.

« Quando l'agente — leggesi letteralmente nella vecchia norma — *concordi* col contribuente la somma dei redditi, fa constare dell'accordo mediante dichiarazione tassativa, datata e sottoscritta da entrambi a pena di nullità; se il contribuente non sappia o non possa scrivere, ne è fatta menzione dall'agente e terrà luogo della firma del contribuente quella di due testimoni ».

Dalla parola « concordi » — usata nel testo legislativo — è venuta la denominazione di « concordato » — data alla dichiarazione prevista dall'articolo 81 e da questa parola è derivata la considerazione del concordato come transazione.

Dopo varie discussioni in dottrina, dopo varie enunciazioni giurisdizionali di principio, è ormai pacifica la conclusione che quando la procedura di accertamenti si chiude con la dichiarazione di cui all'articolo 81, nè l'Ufficio addiviene ad una rinuncia, nè si conclude comunque un patto di natura negoziale. La dichiarazione dell'articolo 81 è solo espressione di adesione ad un accertamento, riconosciuto come esatto.

La collaborazione fra contribuente e Ufficio per l'accertamento del reddito può infatti aver

luogo attraverso un dibattito avanti ad organi giurisdizionali o attraverso una semplice trattativa avanti all'Ufficio; solo quando però parti ed Ufficio arrivino alla stessa convinzione circa il reddito esattamente tassabile, la legge acconsente che tale reddito sia assunto a base della tassazione. In questo caso la dichiarazione chiude la procedura d'accertamento non già perchè il consenso si sovrapponga all'atto amministrativo, ma perchè la legge ritiene in tal caso inutile l'ulteriore corso della procedura.

« Trattandosi, in sostanza — scrive il Giannini — *Istituzioni*, pag. 167 — di determinare, attraverso quella cooperazione fra l'ente finanziario ed il contribuente, che costituisce, come si è chiarito, l'essenza del procedimento normale di accertamento dell'imposta, alcuni elementi di fatto suscettibili d'un apprezzamento più o meno soggettivo, la legge ha prevista l'ipotesi che, a seguito dei chiarimenti forniti dal debitore all'ufficio o delle indagini da quest'ultimo eseguite e comunicate al primo, le due parti vengano a trovarsi concordi nella concreta valutazione dei suddetti elementi, ritenendola rispondente alla reale situazione di fatto. Anche quando, perciò, mancasse nella legge qualsiasi accenno ad un tale accordo, la sua ammissibilità non sarebbe affatto esclusa, perchè discenderebbe dall'accennato principio di cooperazione, a cui è informato il procedimento normale di accertamento dell'imposta; nè le conseguenze dell'accordo sarebbero diverse, come ora vedremo, da quelle che la legge espressamente prevede.

« Così definiti l'àmbito di applicazione e la funzione del concordato, non mi sembra che possa convenirsi nella tesi, che ravvisa in esso un contratto (di diritto pubblico, per coloro che ammettono questa figura generale nel diritto amministrativo), e, più specificatamente, una transazione; e cioè per la decisiva considerazione che la legge stessa (articolo 1966 Codice civile) richiede, per la transazione, che si abbia la capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite; e certamente l'autorità finanziaria non ha il potere di disporre dei diritti di credito nascenti a suo favore dall'esatta applicazione della legge tributaria.

« Escluso il carattere transattivo, il concordato d'imposta non potrebbe essere altrimenti definito che come un contratto di accertamento. Ma, a prescindere da ogni altro ostacolo che questa parificazione incontra, e che si potrebbe forse ritenere superabile, accedendosi a questa o a quell'opinione espressa intorno alla discussa figura del negozio di accertamento, certo è che, in tanto si può riconoscere la validità e l'efficacia del contratto di accertamento, in quanto si ammette che esso, al pari di qualsiasi altro contratto, dia vita ad un obbligo nuovo delle parti, non fosse altro che quello di apprezzare, d'ora innanzi, la situazione preesistente nel modo che risulta dal loro accordo. Questo concetto è stato espresso lucidamente dal Nicolò, allorchè ha rilevato che " l'efficacia vincolante dell'accertamento non deriva dalla semplice convergenza degli apprezzamenti delle parti, ma da un elemento ulteriore, ossia dalla volontà di obbligarsi a quell'apprezzamento ", sicchè l'accertamento, pur avendo, quanto alla funzione, carattere dichiarativo, ha invece, quanto al contenuto, natura costitutiva, " perchè alla concreta situazione giuridica preesistente aggiunge un elemento ulteriore dato dall'obbligo nuovo " che le parti assumono. E più oltre lo stesso autore, ponendo a raffronto l'accertamento e la sentenza, ha acutamente messo in evidenza che, mentre questa, essendo uno strumento affidato ad un organo, che sta su un piano diverso da quello delle parti, è suscettibile, in virtù dell'ordinamento giuridico, di imporsi automaticamente ad esse, senza aggiungere nulla alla situazione preesistente, le parti invece, " possono in un certo momento convergere nell'apprezzamento di una data situazione giuridica intercorrente tra loro, ma questo apprezzamento, in tanto può essere gettato nello stampo di un meccanismo contrattuale, in quanto quell'apprezzamento diventi per loro giuridicamente vincolante, in quanto esse assumano cioè l'obbligo di considerare tale apprezzamento come la regola futura della situazione originaria ".

« Ora tutto ciò non si verifica e non può verificarsi nel caso del concordato, il quale non ha affatto lo scopo, secondo la legge, di sostituire un regolamento contrattuale al regolamento legale del rapporto, o sia pure di integrare quello con questo, ma serve soltanto ad avviare il procedimento di accertamento verso

la sua definizione, facendo constare che il contribuente concorda con l'ufficio finanziario nella valutazione della situazione di fatto, sicchè, da un lato, l'autorità finanziaria deve prendere a base del suo provvedimento gli elementi di fatto del presupposto o della base imponibile su cui è caduto l'accordo (il che, tuttavia, non è senza eccezioni), dall'altro il contribuente non può proporre, contro questa determinazione, un reclamo che sia in contrasto con l'adesione da lui data al concordato. Le due volontà, quindi, non si fondono in una comune volontà, contrattuale, che diventi la fonte autonoma, e sia pure sussidiaria, delle reciproche obbligazioni delle parti, ma restano giuridicamente distinte, essendo l'una l'esplicazione d'un potere e dando vita ad un provvedimento, l'altra formando la condizione perchè quel provvedimento possa essere emanato in quel momento e con gli effetti che si sono indicati ».

Naturalmente dovevano essere tratte le conseguenze della affermazione di principio ormai accolta dalla dottrina prevalente. Ecco perchè nel disegno di legge in esame si sancisce espressamente che anche nel caso di processo definitivo con la dichiarazione di cui all'articolo 81, se l'Ufficio trova nuovi elementi per i quali si manifesti necessario nuovo accertamento, deve provvedervi (entro i termini della prescrizione amministrativa); e si vuole altresì sia chiaramente detto che la dichiarazione di cui all'articolo 81 sia nulla se non contiene l'enunciazione della dichiarazione dei redditi alla quale si riferisca e quella delle fonti produttive del reddito e degli elementi in base ai quali è stato determinato l'ammontare imponibile (art. 2).

Equiparata infatti la dichiarazione dell'articolo 81 ad una accettazione di accertamento che l'Ufficio ed il contribuente hanno riconosciuto esatta, non può attribuirsi alla stessa valore preclusivo di nuovi accertamenti ulteriori. D'altra parte se la dichiarazione del reddito non è efficace se non è circostanziata e precisa, se l'accertamento è addirittura nullo se non motivato, l'accettazione dello stesso deve essere così precisa e concreta da inquadrare l'uno e l'altro entro i confini del sistema adottato per la ricerca della base imponibile dell'imposta.

Particolari disposizioni di natura pratica prevedono come la declaratoria di nullità della dichiarazione di cui all'articolo 81 possa essere ottenuta.

Trattandosi di nullità avente origine da una norma formale si è ritenuto opportuno che, finchè non si addivenga alla riforma completa del contenzioso, ne conoscano le Commissioni di merito competenti per il contenzioso relativo alle imposte dirette ed è stato deciso di proporvi di stabilire due termini di decadenza dell'azione di nullità: un termine brevissimo per la parte, uno un po' più lungo per l'Ufficio; in relazione alla opportunità che su tali procedimenti si eserciti tempestivamente il controllo degli organi ispettivi prima che scada il termine per l'impugnativa.

Se poi l'azione di nullità doveva essere ammessa — soprattutto per ragioni di sistematica — ragioni pratiche non potevano consigliare di darle una struttura tale da compromettere la sicurezza e la immediatezza (relativa) della percezione dell'imposta. La Commissione ha proposto perciò di stabilire che le istanze per la declaratoria di nullità della dichiarazione di cui all'articolo 81 non possano mai sospendere la messa a ruolo dell'imposta.

* * *

4) Ad un notevole dibattito ha dato luogo avanti la vostra Commissione, la questione dei poteri degli organi giurisdizionali in relazione all'accertamento fatto dagli Uffici, accertamento accettato talvolta anche dal contribuente.

È noto che l'articolo 43 del testo unico 24 agosto 1877, n. 4021, accorda alle Commissioni di merito la facoltà di accertare il reddito del contribuente in misura superiore all'accertamento fatto dall'Ufficio anche se questo sia accettato dal contribuente.

Considerata oggi la nuova impostazione del rapporto tra le parti e l'Ufficio non sembrò al Ministro proponente, nè ai relatori, che la facoltà potesse essere conservata. Si riconosce oggi dalla giurisprudenza che le Commissioni delle imposte sono organi giurisdizionali, e che non siano organi dell'Amministrazione attiva finanziaria sembra fuori dubbio; si riconosce che l'accertamento è un atto amministrativo della cui regolarità e della cui corrispondenza al giusto si deve discutere avanti alle Commissioni — non è più consono dunque ai

princìpi ammettere che gli organi giudiziari (estranei alla Amministrazione attiva) possano giungere addirittura a sostituirsi all'Amministrazione stessa anche nell'atto di accertamento.

D'altra parte non poteva essere negata in linea pratica l'utilità di concedere alle Commissioni la facoltà di stimolare l'Ufficio a procedere a migliore accertamento. Perciò fu studiata la nuova norma dell'articolo 2-*bis*. Quando la Commissione di primo grado venga a conoscenza di elementi che rendano opportuna una integrazione dell'accertamento, sospende la procedura e « rinvia gli atti all'Ufficio fissando il termine per il nuovo accertamento ».

In questo caso è evidente che non dovrà più essere lasciato all'arbitrio dell'Ufficio di concordare il reddito che esso sia stato costretto ad accertare solo per iniziativa della Commissione: di qui la ragione del capoverso che stabilisce che l'accertamento non possa essere in tal caso definito con la dichiarazione di cui all'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560.

* * *

5) A completare il quadro complesso delle norme sull'accertamento devono essere esaminate le norme intese a facilitare il compito di ricerca dei redditi reali e della conseguente veridicità delle dichiarazioni.

Concepito il pagamento delle imposte come adempimento di un dovere costituzionale di ogni cittadino in ragione della propria capacità contributiva secondo un sistema informato a criteri di progressività (articolo 53 della Costituzione), ne discendono le disposizioni che dobbiamo brevemente illustrare. Obbligatorietà anzitutto per le imprese che devono avere una contabilità a' sensi dell'articolo 2214 del Codice civile, di tenere, anche a disposizione degli Uffici delle imposte, una registrazione chiara ed analitica che costituisca la naturale integrazione della dichiarazione dei redditi. Se la dichiarazione deve contenere la indicazione degli elementi attivi e passivi che sono concorsi nell'anno al quale essa si riferisce alla formazione del reddito, è chiaro che corrispondente alla dichiarazione deve essere la contabilità.

Di qui due norme anzitutto: la valorizzazione delle scritture cosiddette accessorie di cui è cenno nell'articolo 2214 del Codice civile, primo capoverso, la affermazione che alla violazione del citato articolo 2214 del Codice civile non corrispondono soltanto le note conseguenze in tema fallimentare, ma anche delle conseguenze in tema finanziario (articolo 4, 4-*b* e 4-*c*).

Come è noto con l'articolo 2214 è stata riprodotta, con qualche modifica, la norma del Codice di commercio del 1889 che rendeva obbligatoria la tenuta del libro giornale e del libro degli inventari, ma è stata aggiunta la generica obbligatorietà anche di quelle scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa. È infatti arcinoto che col solo sussidio del giornale e degli inventari sarebbe difficilissimo, per non dire impossibile in linea pratica, addivenire ad un controllo efficace senza la registrazione separata dei vari tipi di operazioni che poi influiscono sulla formazione del reddito complessivo. È anche arcinoto che il libro fondamentale di ogni azienda è il libro « mastro » in cui si ricollegano le registrazioni dei singoli conti che l'attività esercitata da ogni impresa rende necessari.

Parve poi al Ministro proponente e parve ai relatori essenziale chiedere sia stabilito, quanto meno per le società e gli enti tassabili in base a bilancio e per i contribuenti che chiedano di essere tassati in base alla propria contabilità, che le scritture di cui all'articolo 2214 debbano essere tenute in modo che dalle stesse si possano chiaramente e facilmente desumere gli elementi attivi e passivi che concorrono alla determinazione del reddito in conformità al modello di dichiarazione vigente all'inizio dell'esercizio annuale (articolo 4). Ciò significa, in poche parole, che le aziende di cui si tratta devono impostare il loro mastro così da poterne derivare in modo elementare le cifre corrispondenti alle singole voci della dichiarazione dei redditi; si prescrive cioè in sostanza che la impostazione dei conti debba aver preciso riferimento al modello annuale della dichiarazione dei redditi, modello che però deve essere soggetto a perfezionamenti e precisazioni.

Siccome la norma invece circa le conseguenze fiscali della mancata tenuta dei libri

da parte delle imprese non soggette a tassazione di bilancio è assolutamente nuova, non si è voluto sancire anche per esse la norma ulteriore che regola l'impostazione dei conti e si è lasciato a queste aziende più libertà: sarà però sperabile che attraverso i continui perfezionamenti si giunga ad una contabilizzazione analoga.

Ulteriori miglioramenti sono stati poi predisposti per evitare deficienze o colmare lacune nella contabilità obbligatoria o per evitare che continuino gli accorgimenti già messi in essere dagli evasori più intelligenti ed astuti (articolo 4).

Così l'imposizione della tenuta a disposizione degli Uffici finanziari di « un quadro di conti corredato da note illustrative di ciascun conto e del sistema di scritturazione adottato », così la sancita obbligatorietà della nota dei criteri annualmente seguìti nella valutazione dei cespiti costituenti le partite dello stato patrimoniale, così l'obbligo di tenere un prospetto analitico dei cespiti ammortizzabili e dei relativi fondi di ammortamento, e quello di tenere una registrazione di magazzino che segua i movimenti delle materie prime, dei semilavorati che si vendono, dei prodotti finiti e delle merci di consumo, ed infine la norma che impone il completamento del libro degli inventari.

Di queste norme, che si può ritenere sieno già normalmente in essere presso ogni società ed ogni azienda seriamente organizzata, è opportuno fare un esame particolareggiato soprattutto per spiegarne il significato e per dimostrare che non si tratta, come fu detto da alcuni, di norme tali da produrre quasi una rivoluzione nel mondo societario, ma solo di prendere atto di quelli che sono i progressi della tecnica-contabile e di aggiornare a questi le norme tributarie impedendo le frodi che possono derivare dalla sola imperfezione del sistema.

Esaminando perciò punto per punto le varie norme osserveremo:

a) le disposizioni relative al quadro dei conti e alla nota illustrativa del contenuto di ciascun conto si riferiscono soprattutto alle aziende che hanno adottato la cosiddetta registrazione meccanografica.

Per esigenze del sistema tutto l'impianto è regolato da chiavi numeriche (o talvolta letterali) per cui con un numero viene indicata una partita, un gruppo di merci, una categoria di spesa, ecc.

È evidente che in questi casi non basta tenere a disposizione di chi eserciti il controllo il complesso delle schede sulle quali « leggono » la macchina tabulatrice o la selezionatrice; occorre che il sistema adottato, qualunque esso sia, sia anche spiegato in modo che il controllore possa — volendo — cavarne egli pure i dati di cui ha bisogno e soprattutto che egli possa, conoscendo il sistema, ordinare calcoli, riassunti, somme, ecc.

La norma sarà utile, però, anche per le aziende che non hanno così perfetta contabilità. Perchè è arcinoto che nelle partite dei debitori diversi, dei creditori diversi, delle spese da ammortizzare, dei conti sospesi, dei lavori in corso, delle partecipazioni, ecc., per non parlar d'altro, sono spesso incluse le più svariate appostazioni, nelle quali si operano spesso le manipolazioni più abili, sia per nascondere attività che si vogliono sottrarre, sia per non mettere in luce spese od entrate che si vogliono registrare con i bilanci futuri, o merci sottratte ecc.

Il chiarimento di quel che ogni conto contiene potrà talvolta servire anche a richiamare chi sia men che ben intenzionato a tenere registrazioni veritiere a disposizione dei controlli;

b) la nota illustrativa dei criteri seguìti nella valutazione dei singoli cespiti costituenti lo stato patrimoniale dovrà essere di guida sicura al contribuente nelle dichiarazioni ed ancor più a chi debba controllare per vedere se di anno in anno si siano mutate le direttive ed altresì per indagare se nella valutazione dei singoli cespiti si siano violate le regole del Codice civile o quelle dettate dalla legge che attualmente si sta esaminando o da altre leggi speciali.

La Commissione ha voluto sottolineare la portata della norma chiarendo che la nota deve riguardare la valutazione dei *singoli* cespiti (uno per uno — cioè — non per categorie generiche) e che l'attenzione deve essere portata su tutte le voci attive e passive dello stato patrimoniale (la dizione del progetto di legge

sembrava riferirsi piuttosto alle voci dell'attivo che a quelle del passivo ed è perciò che il chiarimento fu introdotto);

c) il prospetto dei cespiti ammortizzati e dei relativi fondi di ammortamento ha grandissima importanza.

È noto che oggi gli ammortamenti si fanno globalmente in cifra unica, e si conteggiano da un lato sulla base del valore attribuito in bilancio ai singoli beni ammortizzabili e dall'altro sulle tabelle d'ammortamento.

Ne consegue che anche quando alcuni beni siano già completamente ammortizzati senza che siano stati comunque sostituiti, si possono continuare a portare al passivo gli ammortamenti e si possono magari continuare ad aumentare i fondi per beni che si sono sostituiti o rinnovati mediante normali spese di gestione.

La norma per cui non vi sarà più un fondo globale di ammortamento, ma vi saranno fondi di ammortamento per singoli beni raggruppabili soltanto per categorie omogenee in relazione alla durata dell'ammortamento e all'anno di inizio, ha lo scopo di far sì che anche su questo punto non ci siano fughe di sorta. Per ciascun bene naturalmente dovranno essere messe in luce le rivalutazioni, le svalutazioni, gli ammortamenti effettuati, e le riduzioni per eliminazione di cespiti. Così si ritiene sia imposta esattezza di conti e che sia evitato il perpetuarsi di metodi che non corrispondono alle esigenze della chiarezza;

d) vorremmo dire che notevolmente importante è la norma sulla registrazione di magazzino.

La frode fiscale sul monte merci è ritenuta una delle più facili, sia perchè l'inventario di un anno di rado si ricollega a quello dell'anno successivo, sia perchè, presentato un bilancio dopo cinque mesi dalla chiusura dell'esercizio, anche se le verifiche fiscali potessero essere effettuate immediatamente è oggi praticamente impossibile e comunque estremamente difficile constatare se si siano alterati gli inventari: le osservazioni possono essere fatte solo sul conto lavorazione.

Il difetto parve potersi ravvisare nel fatto che manca il conto magazzino che deve seguire il movimento delle materie prime di consumo e delle merci. È solo il conto di magazzino che completa il conto lavorazione e svela il vero movimento della azienda.

L'Angelillo — *Frodi fiscali*, Giuffrè, 1950, Vol. I, a pagina 97 — enuncia appunto come primo criterio fraudolento l'abolizione del conto magazzino. « Poichè — scrive il nostro autore — il conto magazzino rivela nel suo seno il quantitativo di lavorazione e l'ammontare delle vendite e quindi le consistenze economiche esistenti alla fine di ogni esercizio, esso viene non di rado compreso e confuso nel conto lavorazione, onde avere, come vedremo, vasto campo di manovra nella svalutazione delle rimanenze ».

La norma in esame non impone alcuna formalità; tengano le aziende il conto magazzino come vogliono, con una o più registrazioni, purchè il conto permetta di seguire, fra un'inventario e l'altro, distintamente per qualità, quantità, e carico di inventario i movimenti delle merci, dei semilavorati destinati alla vendita, dei prodotti finiti, e delle materie prime di consumo; permetta, quindi, un controllo della consistenza in qualunque momento dell'anno, permetta di riconoscere altresì i quantitativi di merce che vanno a formare i prodotti finiti e a determinare così i costi di lavorazione.

Sarà veramente un utile strumento il conto magazzino regolarmente anche per ogni singola azienda; perchè molto spesso le perdite ingiustificate di materie prime (cattiva lavorazione, sprechi, furti, ecc.) non possono essere messe in luce dalle situazioni periodiche se non si collegano con gli inventari:

e) la norma che completa le disposizioni del Codice civile circa gli inventari annuali integra quella sui libri di magazzino. Sancisce l'articolo 2217 del Codice civile che l'inventario annuale deve contenere « l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività della impresa ». Si propone di aggiungere l'obbligo della indicazione della consistenza per gruppi omogenei, con riferimento alla qualificazione merceologica al valore unitario e al valore attribuito a ciascun gruppo, nonchè quello della ubicazione delle merci.

L'utilità della norma è evidente. L'inventario deve essere analitico, deve indicare in che modo si è giunti alla valutazione globale; deve indicare la ubicazione delle merci perchè le

varie giacenze in singoli magazzini o singole filiali siano riportate tutte ed una volta sola.

Naturalmente i relatori si sono preoccupati della gravità del peso che rappresenterebbe la ripetizione annuale di tutta l'elencazione delle consistenze stabili, e perciò è stato stabilito che basta che le aziende tengano a disposizione le registrazioni in relazione alle quali la valutazione globale è stata effettuata.

L'impronta che si vuol dare alle norme è appunto quella di servire alla individuazione del reddito con le massime verità, ma di lasciar poi completa libertà nell'impostazione dei conti.

Il meno possibile di peso burocratico: il massimo possibile di chiarezza;

f) seguono alcune norme — raggruppate nell'articolo 4 — che si possono tutte definire come destinate a mettere in luce redditi non facilmente accertabili.

Si propone così che le aziende tenute alle registrazioni, di cui all'articolo 2214 e, sempre, la società e gli enti tassati a bilancio, siano obbligati a tener nota su di apposito libro: *a*) di quel che pagano ai rappresentanti, commissionari, intermediari; *b*) di quel che sia pagato ad artisti o professionisti per prestazioni periodiche o saltuarie, ecc., e a chi pur non essendo professionista od artista, presti occasionalmente o professionalmente la propria opera a favore del contribuente, al di fuori di ogni attività a carattere industriale o commerciale; *c*) da ultimo a chiunque per pagamento di diritti, per brevetti, disegni, ecc.

È oggi già norma che gli Uffici delle imposte chiedano alla società ed agli enti che presentano i loro conti l'elenco di coloro che risultano aver percepito importi notevoli per titoli non inerenti ad attività industriale, ma continua ad essere norma, d'altra parte, che si cerchi di far figurare tra le spese di produzione quanto si fa figurare dato a rappresentanti ed agenti di commercio, o a consulenti tecnici, ecc.

Con le registrazioni che si chiede vengano tenute a parte si otterrà, o per lo meno si spera di ottenere, un effetto duplice, quello di avere a disposizione immediata dell'Ufficio il quadro delle spese del genere, e quello di permettere l'immediato accertamento al percipiente che se ne sia ... dimenticato nella sua denuncia.

Il complesso delle norme nuove sulla tenuta dei libri contabili ha fatto sorgere preoccupazioni, discussioni, dubbi. Ma un sereno osservatore potrà dire che veramente quel che si chiede è quello che ogni modesta azienda deve avere, se vuole avere un minimo di organizzazione contabile.

Il professor Greco nella sua ormai famosa *Commedia degli errori* (Eveline de Puitter, *La Commedia degli errori*, Milano 1947) così indica come deve essere fatto e come non viene fatto l'inventario: « Troppe volte sono invece nelle imprese riprodotti sul libro inventari i bilanci senza gli allegati o con allegati riassuntivi e non analitici per le merci, i crediti, i debiti, per tutte le attività e passività insomma, e dove non si precisano le valute estere il che è importante e indispensabile allorchè vi siano debiti in franchi svizzeri o dollari, ecc., magari convertiti a cambi che non sono quelli di mercato, ma convenzionali e che ad ogni modo possono mutare, manca l'indirizzo dei debitori e dei creditori, mancano gli estremi dei brevetti, le indicazioni delle varie banche debitrici e creditrici colla specificazione delle sedi o succursali con cui si sono avuti i rapporti. Troppe volte dei titoli difettano le indicazioni del nominale, del numero portato dai certificati azionari, circostanza importante specie per quelli di proprietà di terzi e per quelli soggetti ad estrazione o concorrenti a premi; per le obbligazioni non è detto se siano ipotecarie o meno, il tasso di interesse, la scadenza, se con rimborso alla pari o maggiorato di premio. Per le azioni non liberate non è contrapposto al passivo quanto si dovrà pagare per liberarle dovendosi all'attivo mettere le azioni come se liberate fossero. Degli immobili non si dànno specificazioni di atti notarili, di provenienza, di mappe, di ubicazione, di superficie, di volume, di vincoli monumentali o di servitù ed ipoteche magari giudiziali e sconosciute per mancate od omesse ispezioni, il che è un errore, e non si dettaglia quali sono riversibili e quali non, con tutti i necessari estremi del caso per i riversibili.

« Per le merci non si stabilisce la qualità, la marca, la provenienza, nè si specifica il numero singolo portato dai fusti o dalle casse

o dai sacchi, il peso lordo e la tara, se i fusti sono ancora intatti coi piombi e sigilli della casa di origine e della dogana o sono invece " toccati ", come si suol dire, colla indicazione dei pesi trovati all'inventario fisico, i numeri di riferimento alle *Hollerith* per la possibilità di riscontri contabili, il luogo dove le merci si trovano, se in magazzino o sfollate altrove, magazzini raccordati, depositi in altre città. Per i crediti segnati a 1 lira *per memoria* manca anche l'importo reale nominale di ciascuno quale si potrebbe far valere.

« Per tutte le attività impianti, macchine, ecc., la svalutazione attributa a ciascuna nei vari anni col cumulo dei fondi ammortamento stati fatti in corrispondenza esercizio per esercizio, e colla specificazione degli eventuali diritti di privilegio sulle macchine, automobili, ecc. ».

Dopo aver letto queste pagine non crediamo sarà possibile criticare il legislatore se avrà imposto le poche formalità che si chiedono con gli articoli 4 e 4-*a*).

* * *

6) 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 attengano alle regole.

Perchè si vuole a qualunque costo evitare (è un punto sul quale non si deve cedere) che gli Uffici e i contribuenti siano spinti e ritornare al sistema delle libere trattative, del libero apprezzamento, dell'accertamento a base di induzioni, alla discussione vaga e generica.

Evidentemente per il contribuente che non porti neppure una riga di carta scritta, che non abbia libri, che agisca o dica di agire al di fuori di ogni regola, non c'è altro modo di fare l'accertamento che in base ad elementi e dati raccolti in via sommaria, genericamente riguardanti la situazione economica dell'impresa. È quanto si dice nella prima parte dell'articolo 4-*b*). Ma al contribuente che si presenta in queste condizioni di irregolarità deve diventare impossibile per il disposto dell'articolo 23 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, che vien richiamato dall'articolo 4-*b*) del disegno di legge, di produrre tardivamente registri di contabilità od altri atti sociali. Ed è altresì conseguenza ovvia che in questi casi spetti al contribuente l'onere di provare che l'accertamento fattogli corrisponde ad un reddito che non sussiste o di dimostrare i dati precisi dalla assoluta certezza (gravi presunzioni escluse) dei quali possa dedursi l'ammontare del reddito inferiore sul quale il contribuente chiede di essere tassato.

Il principio che le Commissioni di merito non possono giudicare in base ad elementi presuntivi, e quello che l'accertamento non può in questo caso essere definito con la dichiarazione di cui all'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560, completano il quadro. In sostanza si è voluto evitare di lasciare l'Ufficio arbitro assoluto della tassazione, ma lasciare al contribuente solo le possibilità di dare la dimostrazione di errori sostanziali sui quali l'accertamento sia basato, escludendo ogni possibilità di discussioni non fondate su prova rigorosa.

Altre legislazioni conoscono anche la sanzione radicale, quella cioè della privazione del diritto di reclamo o ricorso contro l'accertamento dell'Ufficio (in alcuni casi la stessa legislazione svizzera): non si è voluto in Italia arrivare fino a quel punto, ma si è affermato che sul contribuente che non presenti i propri libri (e, come vedremo, su quello che presenti dei libri fraudolentemente alterati) deve essere rigettato completamente l'onere della prova da darsi in modo precisissimo e severo.

Dicemmo che in analoga situazione deve trovarsi il contribuente che presenti libri o scritture, così alterate da farli ritenere inattendibili.

Non così invece deve dirsi per il contribuente che presenti libri in cui vi siano errori correggibili senza che vi sia assoluta inattendibilità.

Nel secondo caso l'Ufficio corregge gli errori, integra le mancanze, ripristina la verità con l'atto di accertamento ed il contribuente deve, se non accetta la correzione, dare la prova contraria (provvede a ciò il terzo comma dell'articolo 4-*b*). Nel quarto comma invece è regolato il caso delle scritture che si manifestino oggettivamente inattendibili; in tale ipotesi naturalmente, l'Ufficio deve indicare i motivi del suo apprezzamento contrario alla attendi-

bilità dei libri e, naturalmente, anche su questi motivi dovrà svolgersi, in caso di opposizione, il giudizio.

Il quadro si completa con la facoltà alla Commissione di primo grado di rilevare l'applicabilità, anche senza richiesta dell'Ufficio, della norma sulla inattendibilità dei libri o delle scritture; in tal caso la Commissione dovrà rimettere la pratica all'Ufficio perchè rifaccia su nuove basi l'accertamento.

Naturalmente le più gravi sanzioni non possono applicarsi per la mancata tenuta dei libri speciali, destinati soltanto a chiarire certe operazioni, come i libri di cui all'articolo 4, primo comma, e n. 3 e 4. In questi casi basta evidentemente la sanzione della non deducibilità delle spese non risultanti da regolare registrazione (ultimi comma dell'articolo 4 e articolo 4-*a*).

7) Prima di chiudere l'esame delle regole stabilite per migliorare il sistema di accertamento delle società ed enti tassabili in base a bilancio, si deve osservare che con l'articolo 4-*c*) furono stabilite le sanzioni per le inosservanze dell'obbligo della tenuta dei libri elementari da parte delle altre imprese. Oggi l'articolo 2214 del Codice civile non trova sanzione se non per l'ipotesi del fallimento, ma il caso del fallimento della azienda non interessa il Fisco. Mentre quindi si è stabilito che tutte le imprese obbligate a tenere i libri di cui all'articolo 2214 (escluse quindi le piccole imprese) devono esibire i libri a richiesta, fu istituita una lieve sanzione penale (ammenda fino a 20.000 lire) e furono comminate più gravi sanzioni tributarie (impossibilità di far esaminare in prosieguo di giudizio i documenti di cui si sia negata l'esistenza e obbligo di fornire la prova dei dati per i quali si chieda accertamento inferiore a quello d'ufficio) per il caso di inosservanza da parte del contribuente.

È necessario a questo proposito chiarire alcuni punti. Giuridicamente anzitutto non è imposto obbligo nuovo alcuno alle imprese non tassabili in base a bilancio, perchè l'obbligo di tenere i libri fondamentali e le scritture sussidiarie deriva sempre dal Codice civile: l'introduzione delle sanzioni può rafforzare la norma precettiva ma non ne muta la natura; nulla di sostanziale si è voluto quindi innovare in argomento. In secondo luogo la disposizione secondo la quale non può pretendere di assumere come base di discussione per l'accertamento la propria dichiarazione di reddito chi non ha i libri fondamentali o quelli corrispondenti alla natura e alle dimensioni dell'azienda (si pensi alle imprese che fanno capo ai nostri migliori industriali che hanno esteso la loro meravigliosa attività ad ogni campo, da quello agricolo a quello commerciale) è conseguenza della logica ancor prima che della sistematica giuridica.

Se infatti la dichiarazione di reddito del piccolo commerciante può essere esatta anche se egli abbia ricavato i dati dal proprio conto corrente o dallo spoglio delle fatture o dai dati dei pagamenti di imposte consumo, la dichiarazione analitica del grande impresario non può essere che frutto di una registrazione completa dei fatti economici che costituiscono la vita dell'azienda. Se l'imprenditore non è in grado di presentare la sua contabilità completa è necessario dire o che la contabilità non fu tenuta o che fu tenuta irregolarmente. Nell'uno e nell'altro caso è evidente che la dichiarazione non può essere stata che frutto di pura induzione, ragione per cui deve essere ritenuta perfettamente inattendibile e la procedura di accertamento non può ritenersi iniziata che con l'atto dell'Ufficio, di fronte al quale spetta al contribuente di dar la prova contraria.

Naturalmente sarà cura degli Uffici di non pretendere da titolari di piccole imprese poco più che artigiane una contabilità completa con partite e sottopartite, nè gli Uffici e le Commissioni potranno dichiarare inattendibile una contabilità perchè mancante di un visto formale o per altre piccole deficienze di forma; dovrà tenersi conto della natura e soprattutto delle dimensioni dell'impresa, e almeno, fino a tanto che non sia penetrato profondamente nella coscienza comune il concetto della necessità di conti chiari e precisi anche dal lato formale, dovrà essere guardata molto più la sostanza che la forma; le regole formali, cioè dovranno essere considerate come emanate a tutela della correttezza sostanziale e non come fine a se stesse.

Ogni regola formale, ogni controllo, ogni limitazione alla libertà di iniziativa e di esplicazione del libero cittadino dovrà essere concepita soltanto in funzione dell'interesse collettivo, non come espressione di una volontà inutilmente schematizzatrice.

8) Un ultimo provvedimento era necessario: quello di rendere meno difficile la individuazione dei libri multipli delle imprese.

La nuova legge sulle concessioni governative ha in parte anticipato le disposizioni introducendo la nota ai numeri 111 e 112 delle tariffe per cui la tassa per tutte le bollature e le vidimazioni iniziali ed annuali deve essere percepita mediante versamento dell'imposta in modo ordinario. Si aggiunge ora che il pagamento deve essere effettuato presso l'Ufficio competente in relazione al domicilio fiscale dell'azienda. Naturalmente agli Uffici dovranno essere date istruzioni perchè la tassazione avvenga mediante redazione contestuale di una copia della bolletta, copia da inviare subito all'Ufficio delle imposte dirette, che registrerà così le bollette in particolari o schedari individuali.

E siccome sarà stabilito da ultimo che gli amministratori e i sindaci debbano indicare gli estremi della bolletta di pagamento di tassa per i libri esaminati ne resterà forzatamente dimostrato se l'impresa usi altri libri per contabilità sottratta al controllo degli organi sociali, salvo poi presentarli a tempo opportuno.

9) Così il sistema delle garanzie oggettive della regolarità contabile, appare completato.

Ma si è ritenuto di aggiungere anche una garanzia soggettiva.

La denuncia dei redditi delle società ed enti tassabili in base a bilancio è atto che impegna la società o l'ente; deve essere quindi sottoscritta a pena di nullità dal rappresentante legale. Si dovrebbe dire anzi che ove manchi tale sottoscrizione dovrebbe parlarsi addirittura di inesistenza dell'atto; perchè lo scritto senza la sottoscrizione può essere documento di una intenzione, ma non è atto di volontà di un soggetto di diritti.

Ma nel disegno di legge che è sottoposto al vostro esame si aggiunge (articolo 5) la richiesta di sottoscrizione anche delle persone preposte alla direzione generale, di quelle preposte alla contabilità che abbiano qualifica di dirigente, nonchè dei membri dell'organo di controllo o del loro presidente se questo è un organo collegiale.

Il motivo pratico della richiesta è semplice: nelle aziende di maggior mole la gestione sociale non si incentra normalmente nel presidente o nel consigliere delegato, ma sempre, siavi o no un presidente o un consigliere delegato, la guida degli affari sociali è affidata al direttore generale. È il direttore che deve conoscere l'azienda in profondità, ed anche se le direttive maggiori vengono dagli amministratori, è il direttore generale che guida l'attività pratica dell'azienda.

Mentre quindi può essere che il Consiglio non conosca gli estremi veri della situazione patrimoniale o i veri reali risultati di una gestione, è certo che il direttore generale ignorare queste cose non può.

È altrettanto certo che il direttore generale non può ignorare le direttive secondo le quali la denuncia dei redditi viene predisposta. Dire quindi che il direttore generale deve sottoscrivere la dichiarazione dei redditi è dire cosa conforme ad una esigenza pratica assoluta.

Altrettanto può dirsi delle persone preposte alla contabilità che abbiano 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 vero capo contabile, se poi, conoscendo che vi siano errori o dati fraudolenti, non ne impone la chiarificazione e la rettifica, diventa corresponsabile dell'errore o della frode. Sembra quindi opportuno imporre che le denuncie vengano sottoscritte (e deve essere sottoscrizione a garanzia di veridicità) dal direttore generale e dalla persona preposta alla contabilità se questa abbia la qualifica di dirigente, il che si presume quando ci si trovi di fronte a quelle società che per la loro struttura (capitale sociale) devono scegliere un sindaco nell'albo ufficiale dei revisori dei conti.

Altrettanto pratica è la origine della norma per cui si esiga la sottoscrizione dei sindaci o dei membri degli organi di controllo,

È noto che i due tipi di controllo già in uso sono quelli del Collegio sindacale per le società ed enti privatistici, quello dei controllori, nominati di solito dai vari Ministeri negli Enti a struttura pubblica.

Ora non è certo scrivere cosa nuova, affermare che questi controlli sono in pratica soltanto apparenti: laddove necessita che siano reali ed efficaci, se non si vuole ridurre la vigilanza ed il controllo ad una vana parola.

Le funzioni che l'articolo 2403 del Codice civile demanda al Collegio sindacale sono funzioni tali da permettere una profonda e sicura conoscenza dell'andamento sociale e della fedeltà della contabilità; controllare l'amministrazione della società, vigilare sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo, accertare la regolare tenuta della contabilità sociale, la corrispondenza del bilancio e del conto profitti e perdite, alle risultanze dei libri e delle scritture contabili sono mansioni che coprono una somma di attività tale da mettere il sindaco nella possibilità di pretendere di conoscere *realmente* l'andamento delle cose sociali.

Era quindi necessario chiedere anche a questi controllori la collaborazione alla riproduzione della verità attraverso la dichiarazione dei redditi e i suoi allegati.

Se queste sono le ragioni pratiche, è bene dire, dal punto di vista teorico, che non si richiede nè al direttore generale, nè alla persona che presiede alla contabilità, nè ai sindaci di condividere le responsabilità degli amministratori: queste restano agli amministratori e rimane indiscussa la gerarchia sociale; ma la sottoscrizione della denuncia da parte dei nuovi chiamati ad avvallarla, ha soltanto due significati: quello della attestazione della veridicità della dichiarazione con tutte le conseguenze che ne derivano, e quello conseguente della assunzione di solidale responsabilità con gli amministratori per la denuncia che essi fanno.

Perciò la denuncia sprovista delle firme di coloro che saranno tenuti a farla in base al proposto articolo 5, non sarà nulla, ma si dovrà ritenere inattendibile.

La Commissione non si nasconde la gravità della innovazione, specie per la condizione di disagio in cui può trovarsi il dipendente per motivi facilmente intuibili, ma, dopo ampia discussione, ha ritenuto di dover accedere alla norma del disegno di legge, precisandone però la portata onde evitare possibili eccessi nell'applicazione. L'omaggio alla sincerità e alla verità nell'adempimento del dovere fiscale, si confida possa diventare norma che non già separi e disgiunga coloro cui è affidata l'amministrazione e la gestione della società, o quali amministratori o quali dirigenti, ma per contro li avvicini e li unisca nel doveroso compito di non defraudare lo Stato di quello che per legge gli è dovuto. A maggior ragione tutto ciò è a dirsi per i sindaci, ai quali si chiede soltanto di confermare nella denuncia fiscale quella verità obiettiva che è loro compito ed ufficio verificare e dichiarare.

10) Chiudono le norme sull'accertamento raccolte nel disegno di legge alcune specifiche disposizioni per escludere il ricorso a certi tipi di frode o di evasione.

L'articolo 6 impone al contribuente che desidera si tenga conto di passività verso Istituti di credito da lui denunciate di consegnare, a richiesta, un documento da cui risultino non solo i debiti denunciati ma anche le operazioni di altro tipo, le garanzie personali o reali prestate anche da terzi ecc., un documento cioè che attesti la reale situazione comprensiva di tutti i rapporti tra il contribuente e l'Istituto di credito. Naturalmente tale certificato potrà essere richiesto con riferimento alla data di chiusura del bilancio o a qualunque altra data anteriore.

Si è detto che l'articolo 6 del disegno di legge è in contrasto con i princìpi del segreto bancario; ma non è neppur necessario sottolineare che la possibilità di una iniziativa dell'Ufficio per avere conoscenza dei rapporti istituiti dal contribuente con l'Istituto di credito non è nemmeno lontanamente presa in considerazione; l'Ufficio continua — come finora — a rimanere estraneo ai rapporti tra Banca e contribuente, solo se il contribuente *desidera* che si prenda atto di passività che egli dichiara, egli deve documentare l'intera sua posizione e l'Ufficio ha diritto solo di far controllare la veridicità delle attestazioni dall'organo di vigilanza delle Aziende di credito che è organo esso pure tenuto al segreto più assoluto.

Con ciò nè il Ministero proponente nè la maggioranza della Commissione intendono aver neppure lontanamente esaminato la questione del fondamento giuridico dell'istituto del segreto bancario : essi hanno riconosciuto che nell'attuale situazione economica della Nazione il segreto a favore del risparmio in qualsiasi forma si manifesti (dal deposito bancario all'asiscurazione sulla vita) debba esser assolutamente rispettato.

LE NORME PER FACILITARE GLI ACCERTAMENTI.

Con l'articolo 7 si imporrà alle Amministrazioni dello Stato ed a quelle parastatali, e alle società ed enti incaricati di fare riscossioni per conto di generalità di interessati di presentare l'elenco dei pagamenti effettuati.

È ben vero che gli stessi enti hanno anche oggi l'obbligo di comunicare singole informazioni, ma la ricerca del contribuente evasore sarà sempre impossibilitata se si dovrà prima conoscere che la persona di cui si tratta è un contribuente e poi chiedere i dati che lo riguardano: col nuovo sistema si avranno prima gli elenchi dei pagamenti e da questi gli Uffici dovranno ricavare le più precise notizie anche in relazione alle varie attività connesse con i pagamenti. Soprattutto in relazione alla opportunità di venire a conoscenza di elementi di indagine sempre utilissimi, l'obbligo di comunicare, su richiesta, i pagamenti effettuati in un dato periodo si estende anche agli istituti assicurativi esclusi sempre i rapporti inerenti al ramo vita, considerato in qualche modo esercizio di risparmio.

Eccezioni vere e proprie alla norma sono disposte per l'assicurazione sulla vita e per gli Istituti bancari nonchè per l'Istituto centrale di statistica e per gli Ispettorati del lavoro, in relazione alle rivelazioni che la legge mette a loro carico. Per gli enti impositori si volle invece che debbano rimanere legati all'obbligo delle informazioni solo nel caso concreto per evidenti ragioni di indole pratica, prima di tutto quella che l'elenco delle riscossioni delle imposte sarebbe la riproduzione integrale dei ruoli, riproduzione che non potrebbe essere utilmente fatta, mentre comporterebbe difficoltà enormi di natura burocratica.

L'articolo 8 obbligherà i direttori degli Uffici provinciali dell'industria e commercio e i segretari degli Ordini professionali a comunicare l'elenco dei nuovi iscritti; l'articolo 9 sancirà per le società ed enti tassabili a bilancio l'obbligo di comunicare l'elenco degli amministratori e dei sindaci o revisori che siano stati comunque in carica durante l'esercizio con l'indicazione di tutti i pagamenti loro effettuati a qualunque titolo e vi corrisponderà l'obbligo che si introduce nell'articolo 13 di comunicare l'elenco di tutti i pagamenti effettuati ai dipendenti anche se non sia fatta la trattenuta per C^2 e l'obbligo di cui all'articolo 4 di tenere gli elenchi delle somme pagate a consulenti, legali, ecc.

Così sarà denunciato ogni pagamento che possa dar luogo ad accertamenti al nome di chi ha percepito in relazione ad una attività non industriale o commerciale.

In tal modo dovrebbe anche conseguirsi un altro beneficio quello di evitare appostazioni fittizie nel passivo del conto economico le quali bene spesso si risolvono in vere e proprie sottrazioni di utili alla tassazione.

Restano da illustrare le norme di cui agli articoli 10 e 12, ma l'articolo 12 è chiaro e non può dar luogo a discussione; sull'articolo 10 invece che ha dato luogo a manifestazioni addirittura di pànico, è necessario che ci si soffermi un po' più a lungo.

L'idea dell'articolo 10 del disegno di legge è partita dalla constatazione del sistema usato da alcune società nella redazione dello stato patrimoniale, dando a riporto titoli del proprio portafoglio per somme di scarsissimo rilievo: si può ottenere così di alterare la situazione patrimoniale come si ottiene la alterazione del conto economico fiscalmente perseguibile simulando invece un riporto attivo di titoli inesistenti onde avere la possibilità di contrapporre ad un reddito non perseguibile per dividendi da titoli (esenti da tassa) una passività deducibile da interessi su riporto (Angelillo, pag. 108). Di qui la prima necessità di conoscere le operazioni di riporto come vengono stipulate. Ma si pensò poi che le grandi speculazioni di Borsa si fanno normalmente con vendite a termine e con riporti, mediante il conguaglio finale che avviene per differenza,

così che lo schedario al quale le operazioni a termine vengono obbligatoriamente comunicate secondo la legge del 1942 solo se vi sia finale mutamento nella titolarità delle azioni, non ne può venir neppure a conoscenza, e si pensò anche che vi sono cittadini che dal continuo esercizio di attività speculativa ricavano vero e proprio reddito.

Di qui fu facile giungere alla coscienza della opportunità di studiare un congegno per cui tutti i riporti e le operazioni a termine siano comunicati allo schedario centrale delle azioni.

Si ebbe così l'articolo 10 che presuppone però la certezza che il Ministero delle finanze stia organizzando un servizio meccanografico tale da poter effettuare lo spoglio giornaliero delle denuncie. La norma dovrà entrare in vigore dopo che la meccanizzazione del servizio sia in atto e perciò fu differita al 1° ottobre 1955.

Disposizioni fondamentali dell'articolo 10 sono: l'obbligo di chi presta la propria opera come intermediario per la vendita e l'acquisto di titoli di comunicare singolarmente all'anagrafe dei titoli azionari entro il giorno successivo al contratto, gli estremi dei contratti a termine e delle operazioni di riporto; l'obbligo della annotazione su particolare registro (per gli agenti di cambio sul giornale che devono tenere a' sensi dell'articolo 17 del regio decreto 9 aprile 1925, n. 376), di: 1) cognome, nome, paternità, domicilio fiscale e reale del venditore e dell'acquirente; 2) specie, quantità e valore nominale dei titoli con indicazione dell'emittente; 3) data dell'operazione e prezzo; 4) termine allo scadere del quale l'operazione va regolata.

Si osservò da parte di molti operatori di Borsa che le norme in parola avrebbero portato un notevole peso sul mercato dei titoli. Ritenne però la Commissione che le operazioni per investimento, non dando luogo a immediata rivendita dei titoli non possono dar luogo, di norma, a liquidazioni di differenze: non avranno nulla a temere quindi coloro che intendono investire in titoli i loro risparmi; le operazioni di speculazione invece — pur essendo lecite perchè non contrastate da norme di legge, rappresentano fonte di lucro che è giusto non sfuggano, così come non devono sfuggire le operazioni fatte per coprire fraudolentemente utili di altra natura che si vogliono sottrarre a tassazione.

Fu osservato che la comunicazione giornaliera (facilissima per gli agenti di cambio in quanto sarà sufficiente preparare la copia per ricalco del fissato bollato nel momento stesso in cui il fissato bollato si redige) potrebbe divenire pesante, ma si osservò da parte della Commissione che la comunicazione delle singole operazioni permettendo appunto l'uso di sottocopie, sarà meno difficile e meno laboriosa di quella che non sarebbe la trasmissione per elenco, mentre correlativamente dovendosi usare gli apparati meccanografici lo spoglio delle operazioni sarà molto più facile se si adotteranno comunicazioni singole che se si useranno gli elenchi.

Quanto all'ingombro di carte e denuncie che si potrà formare negli uffici, apparve alla Commissione che usando il sistema meccanografico adottato ormai nelle più grosse aziende e da tempo entrato nella organizzazione degli uffici, lo spoglio giornaliero potrà essere effettuato con tutta tranquillità.

Complessivamente sembrò e sembra alla Commissione nella sua maggioranza che la norma possa riuscire di utilità soprattutto se inquadrata in un complesso di provvedimenti per far adottare negli uffici i più moderni metodi di rilievo, registrazione ed elaborazione dei dati.

Potrà darsi che lo slancio speculativo abbia ad attenuarsi con l'entrata in vigore della norma, ma non sembrò alla Commissione, si ripete, che la speculazione borsistica debba avere un trattamento diverso, da quello di qualunque altra fonte speculativa di reddito.

Pagare le imposte sugli utili è un dovere; è un dovere del legislatore cercare di far sì che tutti coloro che ricavano degli utili paghino la loro quota di imposte, nè si comprende perchè coloro che sistematicamente compravendono in Borsa dovrebbero avere un trattamento di parziale o totale esenzione fiscale che non spetta a chi compravende per speculazione rottami di metallo o peggio aree fabbricabili od immobili. E se per taluna delle categorie accennate non è ancora in atto un sistema di controlli e di tassazione sufficiente, segno è che si deve migliorare in quei settori il sistema,

senza che si debba lasciare lo squilibrio anche nei settori in cui la legge può provvedere.

Un'ultima osservazione fu fatta presente: quella della facilità di evasione attraverso prestanomi, Banche incaricate, ecc.

È a parere della Commissione un pericolo meno grave di quel che sembri; perchè se si tratterà di poche azioni il danno derivato dalla frode sarà relativo e se si trattasse di falsi prestanomi usuali, questi verranno facilmente perseguiti e quindi finiranno per pagare in proprio le tasse di cui facilitano l'evasione.

* * *

Il quadro delle norme per migliorare i sistemi di accertamento non sarà — lo dobbiamo confessare — completo se lo schedario centrale dei titoli azionari non sarà aggiornato e non sarà organizzato in modo da poter rappresentare veramente tutti i movimenti che avvengono non solo nelle grandi imprese che hanno il capitale diviso in azioni quotate in Borsa, ma anche nelle imprese di media e di piccola mole, e se non sarà modificata o forse rielaborata integralmente la legge sulla nominatività dei titoli promulgata come norma transeunte e conservata poi nonostante la sua inefficienza. Ma su questo punto sarà necessario che il legislatore intervenga in altra sede.

* * *

L'esame del complesso delle norme sull'accertamento non potrà essere esaurito se non si ricorderà l'articolo 3 del disegno di legge riguardante il giuramento tributario, e se non si esporranno le ragioni per le quali la Commissione ha ritenuto di proporre un nuovo testo dell'articolo 13 del tutto modificato, e non si accennerà alle ragioni per cui la maggioranza della Commissione si oppone all'istituto del reclamo del terzo (azione popolare tributaria).

IL GIURAMENTO NEL PROCESSO D'ACCERTAMENTO.

Il giuramento a scopo di accertamento tributario non è una novità dal punto di vista teorico. È prevista la facoltà dell'Amministrazione di invitare il contribuente a confermare la denuncia con giuramento nell'articolo 73 della legge tributaria sulle successioni approvata con regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3270, ma la norma non ha trovato nella pratica, applicazione (vedi anche articolo 39, regio decreto 24 novembre 1919, n. 2169, e articolo 2, regio decreto 19 giugno 1934).

La richiesta dell'introduzione dell'istituto del giuramento è fatta spesso da chi conosce gli usi dei Paesi anglo-sassoni dove può chiedere di giurare perfino l'imputato sui fatti che costituiscono la base della sua imputazione.

Nel diritto dei Paesi latini il giuramento ha conservato purtroppo per pochi, ha perduto per molti, l'efficacia dell'atto solenne. Non si può dimenticare infatti che mentre colui che sente il vincolo religioso e quello morale si sente gravissimamente impegnato di fronte al giuramento, l'uomo senza scrupoli sa di poter contare, sull'estrema rarità del caso che un processo per falso giuramento finisca con la condanna dell'imputato.

Tutti i cittadini sono uguali di fronte alla legge, ma non può dimenticarsi che non tutti si sentono, anche se lo sono, uguali di fronte alla legge religiosa e a quella morale.

E non si possono dimenticare altresì i saggi princìpi sanciti dal Codice civile per cui nessuno può essere costretto a giurare su un fatto illecito (articolo 2739), nè quelli veramente esemplari del Codice di diritto canonico che proibisce il giuramento deferito all'accusato nei giudizi criminali, impone che sia prestato dalle parti nelle cause civili (*in contentiosis*) quando è in questione il bene pubblico, e ammette che sia richiesto (discrezionalmente) negli altri casi (can. 1744).

Il disegno di legge sottoposto all'esame del Senato ammette la possibilità del giuramento deferito dall'organo giudicante, proprio in relazione al principio fondamentale che nel tema tributario è in questione il bene pubblico. È il principio che fu ricordato anche nel parere della 2ª Commissione senatoriale: se il contribuire alla vita dello Stato col pagamento dei tributi è dovere fondamentale del cittadino sancito dall'articolo 53 della Costituzione della Repubblica italiana, può essere richiesto il giuramento su fatti specifici che con tal dovere abbiano attinenza. Ma si è ritenuto che il po-

tere di deferire il giuramento sia circoscritto da quadruplice limitazione:

1) dovrà trattarsi di casi in cui il reddito dichiarato sia inferiore ai due terzi del reddito accertato; non si userà quindi il giuramento per questioni di scarsa importanza facendo diventare mezzo di accertamento ordinario il ricorso ad un istituto che deve conservare il carattere di solennità e quindi di eccezionalità;

2) il giuramento potrà essere deferito solo su fatti specifici aventi diretta rilevanza ai fini della imposizione, non di carattere estimatorio e che debbono essere conosciuti dalla persona chiamata a giurare, sarà evitato così il giuramento generico in cui il giurare facilmente possa trovar scudo alla propria mala fede in una presunta convinzione errata o nella propria asserita ignoranza ed altresì il giuramento su circostanze di mero contorno;

3) dovrà applicarsi l'articolo 2739 del Codice civile: quindi non potrà essere deferito il giuramento su fatti illeciti, nè su contratti per i quali sia richiesta la forma scritta, nè per negare fatti che da un atto pubblico risultino avvenuti alla presenza dell'ufficiale rogante, così si eviterà di porre il giurante in condizioni di giurare il falso per non essere soggetto a pena;

4) potrà essere deferito il giuramento solo se il contribuente abbia fornito un principio di prova; non sarà dunque rimessa alla sola buona fede del contribuente la definizione di un accertamento, ma gli sarà data la possibilità di avallare col giuramento elementi probatori già forniti.

Appare subito chiaro che il giuramento nei limiti in cui se ne propone la introduzione non sarà un'arma contro gli uomini di buona fede, ma sarà soltanto uno strumento di cui potrà essere concesso di avvalersi a coloro che abbiano già dimostrato di non essere senza ragioni.

Il giuramento così come è stato formulato non assume la figura del giuramento decisorio (è deferito dall'Ufficio, non dirime la lite, ecc.) nè per quanto vi si avvicini strutturalmente, quella del giuramento suppletorio.

Norme caratteristiche infatti del giuramento proposto sono quelle per cui il giudice potrà liberamente apprezzare il giuramento come trarre elementi di libera convinzione della mancata prestazione (cfr. Allorio, *Processo tributario,* pag. 471 ed il progetto riprodotto sulla « Giurisprudenza italiana » del 1954, articolo 66) e quella per cui il giuramento può essere deferito anche a quelle persone che per l'articolo 5 sono chiamate a sottoscrivere la denuncia, assumendone la responsabilità anche se non sono legali rappresentanti delle parti.

Entro questi limiti e con queste regolamentazioni il giuramento può entrare fra le norme generali della prova nel processo tributario senza pericolo che ne sorgano conseguenze di grave sperequazione tra i buoni e i cattivi cittadini, senza pericolo che possa l'Ufficio rimettersi *sic et simpliciter* alla coscienza delle parti.

Le altre norme dell'articolo 3 sono norme meramente processuali fra le quali va sottolineata quella per cui è in ogni caso salvaguardata la forza della cosa giudicata e quella che ammette la possibilità di un nuovo accertamento se sia pronunciata condanna per falso giuramento ma, come si disse, non si sia formato giudicato.

L'ARTICOLO 13 E LA RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE TRATTENUTE AI LAVORATORI.

È certamente noto a voi, onorevoli senatori, perchè siano sorte le discussioni intorno alla proposta governativa circa il versamento diretto in Tesoreria degli importi trattenuti ai lavoratori dalle imprese datrici di lavoro.

Il progetto ministeriale partiva dalla constatazione che nel caso della trattenuta dell'imposta di ricchezza mobile sui pagamenti effettuati ai lavoratori, lo stesso datore di lavoro riscuote per conto dello Stato; ne deduceva quindi che egli doveva immediatamente versare l'importo trattenuto. Attraverso un versamento mensile in Tesoreria si sarebbero dovuti attuare con perfetta corrispondenza alla realtà giuridica la riscossione ed il versamento senza che il datore di lavoro possa approfittare degli importi che rimangono in suo possesso, senza che si creino situazioni di difficile controllo, con una riaffermazione precisa, anche nella coscienza pubblica, del concetto che il denaro trattenuto è cosa altrui che va immediatamente riversata.

Senonchè il sistema proposto portava degli inconvenienti veramente notevoli: la necessità di un numero notevole di moduli e di dichiarazioni a giustificazione dei versamenti mensili e ciò oltre la compilazione delle dichiarazioni annuali che dovranno essere completate con nuovi dati: tutto sarà causa di affastellamento di carte negli Uffici distrettuali. Le imprese minori — quelle con poco personale — imprese che è necessario dirlo — pattuiscono normalmente gli stipendi al netto salvo versare a titolo di ricchezza mobile quel che si può far risultare ricostruendo i conteggi *a posteriori*, difficilmente si sarebbero attrezzate per i versamenti mensili, gli artigiani, gli studi professionali, i piccoli commercianti sarebbero stati spinti a tentare l'evasione piuttosto che sottostare alla jattura di dover compilare moduli su moduli per versare mensilmente poche centinaia di lire.

Inoltre chi avesse tralasciato per una o due scadenze mensili il versamento sarebbe stato spinto a continuare nella violazione della legge per non palesare la propria deficienza e così, dato il numero considerevole delle aziende in difficoltà finanziarie, il risultato sarebbe stato forse quello di un peggioramento anzichè quello di un miglioramento nel gettito, tanto più mancando una organizzazione di controllo precisa ed attrezzata, mancando perfino gli Uffici addetti all'accertamento della ricchezza mobile di categoria C^2.

Si aggiunge la resistenza degli esattori che fecero presente come essendo stati i contratti esattoriali rinnovati con effetto dal 1° gennaio 1953 senza riserva da parte dello Stato di togliere agli esattori il carico dei ruoli della imposta sui redditi di categoria C^2, non sarebbe stato corrispondente ad onestà contrattuale che lo Stato adottasse il nuovo sistema di riscossione senza almeno una corrispondente revisione degli aggi, revisione che sarebbe tornata a tutto carico della massa degli altri contribuenti.

Il complesso dei motivi di perplessità accennati non ha fatto sì che si abbandonasse definitivamente il principio, ma ha consigliato di rimandare la cosa a quando potrà essere fatto uno studio più ponderato di tutto il sistema di riscossione delle imposte in Italia.

L'AZIONE POPOLARE TRIBUTARIA.

Su un ultimo punto la maggioranza della Commissione ha espresso la sua opinione: se ammettere l'istituto del ricorso del terzo contro gli accertamenti anche se accettati a sensi dell'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560.

Ritenne la maggioranza della Commissione che l'istituto dell'azione popolare tributaria non possa essere introdotto come istituto generale, sia perchè si è voluto in tutto il disegno di legge conformare come attività riserseg no di legge confermare il principio dell'accertamento fiscale come attività riservata alla Amministrazione (in collaborazione con il contribuente che deve fornire gli elementi), sia perchè l'attività del privato può essere concepita, come attività di sollecitudine degli organi responsabili. Da un lato infatti la possibilità dell'azione popolare potrebbe allentare il senso di responsabilità degli organi incaricati della funzione d'accertamento, dall'altro l'azione del singolo svincolata da ogni effettiva responsabilità (si pensi all'iniziativa del nullatenente) potrebbe dar luogo ad inconvenienti di natura gravissima.

Da un punto di vista strettamente teorico, va poi osservato che il principio dell'interesse sancito dall'articolo 100 del Codice di procedura civile subisce solo una apparente eccezione in diritto amministrativo nei casi in cui si ammette l'azione popolare. In materia elettorale il cittadino che agisce fa valere anche il suo diritto pubblico di elettore e chiede che sia osservata la legge per la rappresentanza popolare; quando il cittadino fa valere le azioni spettanti al Comune nonostante le negligenze del Sindaco (articolo 23, legge 9 giugno 1947, n. 530), quando agisce a difesa delle istituzioni di beneficenza in difetto di azione degli amministratori (azione suppletiva) o quando agisce contro la nomina degli amministratori degli enti di beneficenza (azione correttiva) (articoli 82 e seguenti della legge 17 luglio 1890, n. 6972): in sostanza la sua azione è basata sul concetto che nel campo della piccola circoscrizione comunale l'interesse collettivo coincide si può dire in *re ispa* con l'interesse individuale; la stessa impugnativa concessa al contribuente

contro l'applicazione dei tributi comunali (articolo 227 del testo unico finanza locale) si ricollega allo stesso concetto; ma la concessione dell'azione popolare a tutti i cittadini in materia di tributi statali non potrebbe concepirsi come espressione della concretizzazione dello Stato nella collettività dei singoli cittadini; essa darebbe luogo ad una partecipazione diretta del cittadino alla pubblica Amministrazione che mal si spiegherebbe col principio di compenetrazione tra interesse privato ed interesse comunale che è a base dei casi eccezionali in cui l'azione popolare è concessa.

* * *

Così l'esposizione delle norme di cui al titolo I del disegno di legge è completata: ritengono i sottoscritti relatori di aver illustrato nei limiti di competenza permessi da una relazione, come le nuove norme di legge si inquadrino perfettamente nei princìpi fondamentali della legge 11 gennaio 1951, n. 25 e senza modificare sostanzialmente le linee del nostro sistema tributario, mirino a perfezionarne il funzionamento.

TITOLO II

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

Gli articoli dal 14 al 21 del disegno di legge introducono alcune disposizioni inerenti non più all'accertamento, ma alla determinazione del reddito di ricchezza mobile di categoria *B*.

Sostanzialmente i nuovi princìpi che si introducono possono essere così riassunti:

I. La iscrizione in bilancio di una maggiorazione di valore per le attività delle società, degli altri enti tassabili in base al bilancio e delle società indicate dall'articolo 2200 del Codice civile, nonchè per le attività afferenti all'esercizio delle altre imprese dà luogo ad un utile tassabile agli effetti della ricchezza mobile.

II. Le spese generali inerenti alla produzione di redditi di azienda che godono di esenzioni oggettive (per categorie di cespiti) o territoriali (a seconda della località di esercizio) o che comunque godono di redditi non tutti soggetti a ricchezza mobile devono essere ripartite fra i vari redditi e secondo criteri estimativi mentre le passività vanno ripartite con assoluto criterio di proporzionalità al reddito (esente e non esente).

III. I redditi già tassabili unitariamente (*una tantum*) devono essere inclusi nella dichiarazione annuale.

IV. La perdita di un esercizio può essere portata a diminuzione dei redditi degli esercizi successivi entro certi limiti e sotto certe condizioni.

V. Un minimo di erogazioni a favore del personale e per opere di beneficenza può essere considerato come spesa detraibile.

Poche note di commento sui singoli punti:

I.

La questione del reddito derivante da incremento di valore non è certamente nuova. È si può dire una delle fondamentali questioni del diritto finanziario. Ma già prima del disegno di legge in esame la questione era in linea pratica risolta in quanto avendo riferimento ad un determinato soggetto, e al periodo di tempo in cui l'incremento di valore si sia formato, se è possibile considerare o presumere l'incremento come frutto ad una attività speculativa è ormai pacifico che quando il *plus-valore* viene realizzato o distribuito, o imputato a capitale deve essere considerato fiscalmente tassabile.

I princìpi in vigore vennero così riassunti dal Napoletano ne *Il reddito nella scienza della finanza e nel diritto tributario italiano,* Milano 1953, pag. 165, n. 85: « *a*) la nuova ricchezza prodotta diviene reddito con distacco dalla fonte produttiva; *b*) il distacco si opera con lo scambio del prodotto (che porta incorporato in sè il reddito) scambio che consente di valutare in moneta la nuova ricchezza; *c*) conseguenza dello scambio è la acquisizione della nuova ricchezza ad un patrimonio quale entità autonoma e ben individuabile; *d*) il distacco dalla fonte produttiva e la valutabilità della nuova ricchezza si possono verificare anche quando

il prodotto sia destinato a rimanere nel patrimonio dell'imprenditore per una utilizzazione diretta (è il caso dell'immobile costruito per essere venduto e di cui il costruttore riservi a se una porzione o per abitarlo personalmente o per darlo in locazione); *e*) onde la conseguenza che l'imposta può colpire redditi realizzati, non redditi potenziali ».

Una modifica sostanziale si apporta con il disegno di legge in esame che vuole sancito il principio che il plusvalore iscritto in bilancio si ritiene plusvalore acquisito come destinato a rimanere nel patrimonio del contribuente.

L'iscrizione in bilancio manifesta la certezza del plusvalore realizzabile se venisse a mancare la volontà di mantenere all'importo corrispondentemente ricavabile l'investimento attuale; non vi può essere quindi ragione di attendere la formalità della trasformazione in moneta o in altri beni per l'accertamento fiscale.

La norma di cui all'articolo 2425 del Codice civile che stabilisce come regola il principio che nella valutazione di bilancio debba aversi come base il valore di costo o il *minore* valore tra quello di costo e quello derivante dall'andamento del mercato, aggiunge all'ultimo comma: « Se speciali ragioni richiedono una deroga alla norma di questo articolo, gli amministratori e il collegio sindacale devono *indicare* e *giustificare* le singole deroghe nelle loro relazioni all'Assemblea » e al n. 4 per le azioni e titoli a reddito fisso stabilisce che il valore deve essere determinato dagli amministratori secondo il loro prudente apprezzamento, tenuto presente l'andamento della quotazione, con l'aggiunta che il collegio sindacale *deve tenerne conto nella relazione all'Assemblea* ».

Il concetto, dunque, adottato dal nostro legislatore è chiaro: perchè si possano iscrivere in bilancio dei plusvalori occorre ve ne sia fondato motivo; ciò comporta che la iscrizione in bilancio sia frutto di assoluta certezza.

Ne consegue che nel caso in cui il plusvalore sia accertato attraverso la valutazione di bilancio, non vi può essere motivo per distinguere se nel loro arbitrio gli organi amministrativi della società abbiano ritenuto di trattenere i beni sopravalutati e se abbiano preferito alienarli. Così si giustifica l'articolo 14 del disegno di legge.

È pura applicazione dello stesso principio, la regola dell'articolo 16 per i redditi sottratti a tassazione negli esercizi precedenti che si stabilisce concorrano a formare il reddito imponibile nell'esercizio in cui sono accertati in bilancio, portati a capitale o distribuiti così modificandosi l'articolo 19 della legge 8 giugno 1936, n. 1231 che disponeva l'accertamento solo per i redditi distribuiti.

II.

Il testo unico 24 agosto 1877, n. 4021 (2ª serie) stabiliva agli articoli 31 e 32 quali fossero le passività deducibili dal reddito lordo al fine di determinare il reddito netto assoggettabile all'imposta di ricchezza mobile. L'articolo 15 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, stabilì che nella applicazione degli articoli 31 e 32 si facesse luogo nei confronti degli enti e delle società tassabili in base a bilancio, anche alla detrazione dell'intero ammontare delle spese e passività contemplate da tali articoli che si riferissero all'acquisto e alla amministrazione di titoli di Stato ecc. cioè di titoli esenti da ricchezza mobile.

Fu così che i bilanci degli Istituti di credito, per esempio, divennero quasi perennemente passivi dal punto di vista fiscale; perchè le passività stesse inerenti ai depositi investiti in titoli esenti da ricchezza mobile vennero tutte dedotte dai redditi soggetti a tassazione.

Altri inconvenienti nascevano e sorgono tuttora per il caso di aziende aventi stabilimenti in territori che godono esenzione temporanea da imposte (zone industriali — Italia meridionale) e stabilimenti che sono soggetti alle tasse normali. L'addebito delle passività a tutto carico dei redditi non esenti è manovra che diviene facilissima.

Per togliere di mezzo ogni ingiustizia, l'articolo 18 del disegno di legge ritornando per gran parte ai concetti contenuti nell'abrogato articolo 15 del regio decreto 24 ottobre 1935, n. 1887, ma elaborando completamente il testo vi propone di stabilire: *a*) che siano sempre deducibili solo le spese e le passività inerenti a redditi assoggettabili all'imposta; *b*) che per le società od enti tassabili a bilancio e per coloro che chiedono la tassazione sulla base delle pro-

prie scritture gli interessi passivi siano detraibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi lordi che entrano a comporre il reddito assoggettabile all'imposta di ricchezza mobile e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi; *c*) che per le spese generali la detrazione avvenga per quota (evidentemente calcolabile secondo criteri estimativi). La applicazione dei princìpi è esattissima; non è giusto dedurre dai ricavi di una determinata natura se non le spese che hanno contribuito direttamente alla produzione, e solo perchè è impossibile spesso determinare quale sia l'incidenza degli interessi passivi ripartendoli in relazione alle somme spese per la produzione di redditi esenti e a quelle corrispondenti ad altri investimenti, fu ritenuto necessario ricorrere a concetti di massima: quello della proporzionalità al reddito è già molto favorevole ai possessori di titoli esenti perchè il reddito lordo dei titoli è indubbiamente minore del reddito lordo delle altre attività. Per le spese generali si ritenne invece logica solo la ripartizione secondo criteri estimativi.

III.

Si propone l'abolizione della tassazione *una tantum*. È da ricordare che la base degli accertamenti *una tantum* per i redditi che non si riproducono ordinariamente, ma vengono ad essere di volta in volta acquisiti dal contribuente, si trova nell'articolo 8 della legge 8 giugno 1936, n. 1231. Tali redditi vengono infatti ora accertati regolarmente e indipendentemente dai redditi normali. Perchè la legge del 1936 era ispirata al presupposto di una tassazione per attività continuative che regolarmente si riproducano, alla quale doveva aggiungersi la tassazione per le attività eccezionali. Introdotta la dichiarazione unica annuale per tutti i redditi non si comprendeva più il permanere di un istituto come quello dei redditi accertati singolarmente senza contare, per esempio, che il reddito derivante dalla curatela fallimentare era considerato compreso nel reddito mobiliare di categoria C[1] per i dottori commercialisti ed era ritenuto soggetto invece a tassazione *una tantum* per gli avvocati.

Oggi che si esige la più minuta analisi annuale delle denuncie da parte del contribuente non ha, come dicemmo, ragione di essere la tassazione per reddito di singolo negozio od incarico. Di qui la norma dell'articolo 19 del disegno di legge.

IV.

Di portata fondamentale e oggetto di lunga discussione anche in seno di Commissione fu la norma di cui all'articolo 20 del disegno di legge, con la quale si vuole concedere la facoltà di portare la perdita di un esercizio a deduzione degli utili realizzati negli esercizi successivi purchè entro un quinquennio.

Veramente la norma che si propone sconvolge il principio della indipendenza, agli effetti fiscali, di ogni esercizio, ma apparve alla maggioranza della Commissione che la norma corrisponda ad equità per non ritenere acquisiti utili che si destinano a coprire perdite antecedentemente subìte. In realtà, accogliendo la proposta governativa, si manifesta la volontà del legislatore di andare incontro alle esigenze di naturale giustizia del contribuente, con la pretesa che il contribuente senta veramente il proprio dovere di assoggettarsi secondo il proprio reddito reale alla tassazione ed è il solo motivo per cui la maggioranza della Commissione ha espresso parere favorevole ad una norma dal punto di vista giuridico tanto ardita.

V.

Da ultimo il disegno di legge ammette formalmente per la prima volta (articolo 21) la deduzione delle liberalità a favore del personale ovvero a favore di enti, istituti, associazioni riconosciute che operino per beneficenza nel campo dell'istruzione, dell'educazione, dell'assistenza sociale, del culto, della beneficenza strettamente detta.

Il citato Blumenstein — con riferimento principalmente alla legislazione svizzera — enuncia tali deduzioni fra le « politico-sociali » (pag. 199) e così le definisce: « per quelle spese che non stanno in alcun diretto rapporto con il conseguimento del reddito, ma la cui effettuazione appare desiderabile per ragioni di politica sociale e che perciò deve essere pro-

mossa ». Fra queste anzitutto va considerata la detrazione a favore del contribuente singolo già sancita dall'articolo 13 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, detrazione che in base ad una proposta del senatore Mariotti si estenderebbe con l'articolo 20-*bis* del disegno di legge senza limitazioni, alle cooperative e a tutte le società anche di fatto non costituite in forma di società per azioni, a responsabilità limitata od in accomandita, così modificandosi l'articolo 1, comma quarto della legge 21 maggio 1952, n. 477.

« Lo stesso principio — scrive il Blumenstein — vale per la detrazione di determinate spese ed esborsi del contribuente a favore di terze persone come è usuale nel diritto delle imposte. Anche qui manca una connessione organica con il conseguimento del reddito e mere considerazioni sociali ed equitative conducono il legislatore alla concessione di queste facilitazioni ». Pare alla Commissione — almeno alla sua maggioranza — che non possa dirsi che le spese a favore del personale — non strettamente rimunerative — siano del tutto indipendenti dalla produzione perchè proprio i recenti studi sulla produttività hanno dimostrato che la cura del personale, della famiglia di lui, la istituzione di colonie per i suoi figli, la concessione di mense aziendali ecc. aumenta la stessa produttività del lavoro (dal punto di vista qualitativo e quantitativo), mentre dall'altro la concezione cristiana del lavoratore non come strumento, ma come persona che collabora alla produzione, impone che sia provvisto alla tutela della sua salute, del suo benessere, della sua elevazione. Per ciò le spese relative possono ritenersi obbligatorie. Appunto in relazione allo sviluppo che la materia va assumendo parve ad alcuni membri della Commissione che la norma che sancisce un massimo di detrazione possa essere germe di più largo sviluppo, quasi essa fosse soltanto dettata per quei casi in cui non si riconosca già dall'Ufficio che le spese a favore del personale o per opere di beneficienza rientrino fra quelle destinate ad aumentare la produttività.

Taluno dei membri della Commissione avrebbe voluto estendere la concessione di detraibilità anche alle spese destinate a nuovi impianti o ad amplificazione di impianti esistenti. Parve alla Commissione che una così ampia concessione non sia consigliabile, sia perchè ogni norma a favore di un determinato campo di industria dovrebbe essere inquadrata in una sistematica generale di interventi, onde far sorgere soltanto industrie vitali e che si incardinano sanamente nella vita economica nazionale, sia anche perchè il principio di concedere esenzioni indiscriminate non regge alla critica: molto meglio si riterrebbe provvedere ad interventi immediati e diretti dove l'utilità sia effettuata e riconosciuta.

È indiscutibile poi che la norma proposta altererebbe in modo sostanziale il principio della tassabilità del reddito prodotto indipendentemente dalla sua destinazione. Proprio perchè le spese sociali si riconoscono di fatto come obbligatorie si propone l'eccezionale norma contenuta nell'articolo 21, ma la Commissione non intenderebbe fare in nessun caso concessioni che non si ricolleghino col presupposto citato.

Così il complesso delle norme sulla determinazione del reddito di ricchezza mobile appare illustrato. Occorre appena accennare che l'articolo 15 determina in modo particolarmente preciso le norme per la valutazione a bilancio dei titoli azionari, delle obbligazioni e degli altri titoli a reddito fisso stabilendo: *a*) che la valutazione non possa essere inferiore al minor valore tra quello di costo e quello di chiusura dell'esercizio; *b*) che il costo dei titoli emessi dallo stesso soggetto si determina dividendo la spesa complessiva di acquisto per il numero dei titoli posseduti compresi quelli acquistati gratuitamente; *c*) che il contribuente può denunciare la tassazione in base al costo dei singoli titoli perchè lo comunichi prima dell'inizio dell'esercizio (in tal caso i titoli posseduti si considerano acquistati all'inizio dell'esercizio al costo medio e in caso di vendita in corso di esercizio si considerano realizzati i titoli acquistati alla data più vicina al realizzo); *d*) che il valore dei titoli è dato dalla media dei prezzi di compenso dell'ultimo trimestre anteriore alla chiusura dell'esercizio; *e*) che per le azioni non quotate in Borsa si deve tener conto delle diminuzioni patrimoniali risultanti dall'ultimo bilancio, regolarmente approvato dalle società emittenti, in confronto all'ultimo bilancio anteriore alla data di acquisto delle

azioni; *f*) che la minor valutazione rispetto al costo può venir dal contribuente mantenuta anche negli anni successivi; *g*) che infine tale sistema di valutazione può essere applicato anche alle merci ai fini dell'articolo 8 della legge 11 gennaio 1951, n. 25.

Dall'esame sommario fatto, vedrete — onorevoli senatori — che non si tratta di proporvi di adottare princìpi rivoluzionari, ma princìpi fondamentalmente di chiarezza e di giustizia, perchè a questi si ispira e si vuole ispirare la moderna legislazione italiana.

TITOLO III.

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA COMPLEMENTARE.

Si tratta soltanto dell'aumento a lire 540.000 della quota esente per l'imposta complementare. In verità la detrazione appare giustificata.

TITOLO IV.

LE SANZIONI.

Norme veramente importanti introduce il disegno di legge in tema di sanzioni.

Affermato il dovere del cittadino di contribuire al mantenimento dello Stato, affermato che la dichiarazione costituisce il primo atto della procedura di accertamento, atto obbligatorio per il contribuente, affermato che lo Stato italiano intende portare il suo contributo ad una leale collaborazione col contribuente promettendo a sua volta di adottare un atteggiamento di controllo ma non di sfiducia apriori-stica, potevano e possono essere proposte sanzioni severe per coloro che commettono atti fraudolenti.

I princìpi fondamentali proposti dal disegno di legge dovrebbero essere riassunti così:

a) introduzione della pena restrittiva della libertà personale (arresto per la omessa dichiarazione dei redditi se essi superano i 6 milioni, reclusione e arresto nei casi fraudolenti);

b) determinazione di alcuni casi di frode e punizione con pene severe della frode al fine di sottrarre redditi alle imposte dirette;

c) introduzione del reato colposo per coloro che abbiano omesso di rilevare gli atti fraudolenti avendone il dovere e per coloro che abbiano commesso senza intento doloso alterazioni di verità documentali o indicazioni false;

d) aggravamento di tutte le pene pecuniarie e introduzione di pene pecuniarie per violazioni alle varie norme tendenti ad assicurare la conoscenza da parte degli Uffici di dati essenziali per l'esattezza dell'accertamento o per il controllo della denuncia;

e) eliminazione del principio per cui in caso di concordato il colpevole si esenta da pene.

In applicazione ai princìpi sarà facile osservare che l'articolo 23 vi propone di aumentare fino ad un milione, con la pena aggiuntiva dell'arresto nei casi più gravi, le sanzioni per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi. Il contribuente deve attrezzarsi a questo obbligo annuale; il periodo di adattamento è ormai passato, è giusto che la deficienza — grave — di chi si sottrae, tacendo, a qualunque controllo debba essere gravemente punita (con una diminuzione per il caso della denuncia tardiva).

L'articolo 24 costituisce forse l'articolo fondamentale in tema di sanzioni.

Già l'articolo 18 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, prevede e punisce 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 denuncie fittizie, o dichiara inesistenti cespiti che poi si accertano sussistenti di fatto al tempo a cui si riferisce la dichiarazione ovvero commette degli altri fatti 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 reato ma li divide in due categorie, atti commessi da chi sia tenuto a sottoscrivere la dichiarazione dei redditi ed atti commessi da chiunque. Per la prima categoria il reato è costituito dalla concorrenza di due elementi: primo l'aver omesso di iscrivere attività negli inventari o bilanci, l'avervi iscritto passività inesistenti; l'aver formato scritture o documen-

ti fittizi; l'aver alterato scritture o documenti contabili, l'aver concorso in tali azioni od omissioni o l'esserne venuto a conoscenza; secondo non aver provvisto a fare la rettifica nella dichiarazione dei redditi; il fine di sottrarre reddito alle imposte non è più richiesto come elemento costitutivo del reato essendo *de jure* presunto l'intuito fraudolento nell'aver commesso o conosciuto l'alterazione o la frode e non averne tolto di mezzo le conseguenze agli effetti della dichiarazione.

Analogamente è preso in considerazione, per chi sottoscrive la dichiarazione, il fatto di aver denunciato passività inesistenti, fatto che è in se stesso punibile indipendentemente da qualsiasi dolo specifico.

Alla seconda categoria (fatti puniti in se stessi indipendentemente dalla circostanza che essi siano commessi da chi è tenuto alla dichiarazione dei redditi) appartengono il reato di chi omette di versare l'importo delle trattenute effettuate a carico di dipendenti, o di chi li denuncia in cifra inferiore alla realtà e il reato di chiunque commetta atti fraudolenti con dolo specifico di sottrarre redditi alle imposte.

Per tutti questi reati è prevista la pena della reclusione fino a sei mesi e quella della multa non mai inferiore all'imposta evasa o che si sia tentato di evadere, ma sempre elevabile fino a lire 600.000 quando l'imposta evasa o che si sia tentato di evadere sia minore.

Segue una norma intesa a perseguire i reati colposi quando i fatti di cui nei primi comma dell'articolo siano imputabili a solo titolo di colpa (configurata soprattutto nella ipotesi di colui che per la sua carica dovrebbe essere a conoscenza dei fatti costituenti alterazione della verità contabile, ma in realtà non li conosce o dice di non conoscerli e quindi non provvede alla rettifica). Già il capoverso primo dell'articolo 18 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, prevedeva la punibilità dell'amministratore che abbia la rappresentanza legale della società, del direttore e del ragioniere capo contabile, ma non chiariva che per costoro se non v'è dolo deve essere sufficiente la colpa.

Per tutti questi casi si propone poi di stabilire che in deroga all'articolo 11 della norma della legge 7 gennaio 1929, n. 4, l'azione penale abbia corso indipendentemente dall'azione di accertamento così che si possa giungere più sollecitamente alla definizione, arrivando alla punizione del reo in piena indipendenza dalla procedura d'accertamento. Sono infatti in questi casi distinti il fondamento della pretesa punitiva, la repressione cioè del fatto fraudolento, e quello della pretesa di accertamento, la ricerca cioè della verità tributaria. Consegue al sistema che la condanna potrà diventare definitiva dopo esaurito il termine prescrizionale dell'accertamento. In tal caso la condanna per uno dei reati di cui all'articolo 24 dovrà portare come conseguenza la condanna anche ai danni in misura non inferiore alla imposta evasa.

* * *

Seguono le norme minori; la multa a carico degli amministratori e dei sindaci che non denunciano nella relazione annuale o nella dichiarazione dei redditi le mancanze dei libri prescritti: l'esclusione dalle funzioni di sindaco di chi sia stato punito a sensi degli articoli 24 e 24-*bis*, la pena per il pubblico ufficiale che non annulli la bolletta di pagamento della tassa concessioni governative per la vidimazione annuale o periodica dei registri.

Infine le sanzioni per le mancate presentazioni degli elenchi di cui agli articoli 12 e 13, n. 1, o quelle per la mancata presentazione degli elenchi previsti dagli articoli 9 e 13 n. 2 e n. 3, quella per le violazioni all'articolo 6 da parte delle Aziende di credito e per l'omessa comunicazione dei nuovi iscritti da parte di direttori degli uffici dell'industria e del commercio e dei segretari degli Ordini professionali, nonchè la elencazione delle pene che si applicano anche nel caso di cui all'articolo 81 del regolamento 11 luglio 1907, n. 560.

Il complesso delle norme sulle sanzioni merita a parere della Commissione di essere approvate.

È certo che la possibilità di incontrare la pena detentiva aumenterà il senso di responsabilità a coloro che assumono incarichi sindacali, avvertendoli del pericolo a cui può esporli un controllo superficiale o affrettato della gestione sociale, che in sostanza, significa inosservanza del loro mandato; ed è legittimo desiderio della Commissione che si possa giungere

anche in Italia a formare una classe di revisori dei conti come quella che si conosce, per esempio, in Inghilterra, la quale abbia come propria divisa il servizio soltanto della verità e che a questi professionisti si possano affidare le società ed il Fisco con assoluta sicurezza. Allora soltanto si potrà ottenere la certezza quasi assoluta della veridicità delle scritture.

* * *

Per ora è sperabile che la severità della norma influisca almeno a condurre il contribuente a quella apertura di rapporti con l'Ufficio che è da tutti desiderata.

TITOLO V.

DISPOSIZIONI VARIE.

Il disegno di legge che ha curato il perfezionamento del sistema d'accertamento delle imposte ha dovuto subito coordinare alcune norme con quelle di altre leggi e provvede perciò a disposizioni senza le quali alcune delle norme proposte rimarrebbero inutili o inefficaci. Così si sono raccolte nell'ultimo titolo disposizioni varie transitorie e finali.

Tra le varie anzitutto due norme che riguardano il procedimento davanti le Commissioni di merito.

Riconosciuta alle stesse la caratteristica di organi giurisdizionali, distinte le funzioni della Commissione da quelle degli Uffici, ammesso come necessario che quando gli Uffici modificano od integrano la motivazione dell'accertamento il contribuente abbia modo di essere avvertito, la Commissione ha introdotto la norma speciale per cui *in ogni caso,* abbia o non abbia richiesto di essere udito personalmente, il contribuente deve essere avvisato del giorno fissato per la trattazione del suo ricorso. E, per analogia, vi propone di estendere la norma a tutte le procedure, quella per le imposte dirette e quella per le imposte indirette sugli affari. Vi si propone poi di stabilire che la mancata comparizione del contribuente non impedisca che la Commissione possa decidere quando sia data regolare comunicazione dell'udienza a mezzo postale con piego raccomandato con avviso di ricevimento almeno venti giorni prima della data fissata (avendo riguardo al giorno della spedizione della raccomandata).

La norma corrisponde ad indubbi princìpi di giustizia processuale e non esige ulteriori commenti.

Una seconda norma riguarda l'equiparazione degli amministratori in carica ai liquidatori agli effetti della responsabilità per le imposte non pagate se lo scioglimento ed il riparto del patrimonio di società od enti avvenga senza liquidazione (articolo 33-*c*).

Per il caso di aziende individuali che si concentrino o si conferiscano in società azionari o comunque tassabili in base a bilancio, l'articolo 20 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, dispone che la società nella quale avviene la concentrazione o il conferimento sia iscritta a ruolo in via provvisoria per l'imponibile iscritto o iscrivibile per l'azienda conferita: l'articolo 33-*d* del disegno di legge applica lo stesso principio per il caso di trasformazione in società del tipo personale in società tassabile a bilancio. L'identità della fattispecie dal punto di vista tributario rende necessario l'introduzione della norma.

Per l'imposta fabbricati l'articolo 30 del progetto governativo mantenuto dalla Commissione, ammette la tassazione sulla base del reddito conseguito nell'anno solare precedente secondo le regole dell'articolo 1 della legge 4 novembre 1951, n. 1219. È norma che non esige commento.

Un'altra disposizione il Ministro aveva proposto per definire legislativamente l'interpretazione dell'articolo 2759 del Codice civile, ma la Commissione, deferente al principio che le modifiche ai Codici non possono essere introdotte in leggi finanziarie, ha ritenuto consigliabile stralciare la norma con riserva di farne oggetto di speciale disegno di legge.

Infine vi si propone di autorizzare il Ministro alla pubblicazione di elenchi di contribuenti all'imposta di ricchezza mobile e di complementare con l'obbligo della pubblicazione quinquennale e con la precisa disposizione che di ciascun contribuente debba essere reso pubblico il reddito dichiarato al lordo e quello al netto delle detrazioni di legge.

Sulla opportunità delle denuncie e dei ruoli la Commissione si è trovata concorde ed è superfluo dire dei vantaggi che una simile norma può e dovrà portare al costume tributario e alla finanza.

Ultima, ed in un certo senso più discussa di tutte le norme, quella di cui all'articolo 33 del disegno di legge.

È noto che gli impiegati cessati dagli Uffici finanziari con almeno venti anni di servizio possono ora chiedere l'iscrizione in speciali elenchi di persone autorizzate alla assistenza ed alla rappresentanza in materia tributaria.

Non si tratta di un diritto perchè l'articolo 34 del regio decreto 7 agosto 1936, n. 1639 concede l'*insindacabile* facoltà all'Amministrazione di accordare o meno l'iscrizione. In ogni caso per coloro che non sono iscritti negli albi professionali l'autorizzazione non può esser data se non dopo un biennio dal collocamento a riposo ove questo non sia stato motivato dall'età o dall'anzianità di servizio.

Ma nel sistema sono evidenti gravi incongruenze.

Se l'iscrizione nello speciale elenco può essere concessa in relazione a dati riconosciuti di coscienziosità, di attitudine professionale, ecc., l'iscrizione nell'elenco speciale equipara, limitatamente alla assistenza e rappresentanza tributaria, l'ex funzionario a chi sia iscritto in albi professionali, ma non si capisce allora perchè non sia stato disposto un trattamento uguale tra iscritti in albi professionali e iscritti nell'albo speciale, in quanto si tratta di evitare che gli ex funzionari vengano a trattare le pratiche che essi hanno fino al giorno prima trattato dal punto di vista dell'Ufficio conoscendo anche informazioni e istruzioni riservate.

Se l'essere stati addetti ad Uffici finanziari deve escludere la possibilità dell'assistenza e della rappresentanza davanti agli Uffici e alle Commissioni di merito, l'esclusione va fatta per tutti gli ex impiegati, siano o non siano iscritti in albi professionali, perchè si deve trattare di una specie di incompatibilità soggettiva.

Viceversa sembra giusto che la limitazione alla trattazione delle pratiche abbia durata diversa per l'attività da svolgersi nell'àmbito della circoscrizione compartimentale e per quella da svolgersi al di fuori.

Il provvedimento che si sottopone al vostro esame e che ha dato luogo, ripetiamo, a discussioni notevoli è basato sui seguenti princìpi:

1) esclusione per un triennio di tutti gli ex funzionari dall'assistenza e dalla rappresentanza tributaria (avanti gli Uffici e le Commissioni di merito) nei limiti del compartimento dove nell'ultimo quinquennio il funzionario abbia esercitato, senza distinzione tra iscritti e non iscritti negli albi professionali;

2) limitazione del periodo ad un anno per l'impiegato collocato a riposo per limiti di età o per l'esercizio fuori compartimento;

3) esclusione per un anno dalla funzione di assistenza e di rappresentanza in aggiunta alle esclusioni stabilite per tutti, per chi violi il divieto.

Naturalmente il divieto della assistenza e della rappresentanza non impedirà che gli impiegati o i funzionari delle imposte diventino consulenti, o magari impiegati stabili incaricati della parte tributaria di aziende che ne abbiano riconosciuta la competenza, ecc., ma a questo inconveniente non è possibile mettere rimedio.

La norma non può arrivare che fin dove si può giungere con un divieto legislativo. La Commissione ha poi ritenuto, con speciale disposizione transitoria, di limitare il divieto solo ai funzionari cessati dopo la data di presentazione del disegno di legge (1° aprile 1954); non perchè sussista un diritto acquisito alla assistenza ed alla rappresentanza, chè la modifica di un ordinamento può tranquillamente rendere possibile o magari necessaria la esclusione od ammissione alla difesa nel nuovo ordinamento di chi nel vecchio aveva altra situazione giuridica, ma perchè non sembra equo applicare retroattivamente la disposizione di legge a chi non conoscendone ancora le norme in progetto chiese ed ebbe il collocamento a riposo anticipato per rifarsi una posizione che meglio gli permetta di provvedere alla vecchiaia.

Ritenne così la maggioranza della Commissione di avere conciliate le esigenze della difesa degli interessi dello Stato e le speranze del personale, in una situazione di equilibrio

dimostrando di aver particolare fiducia soprattutto nella onestà dei funzionari che nella stragrande maggioranza hanno dimostrato di esser sempre stati e di essere degni della stima e della considerazione del Ministero e dei cittadini.

Tra le norme transitorie — tolta quella che rinvia al 1° ottobre 1955 la entrata in vigore delle disposizioni di cui all'articolo 10 del disegno di legge, e quella che sancisce che la facoltà di chiedere che il contribuente porti una certificazione completa della propria situazione bancaria con riferimento ad una certa data, non possa essere esercitata per chiedere situazioni di contribuenti con riferimento ad una data anteriore alla legge, — non sembra vi sia alcunchè degno di segnalazione.

Il disegno di legge si chiude con la delega al Governo per disporre la rilevazione fiscale straordinaria entro il 1957, nonchè rilevazioni parziali quante siano necessarie, e con la delega per l'emanazione di testi unici per la rielaborazione delle disposizioni generali, di quelle sulle riscossioni, e di quelle riguardanti le singole imposte dirette in modo da creare dei testi di norme organiche, dalle quali siano escluse quelle in contrasto con le norme della legge 11 gennaio 1951, n. 25.

La delega che nel testo governativo era assai estesa è stata nel testo della Commissione ridotta a limiti discreti e sembra ai relatori in forma più consona alle norme costituzionali. Il Ministro ha consentito alle osservazioni della Commissione e quindi vi si chiede di dare al nuovo testo la vostra approvazione.

CONCLUSIONI

Onorevoli Senatori,

La lunga relazione attraverso la quale si è voluto dare a voi spiegazione della complessità e della delicatezza dei problemi che il disegno di legge si è proposto di risolvere, esimerebbe da un giudizio sintetico. Dalla stessa relazione e dall'esame delle singole norme, dovete aver compreso che la Commissione ha esaminato il problema in profondità e con coscienza di dover risolvere problemi gravissimi.

La Commissione non può dimenticare però che ogni riforma legislativa può riuscire soltanto se trova corrispondenza nella coscienza pubblica.

Non ci saranno sanzioni sufficienti finchè i cittadini sentiranno lo Stato come estraneo a loro, come un nemico dal quale sia necessario difendersi, come lo spoliatore per eccellenza; finchè non si avrà la coscienza profonda che sottrarre attività dovute allo Stato è come mancare al proprio dovere rispetto a ciascuno dei cittadini, che spendere male il denaro dello Stato è disprezzare il sacrificio dei cittadini, finchè non sia cresciuta anche in tutti la convinzione che chi delibera le spese e chi eroga i fondi pubblici agisce con la stessa scrupolosa durezza di chi è preposto alla riscossione delle imposte.

A creare questa coscienza dei cittadini deve operare — onorevoli senatori — anche ciascuno di noi, non solo quando agisce come parlamentare, ma anche quando agisce come uomo politico, come professionista, come cittadino, come capo famiglia.

L'opera del legislatore che approva le sanzioni contro gli evasori non sarà poi sufficiente, se ciascuno di noi non si sentirà obbligato ad operare anche contro la tendenza ad erogare il denaro pubblico senza quella vigilante severità che il sacrificio che si impone ai contribuenti richiede.

Se così noi stessi saremo i primi artefici del clima che vogliamo creare, la nostra legge sarà un buon mezzo per migliorare il costume; se noi non saremo degni della fiducia dei contribuenti, la nostra legge servirà solo ad accentuare i tentativi di frode.

Ma vi è anche un'altra conclusione che è pur necessario richiamare alla vostra attenzione.

Gli organi del potere legislativo devono ben chiaramente tener fede anche alle promesse di non aumentare, ma se mai ridurre le aliquote dell'imposta di ricchezza mobile e delle addizionali e della complementare; che altrimenti tutto il sistema viene meno.

Il contribuente deve poter esporre allo Stato la sua situazione fidando sulla chiara promessa del legislatore di non giungere fino alla spoliazione del cittadino con aliquote che ne assorbano radicalmente il reddito. Neppure per esigenze eccezionali. Se a questa promessa

si continuerà a mantener fede, se degli strumenti predisposti nel disegno di legge in esame si farà buon uso, se si eviterà il fiscalismo burocratico per cercare invece di colpire il reddito dove è, lo strumento che si va elaborando sarà veramente uno strumento che servirà alla realizzazione di una giustizia superiore anche nel campo tributario.

Con questi concetti i sottoscritti vostri relatori a nome della maggioranza della Commissione propongono a voi — onorevoli senatori — di approvare il disegno di legge nel testo della Commissione.

BERTONE e TRABUCCHI, *relatori*.

DISEGNO DI LEGGE

TESTO DEL MINISTERO

—

TITOLO I

DISPOSIZIONI SULLA DICHIARAZIONE E SULL'ACCERTAMENTO DEI REDDITI.

Art. 1.

Gli accertamenti delle imposte dirette devono essere motivati a pena di nullità.

L'obbligo della motivazione non ricorre se il contribuente che vi sia obbligato non abbia presentato la dichiarazione, ferme restando le norme dell'articolo 6, secondo comma, della legge 11 gennaio 1951, n. 25.

L'Amministrazione finanziaria ha facoltà di integrare o modificare la motivazione nel termine di prescrizione e in ogni caso nel corso del giudizio avanti le Commissioni di merito, promosso dal contribuente. È abrogato il secondo comma dell'articolo 20 della legge 8 giugno 1936, n. 1231.

Nel termine di prescrizione dell'azione della Finanza, anche in pendenza del giudizio promosso dal contribuente, gli accertamenti possono essere integrati o modificati, senza obbligo di preventiva audizione del contribuente, mediante notifica di un nuovo accertamento. In tal caso, il contribuente, che non abbia già ricorso, è rimesso in termine per ricorrere anche contro il precedente accertamento.

DISEGNO DI LEGGE

TESTO DELLA COMMISSIONE

—

TITOLO I.

DISPOSIZIONI SULLA DICHIARAZIONE E SULL'ACCERTAMENTO DEI REDDITI

Art. 1.

Gli accertamenti delle imposte dirette devono essere 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 omesso di dichiarare nè quando la dichiarazione manchi della indicazione degli elementi attivi e passivi richiesta dall'articolo 2 della legge 11 gennaio 1951, n. 25.

Art. 1-*a*).

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

Le deduzioni dell'Ufficio che modificano od integrano la motivazione dell'accertamento devono essere depositate presso la Segreteria della Commissione almeno 15 giorni prima della data fissata per la discussione.

Art. 1-*b*).

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.

Tale facoltà non può esercitarsi oltre il termine di prescrizione ancorchè sia pendente giu-

dizio, salvo quanto previsto dal primo comma dell'articolo 2-*bis* e nel quinto comma dell'articolo 4-*b*).

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.

Art. 2.

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, l'indicazione degli elementi in base ai quali è stato determinato l'ammontare imponibile.

Anche in questo caso, l'Ufficio può nel termine di prescrizione procedere a nuovo accertamento in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi di fatto e previa audizione del contribuente: e il contribuente è rimesso in termine per ricorrere anche contro il precedente accertamento.

Art. 2.

Se l'accertamento si conclude con la 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 regio decreto 11 luglio 1907, n. 560, sia dichiarata nulla, l'Ufficio deve provvedere, entro 90 giorni da quello in cui la pronuncia di nullità è divenuta definitiva, a notificare nuovo accertamento.

Art. 2-*bis*.

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.

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

Art. 3.

Quando il reddito dichiarato è inferiore ai due terzi di quello proposto nell'accertamento, l'organo giudicante ha facoltà di deferire al contribuente il giuramento su fatti specifici non di carattere estimativo aventi rilevanza ai fini dell'applicazione delle imposte dirette e che debbono essere a conoscenza del contribuente medesimo.

Qualora il contribuente sia una persona giuridica, possono essere chiamate a giurare le persone che hanno la legale rappresentanza e le altre che, ai sensi dell'articolo 5 della presente legge, sono obbligate a sottoscrivere la dichiarazione dei redditi.

Il giuramento è disposto con ordinanza motivata, la quale deve specificare i fatti su cui il giuramento deve essere prestato.

Il giuramento è prestato dinanzi all'organo che lo ha deferito secondo le modalità indicate nell'articolo 238 del Codice di procedura civile e deve risultare da processo verbale in duplice copia sottoscritto dalla persona che giura.

I fatti su cui è prestato giuramento si considerano rispondenti a verità, salvo quanto è disposto nell'ultimo comma di questo articolo.

Se il contribuente non presta giuramento, senza che sussista un legittimo impedimento, le deduzioni del contribuente stesso 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.

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.

Identico.

Art. 3.

Quando il reddito dichiarato sia inferiore ai due terzi di quello proposto nell'accertamento ed il contribuente abbia fornito un principio di prova, l'organo giudicante ha la facoltà di deferire al contribuente stesso giuramento su fatti specifici non di carattere estimativo che abbiano diretta rilevanza ai fini della applicazione delle imposte dirette e debbano essere conosciuti della 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 5 della presente legge, sono obbligate a sottoscrivere la dichiarazione dei redditi.

Soppresso.

Per la delazione e la prestazione del giuramento valgono, in quanto applicabili, le norme degli articoli 2739 del Codice civile e 238 del Codice di procedura civile.

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

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

L'organo giudicante può liberamente apprezzare il giuramento e trarre elementi di libera convinzione dalla mancata prestazione.

Identico.

Se è pronunciata condanna per falso giuramento, qualora non sia intervenuta decisione definitiva, 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.

Ai soli effetti della eventuale notifica del nuovo accertamento di cui al comma precedente, il compimento degli atti validi ad interrompere il corso della prescrizione penale nei confronti di chi ha giurato vale ad interrompere anche il corso della prescrizione della azione di accertamento da parte dell'Ufficio, e, se il procedimento per falso giuramento si iniziasse dopo decorso il termine di prescrizione per l'accertamento, il termine si ha per riaperto.

Art. 4.

Agli effetti della determinazione del reddito imponibile, la contabilità delle società ed enti tassabili in base a bilancio deve essere tenuta in modo che dalle registrazioni del libro giornale e nei vari conti si possano desumere chiaramente gli elementi attivi e passivi che concorrono alla determinazione del reddito, secondo il modello di dichiarazione vigente all'inizio dell'esercizio annuale. In ogni caso, le svalutazioni e le rivalutazioni devono essere registrate nel libro giornale e nel conto profitti e perdite in voci separate.

Le società ed enti indicati nel comma precedente devono tenere a disposizione degli Uffici distrettuali delle imposte dirette:

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

2) una nota illustrativa dei criteri seguìti nella valutazione dei cespiti del patrimonio aziendale;

3) un prospetto dei cespiti ammortizzabili, raggruppati per categorie omogenee rispetto alla durata del periodo di ammortamento, dal quale risulti per ciascun cespite l'anno di acquisto, il costo originario, la eventuale rivalutazione e svalutazione e l'ammortamento conteggiato in ciascun esercizio. Questa disposizione non è applicabile per i cespiti esistenti alla chiusura dell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore della presente legge.

Art. 4.

Le società e gli enti tassabili in base a bilancio e i contribuenti che chiedono di essere tassati in base ai risultati delle strutture 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 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

Le svalutazioni, per le quali non siano state osservate le disposizioni del primo comma e del n. 2 del secondo comma e gli ammortamenti relativi a cespiti per i quali non sia stata osservata la disposizione del n. 3 del secondo comma, non sono ammessi in detrazione.

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, nonchè 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, per le 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. 4-*a*).

Le imprese, che ai sensi dell'articolo 2214 del Codice civile sono obbligate a tenere libri e scritture contabili, le società e gli enti tassabili in base a bilancio debbono altresì tenere a disposizione degli 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.

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. 4-*b*).

Se le società e gli enti tassabili in base a bilancio e i contribuenti che chiedono di essere tassati in base alle 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 decreto-legge 17 settembre 1931, n. 1608, per la constatazione della mancanza o del rifiuto di esibizione delle scritture.

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 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 nè il contribuente può addurre prove presuntive, nè le Commissioni possono motivare in base a elementi presuntivi le loro decisioni difformi dall'accertamento d'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, o le perdite effettive sono indicate in misura maggiore della realtà, o sono iscritte spese o perdite inesistenti, o sono omesse od indicate in modo inesatto le registra-

zioni di entrate, o quando i fatti aziendali sono comunque riportati inesattamente o irregolamente in modo da concludere con un risultato diverso da quello effettivo, l'Ufficio ha facoltà con l'accertamento motivato di correggere ed integrare secondo il suo apprezzamento 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 ritenga applicabile il secondo o il terzo comma del presente articolo, la Commissione provvede secondo le norme dell'articolo 2-*bis*.

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.

Art. 4-*c*).

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 testo unico 17 settembre 1931, n. 1608.

Quando manchino o per irregolarità si dimostrino inattendibili i libri, documenti e scritture obbligatori, il contribuente che si op-

pone all'accertamento deve fornire la prova dei dati in base ai quali chiede gli sia accertato un reddito inferiore.

Art. 4-*d*).

Le tasse di concessione governativa previste dai numeri 111 e 112 della tabella alleg. *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 riscosse dall'Ufficio del registro nella cui circoscrizione l'impresa, l'Ente o la Società ha il suo domicilio fiscale.

Le tasse di cui ai numeri 111 e 112 della richiamata tabella allegato *A* al testo unico approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 1953, n. 112, modificato con la legge 10 dicembre 1954, n. 1164, sono stabilite nella misura unica di lire 200, anche per i libri, diversi da quelli di cui ai predetti articoli della tabella, previsti dal precedente articolo 4.

Nella dichiarazione dei soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 4-*a*) debbono essere riportati gli estremi della quietanza di pagamento della tassa di concessione governativa relative ai libri ai quali la dichiarazione si riferisce.

Art. 5.

La dichiarazione delle società e degli enti tassabili in base a bilancio deve essere sottoscritta, oltre che dalle persone che ne hanno la rappresentanza secondo la legge civile, anche dal direttore generale e dal capo contabile, in quanto siano persone diverse dalle prime.

Art. 5.

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.

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 nel comma precedente rende applicabile di pieno diritto il quarto comma dell'articolo 4-*b*).

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, 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 essi sottoscritte.

Art. 6.

Quando dalla dichiarazione dei redditi risultino 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 opponga simili passività, interessi passivi od altri oneri, l'ufficio delle imposte può richiedere al contribuente che sia presentato, entro un termine non inferiore ai 30 giorni, oltre la copia dei conti intrattenuti con l'istituto, un certificato dell'ente creditore. Tale certificato dovrà attestare l'ammontare dei suddetti elementi passivi indicati nella dichiarazione od opposti dal contribuente, con la specificazione di tutti gli altri rapporti, debitorî o creditorî, nonchè 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, dovrà menzionare esplicitamente che viene rilasciato su richiesta del contribuente ai fini del presente articolo.

Su richiesta del Ministero delle finanze, gli organi di vigilanza del credito controllano la esattezza delle attestazioni rilasciate dall'azienda od istituto di credito.

In caso di omessa presentazione dell'attestazione, le passività, gli interessi passivi od

Art. 6.

Identico.

Su richiesta del Ministro per le finanze, gli organi di vigilanza del credito controllano la esattezza delle attestazioni rilasciate dall'azienda od istituto di credito.

Identico.

altri oneri non sono ammessi in detrazione, 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. 7.

Le Amministrazioni dello Stato, comprese quelle autonome, e gli Enti pubblici e parastatali, sono tenute, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative o statutarie, a fornire, su richiesta degli Uffici distrettuali delle imposte dirette, tutti gli elementi, dati ed informazioni in loro possesso ai fini della esatta valutazione dei redditi in confronto di un qualsiasi contribuente.

La disposizione del comma precedente non si applica agli istituti ed aziende di credito, per i quali vige l'articolo 6, nè ai servizi dei conti correnti, libretti e buoni postali fruttiferi disimpegnati dal Ministero delle poste e delle telecomunicazioni.

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

Art. 8.

Le Camere di Commercio e gli Ordini professionali devono trasmettere entro il 31 marzo di ciascun anno all'Ufficio distrettuale delle im-

Art. 7.

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 nè 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, agli Istituti di assicurazione, per quanto riguarda i loro rapporti con gli assicurati del ramo vita, nè 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.

Identico.

Art. 8.

Gli Uffici provinciali del commercio e dell'industria e gli Ordini professionali devono trasmettere entro il 31 marzo di ciascun anno

poste dirette nella cui circoscrizione hanno sede l'elenco delle iscrizioni e delle cancellazioni intervenute nell'anno solare precedente.

all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette nella cui circoscrizione hanno sede l'elenco delle iscrizioni e delle cancellazioni intervenute nell'anno solare precedente, con indicazione della residenza e del domicilio fiscale di ciascun iscritto o cancellato.

Art. 9.

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 in carica nell'esercizio cui si riferisce il bilancio o rendiconto allegato alla dichiarazione, indicando per ciascuno il domicilio fiscale e l'ammontare dei compensi a qualunque titolo ad essi corrisposti, ancorchè non detraibili dal reddito mobiliare di categoria B della società od ente.

Art. 9.

La 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, nonchè quello delle somme a qualunque titolo erogate, ancorchè non siano detraibili dal reddito mobiliare della società od ente che fa la dichiarazione.

Art. 10.

I notai, gli agenti di cambio, le aziende ed istituti di credito, le società finanziarie e fiduciarie, i commissionari di borsa, i cambiavalute 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, nome e paternità, ovvero la ditta e il domicilio fiscale del venditore e dell'acquirente, e, se trattisi di enti, la loro denominazione e la sede legale;

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

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

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

Art. 10.

Identico.

Identico.

a) il cognome, nome e 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) *identico;*

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

d) *identico.*

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

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

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

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.

Identico.

Art. 11.

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 tassabile in base a bilancio.

Art. 11.

Soppresso.

Art. 12.

A decorrere dal 1° gennaio successivo all'entrata in vigore della presente legge chiunque corrisponda a stranieri o ad italiani domiciliati all'estero diritti di autore, 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, del 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, dell'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, del 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.

Art. 12.

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 provvederà 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 causale 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 27.

Art. 13.

A decorrere dal 1° luglio successivo a quello dell'entrata in vigore della presente legge, i datori di lavoro tenuti ad effettuare la ritenuta dell'imposta di ricchezza mobile e della imposta complementare sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti, devono, entro i primi venti giorni di ciascun mese, versare in Tesoreria le imposte trattenute nel mese precedente ai prestatori d'opera. I versamenti devono essere eseguiti alle Sezioni di Tesoreria della Provincia in cui i prestatori d'opera hanno svolta la loro attività, distintamente per circoscrizione di Ufficio delle imposte.

Nello stesso termine, i datori di lavoro devono presentare all'Ufficio delle imposte, nella cui circoscrizione i prestatori d'opera hanno svolta la loro attività, una situazione riassuntiva, relativa al mese precedente, dalla quale risulti: *a*) l'ammontare complessivo lordo delle retribuzioni corrisposte; *b*) l'ammon-

Art. 13.

Nell'elenco annuale previsto dall'articolo 3 del regio decreto 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 al singolo presta-

tare complessivo delle retribuzioni, al netto dei contributi posti dalla legge o dal contratto collettivo a carico dei prestatori d'opera, distinguendo la quota esente per effetto della detrazione di lire 240.000 ragguagliate ad anno, la quota assoggettata alla ritenuta dell'imposta di ricchezza mobile rispettivamente con le aliquote del 4 e dell'8 per cento, la quota assoggettata alla ritenuta per imposta complementare; *c*) l'ammontare delle imposte di ricchezza mobile e complementare trattenute e versate nel mese precedente, con gli estremi delle corrispondenti quietanze di Tesoreria. Entro il 31 marzo di ciascun anno, i datori di lavoro debbono, altresì, presentare al suddetto Ufficio delle imposte l'elenco nominativo dei prestatori d'opera che hanno percepito nell'anno precedente una retribuzione complessiva superiore al minimo imponibile dell'imposta complementare, con l'indicazione della retribuzione complessiva corrisposta a ciascuno.

Entro il 31 marzo di ciascun anno, i datori di lavoro debbono presentare all'Ufficio delle imposte, nel cui distretto hanno il domicilio fiscale, distintamente per ciascuna sede o stabilimento, un quadro riassuntivo dei dati richiesti nella prima parte del comma precedente.

Le imposte non versate a norma del primo comma sono accertate ed iscritte in un ruolo straordinario al nome del datore di lavoro e riscosse in unica soluzione con la sopratassa di cui al quinto comma dell'articolo 27.

Le disposizioni dei comma 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. 14.

I maggiori valori delle attività delle imprese, in qualsiasi forma costituite, concorrono a formare il reddito imponibile nell'esercitore 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.

Soppresso.

Soppresso.

Identico.

TITOLO II.

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

Art. 14.

Identico.

cizio 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 a mente della legge 11 febbraio 1952, n. 74.

Art. 15.

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 acquistati gratuitamente.

Il contribuente ha, tuttavia, facoltà di procedere alla valutazione in base al costo dei singoli titoli, purchè abbia comunicato tale scelta 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.

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. Per le azioni non quo-

Art. 15.

Identico.

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.

Identico.

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

Identico.

tate 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 comma precedenti, può venire mantenuta dal contribuente negli esercizi successivi. Rimane ferma in ogni caso l'applicazione dell'articolo 14 della presente legge nell'esercizio in cui un maggior valore, in confronto a quello attribuito ai titoli nell'esercizio precedente, venga iscritto in bilancio, distribuito o realizzato.

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.

La minore valutazione in confronto al costo attribuita ai titoli alla chiusura di un esercizio in conformità alle disposizioni dei comma precedenti, può venire mantenuta dal contribuente negli esercizi successivi. Rimane ferma in ogni caso l'applicazione dell'articolo 14 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.

Identico.

Art. 16.

I redditi sottratti a tassazione negli esercizi precedenti concorrono, ai soli fini della tassazione definitiva di conguaglio, a formare il reddito imponibile nell'esercizio in cui sono iscritti in bilancio, imputati a capitale, o distribuiti.

Per il primo esercizio successivo alla data di entrata in vigore della presente legge l'imposta 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. 16.

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 emergano dal bilancio.

Identico.

Art. 17.

Le disposizioni dell'articolo 9 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, si applicano anche nei riguardi dei contribuenti che ne abbiano fatto richiesta nella dichiarazione relativa al primo esercizio chiuso dopo l'entrata in vigore della presente legge o, per le imprese di nuova costituzione, dopo la costituzione stessa.

Art. 17.

Soppresso.

Art. 18.

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

Nei confronti delle società e degli enti tassabili in base a bilancio, gli interessi passivi sono detraibili 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.

È abrogato l'articolo 15 della legge 8 giugno 1936, n. 1231.

Art. 19.

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

I redditi contemplati dalle norme predette, a decorrere dalla data stessa, non formano oggetto di accertamento separato *una tantum* e concorrono a formare il reddito di ricchezza mobile di ciascun anno, in una con 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. 20.

Le società e gli enti tassabili in base a bilancio hanno facoltà di portare l'ammontare della perdita di un esercizio in diminuzione del reddito degli esercizi successivi per non oltre un quinquennio.

Art. 18.

Per la determinazione del reddito imponibile agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile sono detraibili, nell'esercizio in cui sono state sostennute, esclusivamente le spese e le passività inerenti a redditi assoggettabili all'imposta stessa, nonchè 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 di essere tassati in base ai risultati delle scritture contabili, gli interessi passivi sono detraibili 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.

Soppresso.

Art. 19.

Identico.

I redditi contemplati dalle norme predette, 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, in una con tutti gli altri redditi derivanti dalla medesima attività industriale, commerciale o professionale del soggetto.

Identico.

Art. 20.

Identico.

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. 20-*bis*.

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. 21.

Le somme erogate dalle imprese, a titolo di liberalità, in favore del personale dipendente ovvero in favore di enti, istituti o associazioni legalmente riconosciute 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 sia l'istruzione, l'educazione, l'assistenza sociale, il culto o la beneficenza.

Art. 21.

Identico.

TITOLO III

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA COMPLEMENTARE.

Art. 22.

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

TITOLO III.

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA COMPLEMENTARE.

Art. 22.

Identico.

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. 23.

Chi omette di presentare la dichiarazione è punito con l'ammenda da lire 30.000 a lire 300.000. La detta ammenda viene raddoppiata in caso di recidiva e triplicata in caso di recidiva reiterata.

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

Le disposizioni precedenti si applicano senza pregiudizio delle altre sanzioni previste, per le singole imposte, dalle norme vigenti, nei casi di mancata o infedele dichiarazione in dipendenza di accertamento o rettifica di ufficio.

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

Art. 24.

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) chiunque, avendo omesso l'iscrizione di attività negli inventari o bilanci o avendovi iscritto passività inesistenti, ovvero avendo formato scritture o documenti fittizi, o alterato i registri contabili, o avendo concorso a tali azioni od omissioni, non provvede in sede di dichiarazione dei redditi alla rettifica dei dati conseguenti;

TITOLO IV.

SANZIONI.

Art. 23.

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

Identico.

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

Identico.

Identico.

Art. 24.

Identico.

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) chiunque, anche al di fuori dei casi previsti dal n. 1, indica nella dichiarazione dei redditi passività inesistenti;

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

Quando i fatti indicati nel comma precedente comportino una evasione da imposta di speciale tenuità, si applica la sola pena della multa.

Gli Uffici delle imposte che abbiano accertato fatti costituenti reato ai sensi delle disposizioni di questo articolo, li denunciano alla Autorità giudiziaria, per il tramite dell'Intendente di finanza, il quale può aggiungere, sentito l'Ispettore compartimentale delle imposte, i rilievi che ritenga del caso.

È abrogato l'articolo 18 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608.

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 denunci le trattenute in misura non corrispondente alla realtà.

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

Quando alcuni dei fatti di cui ai numeri 1), 2) e 3) sia imputabile a solo titolo di colpa o sia imputabile a colpa anche solo la mancata conoscenza dei fatti indicati nel n. 1), si applica la pena dell'arresto fino a tre mesi e l'ammenda da lire 10.000 a lire 600.000.

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.

Quando i fatti indicati nei comma precedenti comportino una evasione da imposta di speciale tenuità l'Autorità giudiziaria applica la sola pena della multa o rispettivamente dell'ammenda.

Soppresso.

Soppresso.

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.

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

Art. 24-*a*).

È punito con la multa da lire 15 mila ad un milione l'amministratore e il membro degli organi di controllo di società od enti tas-

sabili 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 ometta di denunciare le altre violazioni alle norme sulla tenuta delle scritture contabili.

Art. 24-*b*).

Coloro che sono stati condannati per i reati previsti dagli articoli 24 e 24-*a*) non possono essere eletti alla carica di sindaco della società per un periodo di cinque anni o, se eletti decadono dall'ufficio.

Art. 24-*c*).

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. 25.

Quando l'accertamento o la rettifica del reddito sono definiti per concordato prima che sia intervenuta alcuna decisione degli organi contenziosi ovvero per mancata opposizione del contribuente all'azione dell'Ufficio, si osservano le seguenti disposizioni:

1) la sopratassa 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 sopratassa 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

Art. 25.

Quando la procedura di accertamento o di rettifica sia definita con la dichiarazione prevista dall'articolo 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 566, prima che sia intervenuta alcuna decisione degli organi del contenzioso tributario, ovvero per mancata opposizione del contribuente all' accertamento dell' Ufficio, si osservano le seguenti disposizioni:

1) *identico;*

2) *identico;*

sopratassa 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 sopratassa 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'art. 6 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608, la sopratassa è ridotta ad un ventesimo dell'imposta definitivamente dovuta per un esercizio finanziario;

4) la pena pecuniaria, la multa e l'ammenda applicabili per fatti commessi in relazione all'accertamento del reddito definito sono ridotte ad un quarto. La presente disposizione non si applica per la multa prevista nell'articolo 24.

È abrogato l'articolo 24 del regio decreto 17 settembre 1931, n. 1608.

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

3) *identico;*

4) la pena pecunaria, la multa e l'ammenda applicabili per fatti commessi in relazione all'accertamento del reddito definito sono ridotte ad un quarto. La presente disposizione non si applica per la multa o l'ammenda previste nell'articolo 24.

Soppresso.

Identico.

Art. 26.

Le aziende e istituti di credito e le società finanziarie o fiduciarie, che rilascino le attestazioni previste dall'articolo 6 non rispondenti al vero, sono soggetti alla pena pecuniaria da lire 50.000 a lire 300.000.

I dirigenti, funzionari, impiegati, che abbiano scientemente firmato, in rappresentanza e per conto dell'azienda o istituto di credito e della società finanziaria o fiduciaria, attestazioni inesatte, incorrono in una pena pecuniaria nella misura stabilita nell'articolo 84, lettera *b*), del regio decreto-legge 12 marzo 1936, n. 375, e successive modificazioni, aumentata a norma dell'articolo 7, comma secondo, del decreto legislativo 21 ottobre 1947, n. 1250. L'infrazione è considerata giusta causa per la risoluzione del rapporto d'impiego.

Le pene pecuniarie previste nel presente articolo sono applicate con decreto del Ministro delle finanze, sentito il Comitato interministeriale per il credito ed il risparmio.

Art. 26.

Identico.

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

I dirigenti, funzionari, impiegati che abbiano firmato, in rappresentanza e per conto dell'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 24, in una pena pecuniaria fino a lire 1.500.000.

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

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.

Identico.

Identico.

Art. 27.

Per la mancata presentazione degli elenchi previsti nell'articolo 12, comma quinto, e nell'articolo 13, comma secondo, si applica una soprattassa pari alla metà delle imposte dovute sulle somme o retribuzioni corrisposte, oltre all'ammenda prevista dall'articolo 4, primo comma, del regio decreto-legge 30 gennaio 1933, n. 18.

Art. 27.

Per la mancata presentazione degli elenchi previsti nell'articolo 12, comma quinto, e nell'articolo 3 del regio decreto 3 gennaio 1933, n. 18, modificato dall'articolo 13 n. 1 della presente legge, si applica una soprattassa 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, numero 18.

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

Identico.

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

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

Indipendentemente dall'applicazione delle sanzioni stabilite nei comma precedenti, coloro che abbiano provveduto ai versamenti prescritti dagli articoli 12 e 13 senza effettuare la ritenuta a carico dei percipienti delle somme o retribuzioni corrisposte sono soggetti alla soprattassa pari alla metà delle imposte non trattenute.

Indipendentemente dall'applicazione delle sanzioni stabilite nei comma precedenti, coloro che abbiano provveduto ai versamenti prescritti dall'articolo 12 senza effettuare la ritenuta a carico dei percipienti delle somme corrisposte sono soggetti alla soprattassa pari alla metà delle imposte non trattenute.

Nel caso di mancato versamento si applica una soprattassa 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.

Identico.

Art. 27-*bis*.

Per la mancata o incompleta presentazione degli elenchi prescritti dall'articolo 9 e 13, nn. 2 e 3, si applica la pena pecuniaria da lire 10.000 a lire 500.000.

Art. 28.

Per l'inosservanza delle disposizioni contenute nell'articolo 10 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. 28.

Identico.

Art. 29.

I segretari delle Camere di commercio ed i Presidenti degli Ordini professionali sono soggetti alla pena pecuniaria di lire 5.000 per ogni iscritto o per ogni ditta, nei cui riguardi non sia stata fatta la comunicazione all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette prescritta dall'articolo 8 della presente legge.

Art. 29.

I direttori degli Uffici provinciali del commercio e dell'Industria ed i segretari degli Ordini professionali sono soggetti alla pena pecuniaria di lire 10.000 per ogni iscritto o per ogni ditta nei cui riguardi non sia stata fatta la comunicazione all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette prescritta dall'articolo 8 della presente legge.

Art. 29-*bis*.

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, TRANSITORIE E FINALI.

Art. 30.

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.

Sono abrogati l'articolo 21 della legge 26 gennaio 1865, n. 2136 e l'articolo 5 della legge 11 agosto 1870, n. 5784.

Art. 31.

Per le imposte dirette iscritte in ruoli principali e suppletivi, posti in riscossione per esercizio finanziario ai sensi dell'articolo 18 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, il riferimento fatto in materia di privilegi dal Codice civile e dalle leggi speciali all'anno in cui l'esattore procede o interviene nella esecuzione ovvero all'anno precedente deve riportarsi, rispettivamente, all'anno finanziario in cui l'esecuzione è stata iniziata o l'intervento è stato effettuato, ovvero, all'anno finanziario precedente.

Il privilegio di cui agli articoli 62 della legge 24 agosto 1877, n. 4021 e 2759 del Codice civile deve essere riferito al credito dell'imposta iscritta nel ruolo principale dell'anno finanziario in cui l'esattore procede o interviene nella esecuzione e nel ruolo dell'anno finanziario precedente.

Qualora si tratti di ruoli suppletivi, il privilegio non può esercitarsi per un importo superiore a quello dell'ultimo biennio finanziario.

Art. 32.

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

Sarà indicato per ciascun contribuente l'ammontare dei singoli redditi o del reddito complessivo desunto dalla dichiarazione.

TITOLO V.

DISPOSIZIONI VARIE.

Art. 30.

Identico.

Soppresso.

Art. 31.

Soppresso.

Art. 32.

Identico.

Sarà indicato per ciascun contribuente l'ammontare dei singoli redditi e 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, risultanti dagli accertamenti d'ufficio.

Identico.

La pubblicazione è obbligatoria ogni quinquennio.

Art. 33.

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

« Le persone indicate nel comma precedente, che abbiano cessato di far parte dell'Amministrazione finanziaria dal 1° aprile 1954, non possono esercitare le funzioni d'assistenza e di rappresentanza, ancorchè inscritte in albi professionali, se non dopo trascorso un quinquennio dalla data del decreto che riconosce la cessazione del rapporto d'impiego presso l'Amministrazione finanziaria.

« Tale termine è ridotto a due anni se il rapporto di impiego sia cessato per collocamento a riposo per limiti di età o se l'esercizio si svolge fuori del compartimento o dei compartimenti presso cui il funzionario esercitò le proprie funzioni nell'ultimo quinquennio della sua attività.

« In caso di violazione delle norme previste dal presente articolo, il colpevole è punito con la reclusione fino a sei mesi o con la multa da lire 8.000 a 40.000 ».

Art. 33.

Identico.

« Alle persone indicate nel comma precedente, ancorchè siano iscritte negli albi professionali, è vietato per un triennio dalla data indicata nel decreto che riconosce 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 svolga fuori del compartimento o dei compartimenti presso i quali il funzionario esercitò 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 dal comma precedente ».

Art. 33-*a*).

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 ricorrente almeno venti giorni prima dell'udienza stessa, ancorchè 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. 33-*b*).

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

« La mancata presentazione del contribuente a cui sia 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. 33-*c*).

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

Art. 33-*d*).

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 tassabile in base a bilancio.

TITOLO VI.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI.

Art. 34.

I notai, gli agenti di cambio e gli altri soggetti indicati nell'articolo 10 della presente legge devono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge stessa, ottemperare alle disposizioni contenute nell'articolo medesimo nei riguardi delle operazioni in corso alla data suddetta. In caso contrario si applicano le sanzioni stabilite nell'articolo 28.

Nello stesso termine indicato nel comma precedente, le Camere di commercio e gli Ordini professionali devono trasmettere agli Uf-

Art. 34.

Le disposizioni dell'articolo 10 entrano in vigore il 1° ottobre 1955.

I notai, gli agenti di cambio e gli altri soggetti indicati nell'articolo 10, 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 28.

Soppresso.

fici distrettuali delle imposte dirette nella cui circoscrizione hanno sede l'elenco degli iscritti alla data di entrata in vigore della presente legge.

Art. 34-*a*).

Le norme di cui al n. 3 e 4 dell'articolo 4 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 4 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. 34-*b*).

Il certificato previsto dall'articolo 6 non può essere richiesto agli istituti nello stesso articolo indicati con riferimento a date antecedenti alla entrata in vigore della presente legge.

Art. 34-*c*).

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 delle residenze e del domicilio fiscale di ciascun iscritto.

Art. 34-*d*).

Le disposizioni dell'articolo 33 si applicano dal 1° aprile 1954.

Alle persone che hanno cessato di far parte dell'Amministrazione finanziaria prima del 1° aprile 1954 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. 35.

Entro l'anno 1956 il Ministro per le finanze è autorizzato a disporre anche separatamente per singole parti del territorio della Repubblica il rilevamento fiscale straordinario previsto dal Titolo IV della legge 11 gennaio 1951, n. 25.

Art. 35.

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. 35-*bis*.

L'articolo 21 della legge 26 gennaio 1865, n. 2136, l'articolo 5 della legge 11 agosto 1870, n. 5784, gli articoli 18, 24 e 33 del testo unico approvato con regio decreto 17 settembre 1931, n. 1068, e gli articoli 15 e 20 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, sono abrogati.

Art. 36.

Il Governo della Repubblica, sentita una Commissione parlamentare composta di cinque senatori e di cinque deputati, è autorizzato ad emanare, entro diciotto mesi dall'entrata in vigore della presente legge, testi unici concernenti le disposizioni generali, la riscossione nonchè le diverse imposte dirette apportando, oltre alle modifiche utili per un loro migliore coordinamento, quelle necessarie per l'attuazione dei seguenti criteri:

1) adattamento delle disposizioni alla esigenza di semplificazione dell'ordinamento dei tributi e di una razionale organizzazione dei servizi;

2) eliminazione delle disposizioni non rispondenti alle condizioni attuali dell'economia nazionale o di limitato rendimento tributario;

3) perfezionamento delle norme concernenti l'attività dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento dei redditi;

4) adeguamento delle norme ai princìpi contenuti nella legge 11 gennaio 1951, n. 25, sulla perequazione tributaria, e nella presente legge.

Art. 36.

Il Governo della Repubblica, sentita una commissione parlamentare composta di cinque senatori e di cinque deputati, è autorizzato ad emanare, entro diciotto mesi dall'entrata in vigore della presente legge, testi unici concernenti le diverse imposte dirette, le disposizioni generali, nonchè le norme sulla riscossione eliminando le disposizioni in contrasto con i princìpi 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;

Soppresso.

2) *Identico.*

Soppresso.