

GIOVANNI SBRESCIA

LA DEFINIBILITA' IN ADESIONE
DEGLI ACCERTAMENTI DELLE II. DD.
SOPPRESSE, IN RELAZIONE ALL'ART.
44 D. P. R. 636/72 INOTTEMPERATO

NAPOLI — 1980

**LA DEFINIBILITA' IN ADESIONE
DEGLI ACCERTAMENTI DELLE II. DD.
SOPPRESSE, IN RELAZIONE ALL'ART.
44 D. P R. 636/72 INOTTEMPERATO**

Tavola rotonda patrocinata dall'Ordine
dei dottori commercialisti del Tribunale di Napoli
23 aprile 1980

Relazione del dott. Giovanni Sbrescia
dell'Ordine dei dottori Commercialisti del Tribunale di Napoli

§ 1. - PROBLEMATICA DELL'ART. 44 DPR 26/10/72 n. 636

L'art. 44 D.P.R. 26/10/72 n. 636 ha provocato al primo impatto, da una sponda, lo smarrimento dei contribuenti; dall'altra, la solerzia (?) dell'A.F. ad ottenere, dalle Commissioni Tributarie, le pronuncie di estinzione delle vertenze non riassunte.

E' seguita una pausa all'attività dell'A.F. in tale direzione che è di difficile interpretazione.

Trattasi di comprensione per lo stato di disagio dei contribuenti e di attesa di eventuali interventi legislativi di tanto in tanto adombrati dalla stampa? O che si tratti di dubbi in ordine alla legittimità, già da qualche parte messa in dubbio, di possibili eccezioni di prescrizione, atteso che il termine biennale(1) in tema II.DD. per la riscossione è abbondantemente trascorso per tutte le contestazioni in atto? Sappiamo tutti infatti che, a forza di elucubrare sulla improba normativa dell'art. 44 si va facendo strada la teoria(2) — meglio: la interpretazione — per la quale la produzione dell'istanza di trattazione del ricorso era indispensabile per mantenere in vita la contestazione(3) e per la quale la ordinanza di estinzione del processo era atto « dovuto » per formalizzare una estinzione già verificatasi « ope legis », con effetto ex tunc, onde dallo spirato termine utile per la produzione della istanza sarebbe cominciato a decorrere il termine biennale per la riscossione, a mezzo delle iscrizioni a ruolo, dei tributi riscuotibili a mezzo ruolo. La teoria, ha una sua articolazione, nè è peregrina poiché si avvale di una sentenza della S. C. di Cassazione(4) quanto al momento operativo della « estinzione »: di una pronuncia della Commissione Tributaria di Rovereto(5) e di una Risoluzione Ministeriale(6). Non di meno, personal-

(1) L'art. 9 del D.P.R. 606 del 17/9/1979 (G.U. 288 del 21/10/79) ha modificato il termine utile per la iscrizione a ruolo (pareggiato al termine utile per gli accertamenti) limitatamente a quello dipendente da dichiarazione (1° co. art. 17 DPR 602/73) e non anche a quello avente altre origini, disciplinate invece nell'u. co. del detto articolo 17.

(2) Vedere l'articolo « Fisco e contribuente di fronte al discusso articolo 44 », apparso sul giornale « Il dottore Commercialista nell'Economia d'oggi » n. 11 del novembre '79 a firma: De Carlo, Leone, Di Censo.

Per altri miei dissensi (prescrizione o decadenza?) cfr. nota 34.

(3) cfr. nota n. 38.

(4) Corte di Cassazione, sentenza 27/7/56 n. 2754, citata nello articolo in nota 2.

(5) Commissione Tributaria di Rovereto decisione 1/1/1978 (sic!) citata nell'articolo sub 2).

(6) Risoluzione n. 7/4328 del 9/11/1977.

mente, non propendo per questa teoria (7) anche se non me la sentirei di ritenerla priva di qualsiasi fondamento. Ritengo invece che le contestazioni non riassunte (8) debbano considerarsi « pendenti », con tutte le conseguenze che vengo a trarre di seguito, fino al passaggio in « giudicato » della Ordinanza di estinzione (9).

§ 2. - INTRODUZIONE E GIUSTIFICAZIONE DELL'ORDINANZA DI « ESTINZIONE » NEL PROCESSO TRIBUTARIO

L'entrata in vigore della riforma del contenzioso tributario si è accompagnata con un disposto di legge veramente nefando (art. 44 DPR 636/72) formulato come segue: « *Istanza per fissazione d'udienza* » — Entro sei mesi dalla data di cui al secondo o al terzo comma dell'art. 42, (10) il contribuente deve chiedere la trattazione del ricorso o della impugnazione da lui proposta, con istanza diretta alla commissione competente ai sensi dell'art. 43 e presentata all'ufficio finanziario competente ».

La giustificazione giuridica della introduzione del disposto, accompagnata alla durata in carica pressoché illimitata dei

(7) La teoria non mi pare accettabile anche perché non dimostra di tenere in giusta considerazione la deroga legislativa contenuta nello stesso articolo 44 ove, nel III co., II parte, detta espressamente: « Dalla data della notificazione (dell'ordinanza alle parti: n.d.a.) decorrono o riprendono a decorrere i termini di decadenza e di prescrizione ». D'altra parte sono anche dell'avviso che la Ordinanza in quella teoria è configurata di natura « dichiarativa » mentre io ne sostengo, nel testo, la natura « costitutiva ». Ove se ne sposasse la natura « dichiarativa » acquisterebbe vera consistenza la teoria della estinzione « ope legis » con effetto ex tunc (termine ultimo per la produzione dell'istanza di riassunzione).

(8) Si avverte che solo per brevità, e sotto, l'influenza del linguaggio processuale civilistico, si parla di « riassunzione » mentre correttamente dovrebbe usarsi la espressione: « istanza di trattazione del ricorso ».

(9) cfr. nota n. 13.

(10) Art. 42 D.P.R., 636/72 co. II e III:

« Le commissioni saranno insediate in una data unica entro il 31 dicembre 1973 con decreto del Ministro per le finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale almeno trenta giorni prima della data stessa ». « Le commissioni eventualmente non ancora costituite alla data del provvedimento previsto dal comma precedente saranno insediate con le stesse formalità con separati successivi decreti. I ricorsi diretti alle commissioni non ancora insediate alla predetta data saranno presentati, con le modalità indicate dall'art. 17 ai competenti uffici finanziari, che ne cureranno l'invio, con le deduzioni di cui all'art. 18, alla segreteria della commissione entro novanta giorni dalla data di insediamento della Commissione stessa ».

giudici tributari (artt. 4, 6 e 11 DPR 636/72), è nella più accentuata caratterizzazione giurisdizionale del procedimento tributario.

La opportunità della istanza, negli atti ministeriali, si giustifica con la necessità (?) (sic!) di confermare la persistente volontà di mantenere in vita il processo (cfr. nota 38).

Non sembra il caso in questa sede di esaminare i vari profili di studio svolti per comprendere la equità del precetto, anche in ordine alla unilateralità del destinatario dello stesso, e per ottenere una sperata pronuncia di incostituzionalità della disposizione dell'art. 44! (11) Sta di fatto che incombe oggi su molti cittadini, presumibilmente i più sprovveduti, di ritrovarsi di fronte a situazioni di contenzioso spesso ignorato, a prima vista non rimediabile o perché è intervenuta la ordinanza di estinzione o perché esistono i presupposti per la emissione di tale ordinanza (mancata presentazione dell'istanza di riassunzione).

Si è discusso di possibili impugnative di queste ordinanze (12), ma ogni azione giuridica non si è configurata mai come rimedio alla inesistenza della istanza di riassunzione (13).

Un rimedio di merito non di meno ritengo non sia negato per altra via, e ne farà buon gioco, al riguardo, la disponibi-

(11) La Corte Costituzionale ha deciso la validità Costituzionale del contenuto dell'art. 44 D.P.R. 636/72 esaminato sotto il profilo dell'unicità del destinatario (contribuente: sì; A.F.: no!), della imprevedibilità della innovazione e della caratteristica di « mezzo subdolo » perpre-tato a danno dei cittadini (Sent. 63 del 13/4/77; 143 e 144 del 30/11/77; 48 dell'11/4/78).

(12) Art. 178 e 306 c.p.c.; Cass. I, 4155 dell'11/11/76; Ris. Dir. Gen. II,DD. II-2602 del 29/12/78. Cfr. nota n. 40. La estensione al procedimento tributario della normativa del processo civile è analogica non esplicito. Infatti il DPR 636/72 art. 39 fa espresso rinvio alla normativa cpc limitata-mente al I libro il quale si estende dall'art. 1 all'art. 162, lasciandone fuori la normativa della riassunzione. (L'ulteriore norma processuale civile applicabile in sede tributaria, per espresso rinvio, è solo l'art. 342 cpc per il caso previsto nel IV co. art. 40 DPR 636/72) cc II Pavia.

(13) Non sembra invero meritevole di credito la tesi Minuto secondo la quale il contribuente, in sede di iscrizione a ruolo dei carichi di imposta ex art. 44 potrebbe, in uno all'opposizione al ruolo, riassumere il giudizio (Giornale « Il dottore Commercialista nell'economia di oggi » ripreso sul « Bollettino L.A.D.C. — organo della Federladc — Dicembre 1979 — Anno V - n. 4 pg. 8), senza rinunciare a produrre la riassunzione entro sessanta giorni dalla notifica dell'ordinanza, per ottenere pronuncia di merito sul ricorso, il tutto con una dubbia macchinazione di ricorsi.

Né migliore credibilità credo possa riconoscersi alla tesi Masi Pietro Colajanni (Il sole 24 ore 20/9/79 ripresa dallo stesso « Bollettino » citato) secondo la quale l'Intendenza di Finanza nell'esercizio dell'auto-tutela, potrebbe sovrapporsi alla magistratura e agli uffici accertatori, per i quali ultimi non vi sarebbe motivo di esautorazione. Si potrebbe forse concordare sul riconoscimento di un'azione concordata ufficio-Intendenza.

lità dell'Amministrazione Finanziaria: ritengo cioè che, anche in assenza della istanza di riassunzione, lo accertamento non debba ritenersi ancora « res judicata » non più modificabile, bensì pratica « pendente » cui non è negata la applicabilità di tutta la normativa pre-riforma.

Non escludo perciò la definibilità in « adesione » ex articolo 34 T.U. 645/58 della contestazione, prima che intervenga l'ordinanza o prima che la stessa diventi definitiva.

Divenuta invece definitiva la ordinanza, potrebbe solo considerarsi il rimedio dell'« autorevisione » per « manchevole od erroneo accertamento » (14).

E' chiaro d'altra parte che tale rimedio si propone come atto unilaterale di giustizia cui dovrebbe aderire la parte; al contribuente non potrebbe comunque riconoscersi quella forza contrattuale che allo stesso spetta invece in uno stato contenzioso legittimamente in vita.

§ 3. - LA MANCANZA DELLA RIASSUNZIONE NON ESCLUDE LO STATO DI « PENDENZA » DELLA VERTENZA

Il concetto di « vertenza » in atto (o « pendente ») (15) è desumibile in antitesi al concetto di « res judicata ». Per quanto qui specificamente interessa, occorre distinguere innanzitutto:

a - I casi nei quali la ordinanza non sia stata ancora emessa, o sia stata emessa e però impugnata.

In tali casi il procedimento accertativo non ha concluso il ciclo contenzioso e pertanto l'accertamento non può considerarsi cosa giudicata bensì ancora pendente (16): il rimedio contro la « possibile » definizione di tale accertamento è nella

(14) La Risoluzione Dir. Gen. II.DD. n. 7/2348 del 3/8/79 (Guida normativa « Il Sole 24 ore » n. 29 del 30/12/79 pg. 450) dice fra l'altro testualmente:

« L'ordinanza quindi lascia intatto il rapporto sostanziale, in ordine al quale era sorta la controversia, non travolge la facoltà dell'ufficio di esercitare l'autotutela mediante l'annullamento dei propri atti ritenuti illegittimi ».

(15) « Per « pendenze » devono intendersi i rapporti di imposta non ancora definiti alla data della entrata in vigore del decreto considerando definiti a nostro avviso, quelli relativamente ai quali sia intervenuto concordato o sia decorso il termine di impugnazione dell'avviso di accertamento ». (Circ. Assonime 29/12/73 n. 22 in relazione al D.L. 5/11/73 n. 660 convertito in L. 19/12/73 n. 823 - Sez. II.DD. § II, punto 6, II cpv.).

(16) Ris. 11 - 679 Dir. Gen. II.DD. del 20/4/78; Ris. Dir. Gen. II.DD. 11 - 2602 del 29/12/1978.

definizione in adesione, oltre che in quanto di seguito verrò a dire sub b);

Il ricorso al così detto concordato (adesione) infatti non è punto escluso nella circostanza in esame specie che dal 1956 (17) il provvedimento di bonaria definizione perdette la caratteristica di atto transattivo per annoverarsi decisamente fra gli atti amministrativi unilaterali traenti efficacia dall'adesione del contribuente (18). D'altra parte, ancora nel 1958, si ritenne utile conservare la procedura della definizione per adesione perché si configurava il procedimento quale atto di giustizia, nel quadro del principio della autotutela. E' chiaro poi che non può ritenersi ostativa ad analoga procedura la inesistenza di una istanza di riassunzione e ciò sulla considerazione che comunque l'atto posto in essere dall'A.F. deve rispondere a requisiti di equità. Né problemi di forma possono impedire il perseguimento di questi fini di equità: ne soffrirebbe fra l'altro il I co. dell'art. 97 della Costituzione in ordine alla « imparzialità » ivi sancita (19) oltre che il principio della capacità contributiva (20). Ergo l'art. 34 T.U. 645/58 torna ancora applicabile in tutti i casi di vertenze ancora « pendenti » e quindi anche laddove manchi l'istanza di riassunzione, sem-

(17) Art. 4 L. 5/1/56 n. 1; art. 34 T.U. 29/1/58 n. 645.

(18) La normativa antecedente al T.U. 29/1/58 n. 645 disciplinava la definizione bonaria delle vertenze fiscali tra l'A.F. e il contribuente mediante stesura del « concordato » che era atto transattivo bilaterale per la cui validità e completezza si richiedeva la sottoscrizione di ambo le parti (rappresentante dell'ufficio e contribuente). L'art. 34 del detto T.U. ha dato l'ostracismo al termine « concordato » sostituendolo con quello di *adesione del contribuente all'accertamento*, quasi a ribadire che nella determinazione dell'imponibile non vi è possibilità di transazione.

(19) Art. 97 Costituzione, I co.: « I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità della Amministrazione. »

(20) cfr. nota n. 41.

La soluzione è in perfetta linea coi concetti espressi dallo stesso Ministero nella Ris. già citata 7/2248 nei punti in cui dice « Tale principio va cambiato con quello secondo il quale l'azione della A.F. deve perseguire il fine pubblico della *giustizia tributaria* nel senso di applicare i tributi secondo la capacità contributiva del soggetto passivo di imposta, nel rispetto degli artt. 3 e 53 della Costituzione cui fa riscontro il divieto di doppie imposizioni sancite dall'art. 7 del T.U. 1958 n. 645, ed ora dall'art. 67 del DPR 1973 n. 600 ».

Ed oltre:

« La potestà d'autotutela deve ritenersi opportuna fuori dai menzionati casi di preclusione, al fine di evitare allo Erario una condanna in sede giurisdizionale al rimborso delle somme indebitamente percepite con conseguente corresponsione degli interessi di cui all'art. 44 DPR 602 ed eventualmente al risarcimento del danno nell'ipotesi di ingiustificato ritardato rimborso ».

pre che non sia intervenuta ordinanza di estinzione passata in « giudicato » (21). D'altra parte, che l'Amministrazione si faccia scudo della « estinzione » anche nei casi visibilmente iniqui costituirebbe negazione dello Stato amministratore della Giustizia! (22)

b - I casi nei quali la ordinanza sia stata emessa e non sia stata impugnata.

In tali casi il procedimento, per avere esaurito il suo ciclo contenzioso, ha da ritenersi giudiziariamente definitivo; il rimedio alle possibili gravose ed inique conseguenze, allo stato attuale della normativa (23), è nella possibilità della revisione da parte della Pubblica Amministrazione del proprio operato nel principio dell'autotutela, senza alcuna forza contrattuale per il soggetto passivo.

Pertanto, è mio convincimento che, a lenire le possibili pene dei contribuenti che versano nel caso *a*), è sufficiente la equa ed aperta disponibilità dell'Amministrazione Finanziaria, al di là d'ogni formalizzazione, nel senso che alla Stessa è dato evitare la pronuncia di estinzione, attuando il mezzo dell'adesione (*concordato*), in tutti i casi nei quali equità lo consigli. Mentre per quanti versano nel caso *b*), se non vi sarà l'intervento legislativo che potrà porvi rimedio pieno, l'Amministrazione Finanziaria potrebbe ovviarvi solo ove ritenesse totalmente manchevole od erroneo « l'accertamento », con revisione, « sua sponte », del proprio operato nell'esercizio dell'autotutela (24).

La differenza formale è che nel caso *a*) la conclusione si formalizzerebbe con l'atto di adesione; nel secondo caso, eventualmente, con la richiesta di pagamento sulla nuova motivata determinazione, sull'esempio del disposto dell'articolo 34 Legge Registro 3269/23 dettato a disciplinare analoghe circostanze di valori sperequati, resi definitivi da mancata impugnazione. E per vero sul piano giuridico, è da dire che, accettare la applicazione di questi concetti alle ipotesi sub *a*) non si fa sforzo; meno immediato è il convincimento circa la applicabilità degli

(21) cfr. nota n. 39.

(22) cfr. nota n. 20.

(23) E' da augurare solo buona fortuna al progetto di legge presentato dal Senatore Schietronia del PSDI assieme ai colleghi Buzio, Cioce, Conti, Persini, Parrino e Martini (Il sole 24 ore del 4/10/79 pg. 13) o alla proposta di legge dell'on. Raffaele Russo del 15/11/79 n. 965.

(24) In ordine ai limiti della procedura vedere Ris. Min. 7/2348 del 3/8/79. Cfr. nota n. 25.

stessi nelle ipotesi sub *b*), intervenendo, in questa seconda ipotesi, in sovrapposto al precedente, il concetto della definitività della « ordinanza di estinzione ». Tanto perché, purtroppo, nel primo caso la definitività dell'accertamento è ipotesi che per divenire realtà abbisogna ancora del sigillo della « ordinanza »; nel secondo caso, è intervenuto anche tale sigillo.

L'ipotesi pertanto di procedibilità nel primo caso (e cioè la possibilità di non fare diventare definitivo un reddito da accertamento « non riassunto »), si articola sia dalla non definitività, al momento, dello avviso di accertamento, sia dalla possibilità per la A.F. di rivedere sempre i propri atti « difettosi ».

Nel secondo caso, l'ipotesi di superamento è da affidare solo alla possibilità di revisione dei propri atti da parte dell'A.F.

Non ci si può nascondere che, se in questo secondo caso è individuabile ulteriore limite alla autorevisione nel « diritto alla riscossione » già maturato (25), anche per la prima ipotesi potrebbe da qualche parte avanzarsi dubbio sulla possibilità di intervenire nella formazione del « Giudicato » da parte della stessa P.A. muovendo dalla considerazione che il difetto di parte (omessa presentazione dell'istanza di riassunzione) potrebbe avere già prodotto la definitività dell'accertamento.

Ma tanto non è, e il convincimento lo si deriva dalla individuazione della natura della « ordinanza ».

§ 4. - NATURA « COSTITUTIVA » DELLA ORDINANZA

I primi esami in ordine alla definitività o meno di un accertamento, ove manchi la riassunzione ex art. 44 DPR 636/72, vanno condotti sulla interpretazione del contenuto del provvedimento estintivo: la legge collega la estinzione esplicitamente e inderogabilmente alla « dichiarazione di estinzione », da pronunciarsi dal Presidente di Commissione e, soltanto dalla data di notifica alle parti di questo provvedimento, la legge fa decorrere, o riprendere a decorrere, i termini di decadenza e pre-

(25) La revoca non si ritiene ammissibile se all'obbligo del soggetto corrisponde un diritto della Pubblica Amministrazione. Per tale motivo — si ritiene — alla P.A. non è lecito rinunciare al diritto di imposta — « Nuovissimo Digesto Italiano » Utet 1968, voce « Atti Amministrativi » a firma Ranelletti-Amorth, § - 8 pg. 1490; Resta però il postulato costituzionale (art. 97) di « imparzialità ». D'altra parte però di diritto di imposta può parlarsi solo quando la imposta è maturata non quando ancora è in formazione il diritto al prelievo! Vedere al riguardo Ris. Dir. Gen. II.DD. 7/2348 del 3/8/79 nella Guida Normativa de « Il Sole - 24 ore » n. 29 del 30/12/1979.

scrizione (u.co. art. 44) (26). Superando, nella interpretazione della legge, il « significato proprio delle parole » (art. 12 preleggi), e soffermandocisi invece sulla « intenzione del legislatore » (art. 12 preleggi), si coglie subito che la estinzione in tanto opera in quanto il processo « sia *dichiarato* estinto ».

In assenza di una tale « dichiarazione » cioè, il processo non può considerarsi ancora « estinto ». La dichiarazione del Presidente ha pertanto carattere chiaramente costitutivo (27), ad onta dell'apparenza, atteso che un provvedimento giudiziario (o sentenza) è *detto costitutivo* quando ha per funzione di « costituire », modificare o estinguere rapporti giuridici, diritti soggettivi, o « status » fra le parti (28); è *dichiarativo*, o di mero accertamento, quando si limita a dichiarare, ossia a riconoscere, la esistenza di un diritto o la estinzione dello stesso (29). Sostengono tale interpretazione le seguenti osservazioni:

- 1 - La legge prevede ipotesi di inoperatività della estinzione (30) e ciò riprova che è impossibile collegare la estinzione esclusivamente alla lettera della legge occorrendo, invece, sempre una pronuncia del Giudice perché l'accertamento si tramuti in diritto alla riscossione.

(26) Emerge subito la illegittimità di quelle iscrizioni a ruolo dell'intero carico accertato (in luogo del terzo — 1/3 — ex lege n. 38/78 effettuato da parte di taluni uffici, pure in assenza del provvedimento di estinzione; iscrizioni operate nel convincimento che la estinzione operasse « ipso jure » e quindi senza la necessità di specifica pronuncia del giudice!

(27) La natura dell'ordinanza è certamente istruttoria — artt. 178 e 308 c.p.c. — Trattasi di provvedimento che definisce sostanzialmente la vertenza e ciò consente reclamo al Collegio (Ris. Dir. Gen. II.DD. II-2602 del 29/12/78 Cass. I, 4155 del'11/11/76 — conforme dottrina —).

La natura dell'ordinanza appare sul piano sostanziale, dichiaratamente costitutiva ed a tale conclusione si perviene, se non ci si inganna, intendendo alla lettera la espressione usata dal legislatore al III co. dell'art. 44 ove dice: « In difetto di tale istanza il processo è *dichiarato* estinto... ». Che tale provvelimento però sul piano sostanziale sia costitutivo è dimostrato dal fatto che solo dalla data della sua notificazione « decorrono i termini, o riprendono a decorrere i termini di decadenza o prescrizione » La particolarità di talune circostanze, quali i ricorsi tardivi in ordine ai ricorsi principali e incidentali cui si collega la circostanza estintiva, oggetto del giudizio, conferma la natura costitutiva del provvedimento (C.M. 11/24517-19/6/74). Cfr. nota 11.

(28) La modifica dello « status » consiste nel passaggio dallo stato di « contestazione » (che è: non-diritto), allo stato di « definitività » che è *diritto* alla riscossione delle imposte.

(29) Messineo F., — Manuale di diritto civile e commerciale — Giuffrè 1957 paragrafo 11 n. 7.

(30) IV co. art. 44: « La estinzione non opera se... ».

- 2 - Se è indispensabile l'intervento del Giudice perché si renda operante la estinzione del processo e se solo dalla data di notifica alle parti del provvedimento riprendono a decorrere i termini, vuol dire che gli effetti non si producono « ope legis » ex tunc (31), ma, ex nunc, per effetto dell'ordinanza che interviene a « costituire » il diritto alla riscossione. Per contro, se all'ordinanza si fosse voluto attribuire valore dichiarativo, tutti i termini, e specie quelli prescrizionali sarebbero dovuti decorrere dallo spirare del termine ultimo utile per riassumere la vertenza e non dalla notifica alle parti del provvedimento estintivo, fra l'altro suscettivo di reclamo (32). L'« actio iudicati » cioè è esperimentabile dalla data di notifica dell'ordinanza e non dal giorno successivo al termine ultimo fissato dalla legge per produrre la riassunzione. Ciò riprova che la costituzione del diritto è nella pronuncia di estinzione, e non nella legge che è solo fonte normativa per la pronuncia.
- 3 - L'ordinanza è revocabile, mentre se l'effetto ostativo derivasse solo dalla legge e la ordinanza fosse solo dichiarativa, se cioè la ordinanza fosse di mero accertamento, non dovrebbe riconoscersi revocabilità al provvedimento. Se tutto quanto dedotto non fosse vero avrebbe ragione l'altra tesi che sostiene la estinzione ex tunc del processo sulla scorta della Sentenza Cass. 27/7/56 n. 2754 (33), della decisione Comm. Trib. I Grado Rovereto 1/1/78 e della Ris. Min. n. 7/4328 del 9 novembre/77: « L'effetto sarebbe che i termini prescrizionali (34) decorrerebbero dall'ultimo

(31) La sentenza Cass. 2754/56, emessa in sede civilistica, che ispira la tesi « prescrizionale » (vedi nota 4), per vero, non considera la « variante » al tema introdotta giusta dall'art. 44 in esame e per la quale la decorrenza dei termini decadenziali e prescrizionali è espressamente spostata alla data di notifica alla parte della ordinanza.

(32) vedi note n. 12 e 40.

(33) Sentenza 2754 riportata sul giornale « Il dottore Commercialista », organo dei dottori commercialisti di Roma n. 11/79 pg. 6 « La estinzione del processo, nei casi previsti dalla legge, benché sia subordinata all'eccezione della parte interessata prima di ogni altra sua difesa, opera di diritto, nel senso che la dichiarazione di essa retroagisce al momento in cui la causa di estinzione si è verificata ». Lo stesso giornale è la fonte per le altre connesse citazioni nel testo.

(34) Il giornale di cui alla precedente nota, nello articolo « Fisco e contribuente di fronte al discusso art. 44 » a firma Carlo De Carlo, Guido Leone e Renato Di Censo, pubblicato a pag. 6 sottolinea che trattasi di termini decadenziali e non prescrizionali. Ove vi fosse bisogno di dimostrare che il termine è di prescrizione basta leggere l'art. 9 della L. 8/6/36 n. 1231 (che è il precedente storico dell'art. 180 T.U. 645/58 ove è detto: « Il diritto della Finanza di eseguire l'iscrizione nei ruoli suppletivi si prescrive. » e la Comm. Centr. Sez. III, 24/11/47 n.

giorno utile per la produzione dell'istanza di riassunzione e non dalla notificazione alla parte dell'Ordinanza che dichiara la estinzione del processo ».

§ 5. - POSSIBILITA' GIURIDICHE DEI RIMEDI PER VERTENZE NON RIASSUNTE

Si è detto che le contestazioni, ancorché non riassunte devono considerarsi « pendenti » se ancora non siano intervenute, e siano passate in giudicato, le ordinanze di estinzione ex art. 44 DPR 636/72. Ne discende — si è detto — che ad esse torna applicabile il disposto dell'art. 34 del T.U. 29/1/1958 n. 645.

Si è anche detto che rimedi amministrativi, nel rispetto pieno della legge, esistono anche per gli accertamenti per i quali sia intervenuta la « definitività » dell'ordinanza.

Per convincersi meglio di tanto è il caso di esaminare la disciplina delle definizioni nel contesto delle norme tributarie ante-riforma anche alla luce del precedente legislativo contenuto nell'art. 34 legge Registro 3269 del 30/12/1923, inteso quale sicura promanazione in sede tributaria di principi acquisiti di diritto amministrativo più che norma eccezionale, derogativa ai principi generali.

Se si ammette tanto, viene da esaminare, poi, quali le concrete possibilità e le condizioni perché l'A.F. intervenga sullo stato di pratiche pendenti, processualmente, ma per le quali una « partigiana » disposizione di legge ne legittima le conclusioni ad Essa più favorevoli.

L'esame della disciplina delle definizioni fiscali va condotto su due direttrici, poiché, se è vero che le considerazioni giuridiche sugli atti amministrativi sono univoche e che l'art. 44 è unico nel senso che esso disciplina ogni ipotesi di pratiche « pendenti » sia del settore delle imposte dirette che di quello delle imposte indirette, è da dire che, ai fini delle imposte indirette, più segnatamente per le imposte di registro e di successione, la legge arriva a superare finanche la « res judicata », ammettendo ancora definizioni amministrative. A maggior ragione sembra doversi ammettere la possibilità di definizioni amministrative quando il caso non appartenga ancora alla « res judicata », come per il caso di « istanza non prodotta » ma an-

93343 ove fra l'altro si legge: « ...l'iscrizione nei ruoli suppletivi si prescrive col decorso... » (De Angelis Testa, Potenza, — T.U. delle leggi II.DD. — Giuffrè, Milano, 1959, pg. 613).

che di temibile « Ordinanza » estintiva non ancora emessa, o emessa e impugnata.

Infatti l'art. 34 L. Registro 3269/1923 disponeva: « Decorso il termine di trenta giorni senza che il contribuente abbia ricorso, egli decade dal diritto di contestare il valore notificatogli, *ma resta tuttavia all'Amministrazione la facoltà di ridurre, con motivata decisione, questo valore...* ».

Lo stesso concetto lo si ritrova, ai fini successori, nella legge 3270 del 30/12/1923 art. 34 e ss.

A riforma attuata questi principi dall'A.F. sono ritenuti ancora applicabili come dimostrano la Ris. Min. 311/124/1973 e la Circ. Min. n. 4/320645 del 23/1/76. Quest'ultima si esprime testualmente: « Con risoluzione ministeriale n. 311-124/73 dell'11 aprile 1973, è stato precisato che l'Amministrazione ha tuttora la facoltà di ridurre, con motivata decisione, il valore accertato e resosi definitivo per mancata opposizione nei termini prescritti, allorquando risulti manchevole od erroneo l'accertamento eseguito ».

In tema di imposte dirette (e di altre imposte indirette oltre Registro e Successione) non esiste un disposto esplicito che soccorra in casi simili onde, nella ipotesi che la estinzione dovesse comunque operare, non torna che appellarsi nei *limiti della disponibilità* della P.A., alla possibilità di revisione da parte della Stessa, del proprio operato perché lo si riporti ad equità secondo canoni di obiettivo riesame di quanto in precedenza posto in essere (35).

Infatti gli atti amministrativi (36), secondo principi generali di diritto amministrativo, al quale non resta estraneo il diritto tributario, conoscono come forma di autotutela delle pubbliche amministrazioni, ipotesi di annullamenti e di revoca. Si riconosce cioè che, quando l'autorità amministrativa si avvede che l'atto è inficiato da vizio, essa ne può pronunciare l'annullamento o la revoca. La differenza fra i due provvedimenti correttivi è che l'annullamento produce i suoi effetti *ex tunc*, mentre la revoca li produce *ex nunc*.

Corre obbligo di sottolineare che la revoca può conseguire a giudizio critico di merito e « prescinde dalla validità dell'atto, o, in ogni modo, non ne tiene conto » (37): la revoca —

(35) Per vero è mio convincimento che la normativa, la Risoluzione e la circolare riportate sono promanazione e conferma dei principi giuridici comuni circa la natura e la disciplina degli atti amministrativi più che norme eccezionali.

(36) Digesto - Voce: « Atti Amministrativi » I. p. 1490 § 8 e ss., UTET 1968.

(37) p. 1491 - I. col. del Nuovissimo Digesto Italiano UTET 1968, voce « Atti Amministrativi ».

infatti — consiste nella facoltà delle autorità amministrative di ritornare sui provvedimenti da loro emanati per ritirarli o *modificarli* quando, meri elementi di fatto o di diritto, vengano a dimostrare la necessità, o anche solo la convenienza, di un diverso provvedimento. E' ovvio che tale *facoltà* trova limite nel principio dei « diritti quesiti » e nel concetto dello « Stato di diritto » nonché, ai fini specifici impositivi, nel postulato di irrinunciabilità al diritto di imposta da parte della P.A. proprio perché all'obbligo del soggetto passivo corrisponde il diritto della P.A., soggetto attivo.

Il dubbio se un accertamento « pendente » dia luogo a un « diritto » di imposta è fugato da quanto già dedotto innanzi.

Ciò conferma che la mancata produzione dell'istanza di trattazione non è ostativa a rimedi amministrativi (concordati) proprio perché l'accertamento non ha ancora fatto sorgere un « diritto » concreto alla riscossione.

Riconosciuto così che è facoltà della A.F. revocare o modificare un proprio atto nel principio dell'autotutela, è da individuare quali le condizioni e le sollecitazioni significative, perché l'A.F. intervenga a rivedere accertamenti, che rischiano di diventare definitivi per effetto dell'art. 44 DPR 636/72.

§ 6 - CONDIZIONI PER INTERVENIRE ED OPERARE RIMEDI NELLA SISTEMATICA DELLE II.II. E DELLE II.DD.

Ritengo innanzitutto non si possa prescindere dalla conoscenza (dal rinverdimento per i meno giovani) dei criteri accertativi che si seguivano prima della riforma tributaria degli anni 70 che stiamo vivendo: In tale esame si prescinde dalla normativa dell'epoca perché fa d'uopo di più conoscere i *criteri concreti* in base ai quali si procedeva, ai fini della coerenza dell'esame che interessa.

Gli accertamenti rettificativi quasi mai portavano « prova » certa di evasione, così come quasi mai le dichiarazioni erano documentabili in toto. Il procedimento derivava dall'altro più remoto, non ricadente nei tempi di mie esperienze professionali, nei quali la definizione del reddito di un anno conservava validità per quattro anni consecutivi. Cioè il concetto di imponible, fino a tutto il 1973, era molto approssimato tant'è che la normativa, sul punto, restava molto scarna. Ne erano conseguenza e prova il fatto che gli accertamenti erano ciclostilati, argomentati, nei casi più comuni, in modo molto stereotipato, e le differenze fra un accertamento e l'altro erano

soltanto nei valori in notifica. Era anche consueto che i redditi di un anno non si usasse accertarli mai in misura inferiore a quelli accertati per l'anno precedente. Tutto ciò era noto al contribuente ed agli organi giudicanti onde pervenire ad un punto di incontro più o meno equo fra le parti era sempre possibile e non troppo arduo anche in assenza di documenti probatori. Era anche frequente che riduzioni del 30/40% sull'accertamento fossero concesse d'ufficio in sede di concordato (rectius: adesione) per cui riduzioni delle Commissioni Tributarie in tali limiti era frequente non comportassero appelli d'ufficio. Si poteva avere impressione di giocare a « guardie e ladri » tra Fisco e contribuente nel senso che il contribuente non si raccapricciava troppo di fronte ad un accertamento maggiorato del 50% circa rispetto alle sue previsioni di definizioni e che l'Amministrazione maggiorasse, di partenza, il valore per poi pervenire a quella definizione che — capitava talvolta (vedi fine 1973) — non si riusciva a raggiungere prima della notificazione dell'avviso di accertamento solo per problemi di tempo: era un modo come superare la perenzione dei termini.

E' chiaro che tanto lascia legittimamente presumere che gli accertamenti passibili di ordinanza di definitività per effetto dell'art. 44 sono tutt'altro che equi e ciò è sufficiente sollecitazione per un intervento equilibratore dell'A.F..

Ulteriore sollecitazione in tal senso sembrerebbe legittimo rinvenire nelle seguenti considerazioni:

a) - soltanto i più sprovveduti sono incorsi nell'omissione dell'istanza di riassunzione (38) onde uno Stato che si proclama e si configura sociale non può non tener conto dei danni e disagi a carico dei soli sprovveduti;

b) - le contestazioni per imposte precedenti alla riforma sono dovute a sicura iniquità accertativa dei valori notificati poiché quelle rimaste attualmente pendenti hanno superato anche la prova del decreto 660/73 convertito in legge 823/73 (condono) e ciò implica in linea di massima il giudizio assolutamente inaccettabile espresso dai destinatari, sugli accertamenti notificati;

c) - un Ente ospedaliero per l'anno 1970 verteva nella condizione estintiva per mancata riassunzione. Intervenuta l'ordinanza di rito, fu proposto ricorso alla Commissione di I grado che la decise negativamente; fu proposto appello. Ebbene, in sospensione di notifica della decisione di appello, il Ministero non accusò perplessità e, nel 1978, emanò la Risoluzione 11/2602

(38) L'istanza sarebbe dovuta servire a confermare la persistente volontà di mantenere in vita il processo: Circ. Min. 11/24517 del 18/6/74 delle Dir. Gen. Cont. riportato nel « codice della riforma tributaria » IPSOA/76, punto 3 art. 44 in fondo al III cpv DPR 636/72.

del 29/12/78 (Dir. Gen. II.DD.) del seguente tenore: ...«avendo l'ente ospedaliero proposto appello contro la decisione relativa al reclamo avverso l'anzidetta ordinanza del Presidente della Commissione di I grado e non essendo intervenuta ancora alcuna decisione in merito a tale reclamo, non si può negare che nel caso esaminato si sia prodotta una situazione di pendenza (39) non dissimile da quella ipotizzata nella ministeriale n. 11-679 del 20 aprile c.a.»(40). Conseguono la definibilità del contesto per via amministrativa, d'ufficio! L'obiettività di tale stato di pratiche non può, a mio parere, non costituire valido stimolo e avallo giuridico per una revisione critica degli accertamenti pendenti o che sono comunque in attesa della «punitiva» ordinanza. Senza considerare che la positiva soluzione aiutereb-

(39) 'E' quanto meno sconcertante considerare che l'A.F. considera «pendente» un accertamento posto nella fase processuale di impugnativa della ordinanza di estinzione, mentre non si dispone a considerare pendente lo stesso accertamento nella fase precedente a quella descritta e cioè quando la ordinanza di estinzione, conseguente alla omessa riassunzione, ancora non sia stata emessa. Sembrerebbe infatti che la «pendenza» l'A.F. la ricolleggi o, meglio, la faccia discendere, dalla impugnativa della ordinanza piuttosto che dal ricorso avverso l'accertamento. E' intuitivo invece che l'accertamento, sempre che impugnato, ancorché irritualmente (e non è il caso in esame) e quindi inefficacemente, *deve essere considerato «pendente»* fino a quando non sarà stato giudicato il ricorso con la emissione del provvedimento proprio previsto dalla legge, per la decisione di questo ricorso. Pertanto la esistenza del ricorso avverso l'accertamento produce lo stato di pendenza della pratica indipendentemente dal fatto che si sia ottemperato o meno al precetto della riassunzione di cui all'art. 44 in discussione. Appare pertanto destituita di qualsiasi fondamento giuridico la distinzione della fase processuale in cui versi la pratica per stabilire lo stato di pendenza o meno della stessa. Se si giudica pertanto «pendente» la pratica quando, in assenza di riassunzione, si sia in fase di opposizione all'ordinanza di estinzione, a maggior ragione la si deve ritenere «pendente» nella fase processuale precedente quando cioè ancora non sia stata emessa l'ordinanza. E allora ci si chiede: perché attendere la seconda fase processuale per riconoscere l'applicabilità dell'art. 34 (concordato) T.U. 645/58 e non la si dovrebbe riconoscere già nella precedente fase? Ne guadagnerebbe la giustizia e l'economia del tempo!

(40) La risoluzione riportata alla precedente nota così prosegue: «...In merito poi al problema della impugnabilità dell'ordinanza con la quale il Presidente della Commissione dichiara l'estinzione del processo, lo scrivente è del parere che nel caso in cui non sia stato riassunto (?) in termini il giudizio, ...è da ritenersi che ad esso sia... applicabile di disposto... che consente il reclamo al Collegio». — omisis — «Da quanto dianzi esposto sembra pertanto che l'azione accertatrice svolta nei confronti dell'Ospedale Civile di... debba essere abbandonata... e ciò alla luce delle considerazioni dianzi esposte che fanno ritenere *pendente* anche la controversia relativa a detta annualità.

be lo snellimento degli aggravati operativi negli uffici amministrativi fiscali, renderebbe spedita la riscossione, creerebbe finalmente un clima di maggiore collaborazione e fiducia fra fisco e contribuente.

Concludendo si sottopone all'A.F. la possibilità, nonché il diritto-dovere, di offrire ai contribuenti delle possibilità di ridurre ad equità quegli accertamenti ancora pendenti, e presumibilmente più iniqui, manchevoli o erronei, prima di promuovere le « ordinanze » di estinzione ex art. 44 DPR 636/72 presso i vari organi del contenzioso; nonché di operare revisione di quegli atti per i quali non fosse stata impugnata l'Ordinanza, nella considerazione che l'omissione è stata favorita dal convincimento, ingenerato da taluna stampa, che nessun ricorso fosse possibile avverso tali ordinanze.

Una diversa conclusione, oltre ad accreditare la « tesi prescrizione », produrrebbe sperequazioni con privilegio per gli Enti ospedalieri e collegherebbe il presupposto impositivo ad inadempienze « formali » con disattenzione per il disposto « sostanziale » dell'art. 53 della Costituzione dettato perché si operi imposizione sulla « capacità contributiva » del soggetto intesa in senso economico « reale » (41) e non in senso teorico: la motivazione della sentenza che dichiarò la incostituzionalità (42) della presunzione del maggior reddito annuo del 10% nei casi di omesse DD.UU (che gli artt. 80, 123 e 142 T.U. 29/1/58 n. 645 dichiaravano tassabili, rispettivamente per le imposte

(41) Nella Relazione Ministeriale al DPR 597/73, sull'articolo 8 si legge testualmente: « Va sottolineato il criterio della somma algebrica, introdotto dalla norma e diretto ad introdurre un concetto « reale » di reddito complessivo (dal Codice della Riforma Tributaria IPSOA art. 8 DPR 597/73 — edizione 1977 — Vol. I, pg. 885). Sull'aspetto di concretezza e realtà della capacità contributiva cfr. articolo su « il giornale dei dottori commercialisti » n. 1 del 1978 a firma Sbrescia Giovanni e Balsamo Francesco, intitolato: « Interpretazione della capacità contributiva sotto l'attuale profilo socio-economico » Vedere testo quivi in Appendice 2, del mio intervento depositato per gli atti del XVI Congresso Nazionale ANTI svolto a Taormina nei giorni 26/28 ottobre/79 (Atti in corso di stampa) con sintesi riportata a pg. 12 del Giornale dei dottori Commercialisti n. 12/79 sotto il titolo « Riforma Tributaria e sistema sanzionatorio » a mia firma e postilla sul N. 1/1980 pag. 14. Ancora: Un parere del Magistrato Manlio Esposito comparso su « Il Giornale dei dottori Commercialisti » n. 2 febbraio 1980 pg. 2.

(42) La Corte Costituzionale con sentenza 12/7/67 n. 103 dichiarò incostituzionali le maggiorazioni del 10% annue contenute negli artt. 80, 123 e 142 T.U. 29/1/58 n. 645, muovendo giusta dal presupposto della illegittimità della tassazione del reddito « presunto », atteso che quelle maggiorazioni non potevano configurarsi sanzioni (cfr. anche Micheli in commento alla detta sentenza in « Imposte Dirette Erariali » 1968, pg. 1067).

sui fabbricati di R.M. complementare) è la conferma che il precetto Costituzionale, va interpretato in senso « reale » e non « teorico ».

Con questa conclusione, contenente l'auspicio di « benevola considerazione », non vorrei si falsasse la posizione di diritto dei cittadini-soggetti passivi poiché, per vero, la posizione di predominio dell'A.F. ritengo sia solo formale, e ciò discende sia da quanto svolto in ordine al tema della prescrizione, che dalle considerazioni di doverosa equità e imparzialità, anche costituzionali (articoli 3, 53 e 97 Costituzione), innanzi esposte.

Se infatti si tiene conto che l'A.F. e, con essa, i suoi funzionari sono organi promananti da una collettività che liberamente si diede certe istituzioni (con i primi fondamenti nella Massima Carta fino alla più minuziosa disciplina interna agli uffici nei regolamenti interni; il tutto con ispirazione ad « equità » ed « imparzialità », disponendosi anche la revoca e l'annullamento degli atti iniqui) non v'è dubbio che nella legge v'è *diritto per il cittadino* alle correzioni delle iniquità che l'A.F., con suoi atti, pur dovuti, abbia perpetrato ai suoi danni, così come, in parallelo, v'è *dovere per Essa A.F.* a rimediare le iniquità procurate.

Giovanni Sbrescia

BIBLIOGRAFIA

- 1) Cocivera B., Raccolta delle istruzioni, circolari...», Giuffrè, Milano, 1978.
- 2) De Angelis, Testa, Potenza, T.U. delle II.DD., Giuffrè, Milano 1959.
- 3) Lamedica T., « Codice della Riforma Tributaria » IPSOA/76.
- 4) Messineo F., « Manuale di diritto civile e commerciale », Giuffrè, Milano 1957.
- 5) Micheli, commento a Sentenza Corte Cost. n. 103 del 12/7/67 in II.DD.EE., 1968.
- 6) Ranelletti-Amorth, Nuovissimo Digesto Italiano UTET 68, voce: « Atti Amministrativi ».
- 7) Sbrescia-Balsamo, « Interpretazione della capacità contributiva sotto l'attuale profilo socio-economico », Il Giornale dei Dottori Commercialisti » n. 1/78.
- 8) Esposito Manlio: « A proposito della risoluzione ministeriale della Direzione II.DD. 9-407 del 2 dicembre 1977 », su « Il Giornale dei dottori Commercialisti » n. 2 febbraio 1980 pg. 2.

ENCICLOPEDIAE - RIVISTE - PERIODICI - ATTI CONGRESSUALI

- I) « Nuovissimo Digesto Italiano » — Utet — Torino.
- II) « Imposte dirette erariali », Editrice Libreria Tuscolana, Frascati, 1968.
- III) « Bollettino della libera associazione dottori commercialisti » organo Federlac — Litografia Solari — Milano.
- IV) « Il Giornale dei dottori commercialisti » — organo del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti — Roma — n.ri 1/78, 12/79, e 2/80.
- V) « Il Sole/24 ore »: 20-9-79; 4-10-79; 30-12-79.
- VI) « Il Dottore Commercialista nell'economia d'oggi » — organo dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma — n. 11 — nov. 79.
- VII) Atti del Congresso A.N.T.I.

APPENDIDE 1

«Gioia Tauro sym- ancora una volta, og- classe politica di que- ra decide di farsi ca- elle speranze e delle tradite di questo po- ente, per ripresentar- oma, e chiedere final- una risposta concre- in termini di svilup- di occupazione reale piaghe endemiche di povertà massima terra. untamento è per il ggio di oggi, al tea- riano di Roma (vi peranno tute le rap- ranze elettive ed isti- li della regione, ma) ad esse vi saranno migliaia di operai e vani disoccupati) do- errà una grande as-

consegna prodotti ricoli

no di trattative tra ustriali e gli agricol- r i prodotti che sa- raccolti e destinati vorazione nel perio- ivo. L'importanza e- ca della questione ri- e si considera che i bello il pomodoro sche: due tra i mag- rodotti agricoli del torno che, negli anni hanno tanto fatto la gente, stupefatta distruzioni che se vano che — per quan- glia ridimensionarle o economico — rap- ano pur sempre un rave sul piano mo- i un Paese dove il ro di pesche e pomo- perpetra a poche mi- di metri di distanza ase della povera gen- quei frutti non può re per mancanza di

accordi riguardano lo i prezzi ma tutta nativa per le conse- li stabilimenti. Anni io della discordia e- rincipalmente gli im- i e la loro conside- come tar. Oggi que- blema è molto sfu- perché gli im- magri- fica unificati, da pe- ard hanno di mol- plicato il rapporto- ono solo le difficoltà i di consegna e nel- vigionamento.

FORSE SI APRE UNO SPIRAGLIO

Il contenzioso fiscale antecedente al 1974

Forse uno spiraglio per la vecchia questione dell' art. 44 del D.P.R. 636/72 viene dato ai contribuenti, in un recente studio del **dott. Sbrèscia**, fatto proprio dall' Ordine dei dottori commercialisti di Napoli. Il problema è questo: le contestazioni fiscali antecedenti al 1974 che dovevano essere ma non furono riassunte dai contribuenti entro il 31-12-1974 andranno a definirsi in danno dell'amministrazione finanziaria o in danno del contribuente?

Il dilemma ha origine dal combinato disposto dall' art. 44 del D.P.R. 636/72 e del 17 D.P.R. 602/73. Nel primo è detto che le vertenze per le quali il contribuente non abbia prodotto al «giudice» la istanza di fissazione dell'udienza per la trattazione del ricorso produce l' «estinzione» del processo. Lo stesso articolo precisa che l' «estinzione» sarà pronunciata dal presidente della commissione presso la quale è incardinata la vertenza. L'altro conno è nell'art. 17 II co. D.P.R. 602/73 ove è disposto che «le riscossioni con il sistema delle iscrizioni a ruolo vanno effettuate entro il 31 dicembre dell' anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo» (deve tenersi conto però anche delle proroghe di legge intervenute!).

E' chiaro che, per sapere, di volta in volta, se quest'ultimo termine perentorio è stato rispettato dall' amministrazione finanziaria occorre stabilire la decorrenza del biennio «(?)», c'è il «dies a quo» e, a secondo che lo si faccia risalire al 31-12-1974 (epoca ultima utile per la produzione dell'istanza di trattazione del ricorso) o all'epoca dell'emanazione dell'ordinanza di «estinzione» del processo, il dilemma si risolve a favore del contribuente per prescrizione del tributo e quindi illegittimità della riscossione attualmente (prima ipotesi) o dell'Amministrazione Finanziaria per inammissibilità del ricorso (seconda ipotesi).

L'articolazione del discorso è molto diffusa con valide considerazioni a favore d'ambo le tesi:

— quella tesi favorevole al contribuente (prescrizione) espone le risultanze di uno studio articolato su una sentenza della suprema corte, su una decisione di commissione tributaria e su una nota ministeriale.

L'altra, proprio **del Sbrèscia**, si articola sul concetto di «pendenza» della pratica secondo anche una nota ministeriale che sintetizzò tutto un ragionamento dottrinario sulla natura «costitutiva» o «dichiarativa» dell'ordinanza con sviluppo parallelo del pensiero in tema II D.D. di quanto è legislativamente operante (sotto taluni aspetti), fin dal 1924, in tema di imposte di registro e successione.

Accettando la seconda tesi, l'amministrazione finanziaria cui è rivolta la calda raccomandazione di **Sbrèscia** potrebbe ammettere a «concordato» (recte: adesione) quelle pratiche che, a riesame critico, meritino un rimedio per farle rientrare equamente nel concetto della «capacità contributiva» ex art. 53 Costituzione.

Per propiziare questa soluzione il Consiglio sta esaminando le iniziative più opportune per conseguire ai cittadini contribuenti che versano in tale situazione di disagio e di iniquità, la più equa soluzione, nell'interesse della giustizia. Intanto anche il consiglio nazionale sta operando il migliore interessamento in sede ministeriale e parlamentare perché si abbia legislativamente il rimedio radicale alla iniqua beffa per il contribuente ignaro, non sempre con colpa, dell'estinzione della controversia.

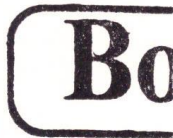
Francesco Seno

dichiarato il mir Giesi, alla conclus incontro ad alcuni sti — con legittim sfazione che ques na finalmente la Fi presentato al cons l'area industriale Calabria la doman assegnazione defn terreni su cui ver zato il laminatio di Gioia Tauro. I biamo anche defniti i suoi termini, ma relativo all'ind ne dei terreni su c sorgere l'impianto Melara, un impian nato alla fabbric missili anticarro c cuperà dai 600 ag pendenti. A quest sito, posso anche che la Oto-Melara chiesto un'area di zione di gran lu riora a quella gi tivata».

Ma ciò non basta tiere ci sono altre ni concrete. «Stia stringendo i tempi conosciuto lo stess si — per la real dell'impianto di m ne, e per i tre previsti per l'area gio Calabria di cor stica automobilis realtà, stiamo quin strando — ha co ministro — con i gli impegni che ave ticipato in Parlam no impegni concre

Nonostante ques pazioni confortanti Calabria intera si a questa ennesima popolare» con la e ne di sempre, ma tutto con il senso ticismo che anni o ze tradite hanno nella cultura di gente.

Pin



La prima riunit conferenza la m fono, emersa per un nutrito volume La seduta si è c spingendo i prezzi fatto segnare all'i consistenti se nel nifestata una rare

APPENDICE 2

XVI CONGRESSO NAZIONALE DELL'ANTI
TAORMINA 26, 27 e 28 Ottobre 1979

**CONDIZIONI DI REALTA' DELLA
RIFORMA TRIBUTARIA**

(Intervento sulla relazione d'Aietti:

« Problemi di attuazione della riforma tributaria »)

Dott. Giovanni Sbrescia - ANTI sezione Campania

§ 1. - PREMESSA PER L'ATTUAZIONE CONCRETA DELLA RIFORMA SONO LO STABILIMENTO DI RECIPROCA FIDUCIA FRA FISCO E CONTRIBUENTE E IL PRINCIPIO DELLA « SOCCOMBENZA ALLE SPESE ».

Il grande tema teorico-giuridico in sede fiscale di tutti gli anni 70 è stato la realizzazione di un sistema tributario in linea coi tempi, « costituzionale », agile, equo ed efficace.

La sua realizzazione ha assunto l'aspetto della grande « riforma » per la notevole diversificazione che si è inteso dovesse assumere rispetto al precedente sistema. E' probabile che non si esaurirà tutto il processo d'ammodernamento neanche con la conclusione del decennio e che ne occuperà buona parte del prossimo. I temi da chiarire, sviluppare e concretare in norme positive, sono ancora notevoli se è vero che ad oggi dei postulati fondamentali, costituenti la base di un sistema tributario moderno, ancora non sembrano del tutto acquisiti.

Fra essi, primi appaiono:

- a) - la conformità alla Costituzione che si ottiene perseguendo la tassazione di « una capacità contributiva » (art. 53 Costituzione) *effettiva* (economica) e non teorica;
- b) - la analiticità degli accertamenti e la preclusione sempre a procedimenti presuntivi che non abbiano almeno i requisiti dell'art. 2729 c.c.;
- c) - la formulazione di un sistema sanzionatorio non vessatorio ma giustamente punitivo per il trasgressore e non anche per la collettività (artt. 35 e 41 Costituzione).

Questi grandi temi non diventeranno mai realtà se non si costruiranno adeguate premesse di attuazione. E per vero, dopo la introduzione di articolate strutture contabili, i tempi sembrano maturi per orientarsi verso la sempre conclamata e mai attuata fiducia fra fisco e contribuente.

Senza risalire a tempi troppo remoti, in sede amministrativa si leggono frequenti ed anche appassionati accenti di fiducia fin dai tempi del primo tentativo di riforma sostenuto da Vanoni alla fine degli anni 40 e inizio degli anni 50. Purtroppo però proprio la professione di un indirizzo « fiducioso » e la realizzazione, in concreto, di un indirizzo che era negazione di fiducia, provocò, lasciandone eco, il peggior senso di sfiducia. Ciò perché per l'Amministrazione Finanziaria è stato sempre più facile perseguire i *dichiaranti* anziché gli *evasori*. Ed è triste considerare che il principio della rettifica generalizzata e costante, confortata da procedimenti e « giudizi » non vincolati a « certezza assoluta ma indiziaria », è stato sempre ap-

plicato, anche a sproposito con la conseguenza che anche i « dichiaranti » dovettero imparare ad essere « infedeli » per apprestarsi un minimo di difesa. Difesa che — è opinabile — sarebbe stata garantita indirettamente dalla eventuale esistenza o introduzione del principio di soccombenza alle spese di giudizio e ai danni e che, in mancanza, ovviamente, dovette affidarsi alla infedeltà (1).

Il danno nell'indirizzo anomalo — è evidente — era duplice: il dispendio d'energie per l'A.F. e la prosecuzione della vita indisturbata degli evasori totali sostanziali.

Ecco perché una legislazione e un comportamento ispirati veramente a reciproca fiducia è indispensabile per una seria riforma. Oggi che sussistono i presupposti contabili per credere che da parte dei contribuenti ci si è in gran parte allineati alla legge fiscale, spetta più che mai all'A.F. muoversi nella direzione della « fiducia », spostando le forze verso gli evasori e cioè deviando il personale dipendente dagli « arzigogoli interpretativi » per dubbi ed inefficaci recuperi da difetti formali, verso la copertura delle fasce di vera evasione sostanziale.

§ 2. - REQUISITI DI COSTITUZIONALITA' QUANTO AD EFFETTIVITA' DEL REDDITO

La normativa tributaria trova i suoi postulati fondamentali nella Costituzione della Repubblica, ove, a fianco a tanti principi fondamentali di vita di gruppo in ordine alla garanzia del diritto, alla eguaglianza dei cittadini ecc., si rinviene l'art. 53 che, al I co., testualmente recita: « Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva ».

La interpretazione del legislatore comune però ha deformato lo spirito ritenendo quel disposto una indicazione teorica e pertanto ha ritenuto bastevole, a creare il presupposto della imposizione, elevare a livello di « reddito » valori che in realtà

(1) Si intende dire cioè che se fosse esistita la disciplina della « soccombenza » la parte dichiarante il vero nulla avrebbe temuto in quanto l'A.F. sapendo di sopportare le spese di non sicura rettifica avrebbe fatto ricorso a tale strumento solo in presenza di dati dimostranti la evasione. Viceversa non sussistendo tale pericolo, si è sempre « accertato » da parte dell'A.F., la quale è riuscita sempre a recuperare delle « quantità » a tassazione grazie alla elasticità di giudizio ispirato ad « approssimazioni intuitive ». Si è verificato così che il contribuente anche onesto, per difendersi dalla vessazione ha dichiarato quel tanto in meno che recuperato poi in sede di accertamento desse luogo al prelievo fiscale sul giusto. Per contro l'optimum sarebbe stato dare fiducia al contribuente, rettificando solo quando meritava e perseguendo gli evasori sostanziali.

tali non sono, quasi che il reddito fosse un « nomen juris » avulso dai concetti economico-patrimoniali (2).

Ma anche in ciò leggesi la contraddittorietà del comportamento dello Stato poiché, quando emana atti amministrativi, si riferisce espressamente alla « capacità contributiva effettiva » (3), mentre quando legifera e poi applica in concreto i concetti legislativi introduce anche criteri teorici, capaci di creare materia imponibile « teorica » ed al di fuori di ogni realtà economico-patrimoniale (4).

Un esempio: I commi 3 e 4 dell'art. 74 D.P.R. 597/73, sospetti di incostituzionalità (5), ammettendo l'indetraibilità di costi e spese per difetti di forma, producono tassazione di « reddito teorico » ossia del « non reddito » (6).

(2) Si pensi alle plusvalenze tassabili ex art. 54 D.P.R. 597/73 per la parte costituita dai maggiori valori da svalutazione. Si attende imminente la sentenza che dichiari incostituzionale il procedimento ai fini INVIM, sulla considerazione che non costituisce sempre « reddito » il maggiore ricavo, onde pare legittima la estensione del concetto all'art. 54 detto. Si pensi ai « difetti formali » per i quali si disconoscono spese certamente sostenute e per i quali la legge autorizza il recupero a reddito. (Il disposto è sospetto di incostituzionalità proprio per difetto di effettività del reddito! (vedi nota 5). Né al recupero può riconoscersi carattere sanzionatorio altrimenti si avrebbero doppie sanzioni. E gli esempi sono molteplici ancora senza dimenticare la indetraibilità di perdite su cespiti esenti di cui all'art. 8 D.P.R. 597/73.

(3) Vedi: Rel. Min. sull'art. 8 del D.P.R. 597/73; l'articolo a firma prof. Micheli G.A., in commento alla Sentenza 103 del 12/5/67 che pronunciò la incostituzionalità della maggiorazione automatica del 10% annuo per i redditi non dichiarati, comparso sulla rivista « Imposte dirette erariali » 1968 pg. 1067 e prima apparso sulla Rivista Giurisprudenza Costituzionale 1967, 1525.

(4) Vedi nota n. 2. Altro esempio d'incostituzionalità per individuazione di reddito teorico è fornito dall'art. 38 D.P.R. 597/73 laddove dichiara imponibili le rendite catastali che sono teoriche e ancor più laddove dichiara imponibile il 20% (poi 80%) della rendita catastale aggiornata nei casi di unità immobiliari sfitte e quindi senza rendite. In tale circostanza potrebbe essersi individuata la capacità contributiva nella componente patrimoniale. Ma la tecnica e il diritto insegnano che le imposte patrimoniali sono concepibili solo « una tantum » poiché renderle ordinarie significa pagare col patrimonio inficiando direttamente la proprietà che invece la Costituzione all'art. 35 tutela.

(5) Decisione Comm.ne Trib. I grado sez.ne I Modena 18/4/79 a motivazione della ordinanza per non manifesta infondatezza della richiesta di incostituzionalità dell'art. 74 D.P.R. 597/73 apparsa sulla rivista « Imposte Lavoro e Previdenza » n. 9/79 pg. 631.

(6) L'assurda iniquità dei rigori formali si legge immediata appena ci si sofferma sulla seguente ipotesi: L'A.F. viene in possesso di un documento di acquisto di beni destinati alla rivendita (rientranti nell'oggetto sociale del soggetto passivo), senza rinvenire i beni stessi in magazzino né rinvenendo contabilizzati i proventi della vendita de-

Tali sono tutti gli articoli di legge che impongono adempimenti formali cartolari a pena di inammissibilità della detrazione e quelli che dichiarano imponibili proventi costruibili al di là di quelli effettivamente conseguiti.

§ 3. - REQUISITI DI CERTEZZA ED EQUITÀ'

Uno dei postulati del diritto, afferma sempre la dottrina giuridica, è la « certezza del diritto » (7). Il concetto si esaspera in sede penale ove vige finanche il principio: « in dubio pro reo ».

Cioè assolutamente non può procedersi a condanna se non quando la « certezza » sia incontrovertibile e indubitabile.

Atteso che il diritto tributario, almeno quanto all'aspetto sanzionatorio che lo accompagna, resta nello schema del diritto penale (8), è conseguente che anche in sede tributaria il principio informatore deve essere la « certezza », specie ai fini sanzionatori.

Nessun provento allora può essere dichiarato imponibile se non è certo che esso sia espressione di reddito secondo definizione da attingere alla disciplina specifica cui quello di reddito appartiene e rigettando la tentazione insana che il problema sia meramente giuridico per il solo fatto che la imposizione è disciplinata da legge.

E' di immediata intuizione quanto affermato. Diversamente si perverrebbe alla confusione ritenendo che la costruzione

gli stessi. Si legittima a questo punto la presunzione di vendita. I ricavi totali aziendali pertanto subiscono l'incremento corrispondente al valore di tale cessione.

Poiché i costi non possono accogliere l'importo del prezzo di acquisto per difetto di formalità contabile — mancato passaggio per il c/pp — pur prendendo avvio il rilievo dal reperimento del documento giustificativo del costo, i proventi diventano profitti netti, da sommarsi a quelli già dichiarati, per l'intera loro misura: E' questo altro tipico caso di reddito « teorico » che contraddice, al principio della « capacità contributiva » da caratterizzarsi invece di « effettività » economica. Si sottolinea ancora che tale aspetto non va confuso col sistema sanzionatorio nel senso di giustificare il procedimento quale noto effetto deleterio di comportamento deviante di cui è causa lo stesso soggetto passivo: sta di fatto che il reddito che così si sottopone a tassazione non rispecchia la capacità contributiva del soggetto!

(7) La « certezza del diritto » si pone in contrapposto alla « equità » - Messineo F., Manuale di diritto civile e commerciale, Giuffrè, Milano, 1967 - sez. 1 § 4 sub 11 pg. 80; cfr. anche ivi voce: « certezza ».

(8) Dus A. - Nuovissimo Digesto Vol. XX pg. 881. Contro: Rastelli e Malinverni - Atti XXI Congresso Commercialisti Venezia, da mio intervento - pg. 179 vol. I e 851 vol. II.

di un fabbricato o di un aereo o di un ponte sia fatto, nella sostanza, giuridico e non tecnico d'ingegneria, sol perché la legge ne disciplina alcuni aspetti. E l'esempio è estensibile ad ogni disciplina tecnica riconosciuta, fra queste compresa quella tecnico-commercialistica nel cui ambito ricade (9) appunto il concetto di reddito ed ogni problematica di sua determinazione.

D'altra parte però non può non farsi notare che il legislatore, di tali necessità, dà atto quando nell'art. 2 sub 16) della legge delega 825 del 9/10/71 dispose: « La determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali (sarà informata) secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica » (10).

E' solo da evitare allora che l'attuazione concreta non violi tale affermazione di principio, rendendo vani tutti gli sforzi di conferire alla determinazione del reddito carattere di « certezza », postulato fondamentale per vivere una riforma che non abbia ad incontrare le resistenze dei cittadini.

Il postulato della « certezza » deve poi vivere in uno col postulato della « equità » del sistema inteso sia nell'aspetto del riparto del carico della spesa pubblica fra « tutti » (art. 53 della Costituzione) sia nell'aspetto sanzionatorio, di cui si dirà nel successivo paragrafo.

L'aspetto della equità che qui tiene sottolineare è quello sociale attesa la indubbia funzione sociale dell'imprenditore privato (art. 41 Costituzione) delle cui sorti il legislatore non può non tener conto nell'intento di perseguire il benessere dei cittadini ed il miglioramento delle loro condizioni di vita, secondo il dettato degli articoli 2 e 9 della Costituzione.

A tale conclusione si perviene nella considerazione che lo stato di benessere può provenire solo dallo svolgimento di attività economiche capaci di assicurare tale benessere.

Le condizioni di svolgimento proficuo d'ogni attività corre obbligo le assicuri lo Stato nell'ambito della detta funzione.

Non può pertanto spingersi il prelievo fino al superamento

(9) Il D.P.R. 27/10/1953 n. 1067, pubblicato sulla G.U. 11/2/1964 n. 34 riconosce ai dottori commercialisti « competenza tecnica nelle materie commerciali, economiche, finanziarie, tributarie e di ragioneria » (art. 1, I co.).

(10) La disposizione delegata poi, contenuta nell'art. 52 D.P.R. 597/73 precisa ulteriormente che « il reddito di impresa è costituito dagli utili netti conseguiti nel periodo di imposta, determinati in base alle risultanze del conto dei profitti e delle perdite... ». Purtroppo però gli articoli che seguono sembrano autorizzare riserve sulla volontà di perseguire veramente e linearmente questi principi, come può arguirsi dal § 2.

del limite che neghi la sopravvivenza di quelle strutture economiche di base.

Ciò si riporta non per menzionare principi che appartengono abbondantemente alla letteratura economica quanto per sottolineare che la pressione va misurata in rapporto non solo alle aliquote ma precipuamente ai criteri di determinazione delle basi di commisurazione del reddito, essendo evidente che la costruzione di redditi « teorici » in aggiunta a quelli « effettivi », importa aggravamento della pressione tributaria.

Va pertanto, nel discorso della equità, tenuto conto del *prelievo totale* ragguagliato al reddito *effettivo* e non quello ragguagliato alla sommatoria del reddito effettivo in aggiunta a quello teorico. Dire cioè che il prelievo è del 25% del reddito non dà la idea esatta della pressione fiscale sul reddito di impresa se non si precisa che, per effetto di disposizioni formali, il reddito fiscale teorico, rispetto a quello « effettivo », può essere di gran lunga superiore (si pensi alla indetraibilità di perdite relative ad operazioni esenti di cui all'art. 8 D.P.R. 597/73).

Supposto cioè che il reddito di bilancio, emergente dal c/pp. sia pari a L. 1.000.000 e che a tale risultato abbia concorso negativamente una perdita per attività godente di esenzione di L. 3.000.000, fiscalmente il prelievo sarà ragguagliato a L. 4.000.000. Così che il prelievo del 25% sul reddito fiscale di L. 4.000.000 è pari a L. 1.000.000 e ciò significa che la pressione tributaria non è pari al 25% del reddito effettivamente goduto dall'azienda, ma al 100% dello stesso.

Come può definirsi il prelievo se non spoliazione? L'effetto comprensibile di tale iniquità è la disincentivazione e la evasione. Va pertanto tenuto sempre in debita considerazione il limite disincentivante del prelievo il quale produce o il crollo di quel bene cellulare economico della collettività che è l'azienda, con disattenzione del'art. 41 della Costituzione, o la evasione generalizzata.

§ 4. - REQUISITI DI AGILITA' ED EFFICACIA

Il sezionamento della vita dell'azienda in periodi annuali risponde ad esigenze acquisite che non abbisognano di menzione. Ma non può disconoscersi che questa esigenza si sfuma man mano che si ipotizza la resa del conto ad un Ente che travalichi la durata della stessa vita aziendale.

Quando cioè il conto va reso allo Stato è evidente che si potrebbe essere meno drastici nella individuazione della appartenenza dei fenomeni aziendali ai singoli anni o esercizi: Ha mi-

nori riflessi per lo Stato spostare un risultato da un esercizio all'altro di quanti ne possa avere per i privati, attesa la mobilità delle quote del reddito e specie nella società di capitali.

E' da riconoscere però che anche per lo Stato il problema esiste, ma non tanto da spingerlo ad una capziosità che produce solo dubbi e sanzioni, come per la imputazione di determinati costi e spese. Ne sono segnali le frequenti pronunce e risoluzioni in ordine alle operazioni a costi e ricavi sospesi per forniture o acquisizione di beni o prestazioni di servizi in genere con la creazione di sistemi misti di « competenza » e di « cassa » (11).

Il legislatore ha inteso invece interessarsene fin troppo con una legislazione che ha creato talvolta una dicotomia fra aspetto civilistico e aspetto fiscale del bilancio così che si è reso necessario in dottrina formulare e suggerire un « doppio binario » di formazione del bilancio. Conseguo che le dichiarazioni dei redditi abbisognano di prospetti di adeguamento per calcolare come dal reddito civilistico si passi a quello fiscale. E' chiaro che le complicazioni tolgono agilità al sistema frapponendo ostacoli sia agli operatori che al personale dell'Amministrazione Finanziaria indotte entrambe le parti ad arzigogoli interpretativi su poste che tutto sommato potrebbero solo rimbalzare delle risultanze da un esercizio all'altro senza che ne subisca, nella globalità, riflessi il prelievo fiscale: fra l'altro per lo Stato, la compensazione per il prelievo fra tutti i contribuenti, sarebbe immediata!

E allora la conclusione è l'auspicio che si raggiunga la unificazione del reddito economico d'impresa e del reddito fiscale, nell'intento di pervenire a una valida agilità nel comportamento fiscale.

E' chiaro però che il più agile sistema andrebbe accompagnato e garantito da un sistema sanzionatorio altrettanto agile, equo ed efficace, non vessatorio, né disincentivante.

Al riguardo mi limito alla sintesi di quanto ebbi a sostenere al XXI Congresso Nazionale dei dottori commercialisti tenuto in Venezia nel 1978. Là sostenni che un moderno sistema sanzionatorio passa per controlli efficaci mentre sanzioni vessatorie, oltre ad avere scarsa efficacia specie sui « peggiori » evasori, non sono in linea con gli artt. 35, 41 e 42 della Costituzione. Esse infatti, col loro potere deterrente, distruggono le aziende e quindi l'economia privata, anche quando sono condotte correttamente ma con possibili errori (in buona fede)

(11) Art. 53, co. III sub c) D.P.R. 597/73.

di interpretazione fiscale. La loro applicazione contraddice pertanto alla protezione del lavoro (art. 35 Costituzione) — la distruzione dell'azienda è la distruzione anche di posti di lavoro! — e all'indirizzo dell'attività economica privata a fini sociali (II co. art. 41 Costituzione), atteso che l'azienda, proprietà privata, è pur sempre un bene sociale (II co. art. 42 Costituzione).

§ 5. - CONCLUSIONI

La attuazione della riforma diventa realtà in linea coi tempi solo alle seguenti condizioni:

- che si instauri la conclamata reciproca fiducia tra fisco e contribuente;
- che si interpreti la vigente normativa, per copiosi versi pregevole, nella chiave del raggiungimento dell'obiettivo della « capacità contributiva » *effettiva* sinonimo anche di inderogabile analiticità degli accertamenti da costruire su dati certi obiettivamente e non capziosamente valutati;
- che si irroghino sanzioni, punitive ma non disincentivanti, e che non violino lo spirito degli artt. 35 e 41 della Costituzione.

E' preliminare a tanto la emanazione dei seguenti provvedimenti normativi: condono ampio (o « surrogati ») per porre definitivamente pietra sul passato: abbreviazione dei termini decadenziali a non più di due anni perché il prelievo sia più prossimo alla produzione del reddito, vincendosi così problemi di « usura » (gli interessi attuali psicologicamente sono usurari) e problemi di svalutazione monetaria; riformulazione dell'intero sistema sanzionatorio, attesi anche i notevoli sospetti di incostituzionalità, riguardando diversamente anche le sanzioni per tardivi versamenti delle ritenute di acconto (12).

Quanto sono venuto esponendo potrebbe apparire apologetico per i comportamenti devianti, a tutto danno di quanti

(12) Le ritenute d'acconto, versate entro il quarto giorno dal termine di scadenza previsto, importano la stessa sanzione di chi non versa affatto. Inoltre la misura del 50% su quattro giorni è pari ad un interesse del 4.500% (quattro giorni sono un novantesimo dell'anno onde per ottenere il ragguglio ad anno della misura del 50% occorre moltiplicare questo valore 90 volte: $50 \times 90 = 4.500!!$).

si conformano alla legge, propiziando così ai primi la coltura delle evasioni.

Ma ciò non é.

L'obiettivo resta quello della totale generalizzazione della imposizione nel preciso disposto dell'art. 53 della Costituzione solo che la strada che ritengo si debba percorrere deve essere quella equità e non della vessazione, salvaguardando il benessere collettivo che risiede nella efficacia della struttura aziendale del Paese e la salvaguardia delle finalità è nello strumento del controllo assiduo più che nelle onerose sanzioni che sotto tante forme propina la legislazione vigente.

Giovanni Sbrescia

BIBLIOGRAFIA

- 1) Cattani Luigi, *La Costituzione della Repubblica Italiana*, CETIM 1974
- 2) Cereti Carlo, *Diritto Costituzionale Italiano* — Giampichelli editore — Torino 1949.
- 3) Dus A., « *Teoria Generale dell'illecito fiscale* », Milano 1957.
- 4) Lamedica T., « *Codice della riforma tributaria* », IPSOA, 1977.
- 5) Messineo F., « *Manuale di diritto civile e commerciale* », Giuffrè, Milano, 1957.
- 6) Micheli A.G., « *Capacità contributiva reale e presunta* », in *Giur. Cost.* 1967, 1525 e in « *Le II.DD. erariali* » 1968.
- 7) *Atti XX Congresso Nazionale dei Dottori Commercialisti* — Genova — « *Cassa di risparmio di Genova e Imperia* ».
- 8) *Atti XXI Congresso Nazionale dei Dottori Commercialisti* — Venezia — « *Tipografia Commerciale Venezia* ».

R I V I S T E

- 9) *Giurisprudenza Costituzionale* 1967, 1525.
- 10) *Imposte, Lavoro e Previdenza* — USPI — Piacenza.
- 11) *II.DD. erariali* 1968 — Editrice libreria Tuscolana — Frascati.

I N D I C E

§ 1. - Problematica dell'art. 44 DPR 26-10-72 n. 636	Pag. 3
§ 2. - Introduzione e giustificazione dell'ordinanza di « estinzione » nel processo tributario	» 4
§ 3. - La mancanza della riassunzione non esclude lo stato di « pendenza » della vertenza	» 6
§ 4. - Natura « costitutiva » della ordinanza	» 9
§ 5. - Possibilità giuridiche dei rimedi per vertenze non riassunte	» 12
§ 6. - Condizioni per intervenire ed operare rimedi nella sistematica delle II.II. E DELLE II.DD.	» 14
Bibliografia	» 19
Appendice 1	» 21
Appendice 2	» 25
§ 1. - Premessa per l'attuazione concreta della riforma sono lo stabilimento di reciproca fiducia fra fisco e contribuente e il principio della « soccombenza alle spese »	» 29
§ 2. - Requisiti di costituzionalità quanto ad effettività del reddito	» 30
§ 3. - Requisiti di certezza ed equità	» 32
§ 4. - Requisiti di agilità ed efficacia	» 34
§ 5. - Conclusioni	» 36
Bibliografia	» 38