

/

ANTONIO EMANUELE GRANELLI

**L'ACCERTAMENTO DELL'IMPOSTA
SUL VALORE AGGIUNTO (*)**

(*) Testo della relazione presentata al Convegno di studi del Banco di Roma sul tema « L'I.V.A. imposta europea » (Roma, 21, 22, 23 giugno 1972).

SOMMARIO: 1. Generalità. Differenza fra il sistema applicativo e la struttura dell'I.G.E. e dell'I.V.A. Carattere (normalmente) istantaneo dell'I.G.E., contrapposto al carattere (normalmente) periodico dell'I.V.A. Ineranza della periodicità non solo al pagamento, ma alla struttura stessa dell'imposta. Conseguenti analogie del procedimento accertativo dell'I.V.A., con quello delle imposte dirette. — 2. Rilievi mossi, in ordine al sistema di accertamento proposto nello schema del D.L., dal Sottocomitato (Relaz. Bima). Obiezioni. Impossibile inquadramento unitario dell'I.V.A. nell'ambito della ripartizione fra imposte dirette e indirette. Esame delle situazioni che presuppongono l'imposta come indiretta, e di quelle che la presuppongono come diretta. Appartenenza, a queste ultime, del rapporto fra ciascun singolo obbligato e l'Amministrazione. — 3. Il procedimento di imposizione dell'I.V.A.: l'istituto della dichiarazione controllata. La dichiarazione annuale come (unico) oggetto di controllo in funzione accertativa. L'accertamento d'ufficio e la rettifica: differenze. In particolare: il diverso atteggiarsi dei due istituti rispetto alla contestazione di illeciti tributari. Gli effetti dell'accertamento. In particolare: il divieto di rivalsa. — 4. I termini di accertamento. Notificazione, motivazione, integrazione dell'accertamento. La nullità dell'accertamento conseguente a violazioni penalmente punibili: posizione del giudice penale rispetto alla controversia tributaria. — 5. I poteri che l'Ufficio esercita direttamente: questionario, invito a comparire, richiesta di atti, richiesta di notizie agli Uffici doganali. I poteri che l'Ufficio può esercitare soltanto tramite speciali funzionari o a mezzo della P.T.I.: ispezione ed accesso. Ipotesi in cui l'accesso deve essere autorizzato dal Pretore. I poteri della P.T.I. in materia di I.V.A. L'obbligo di trasmissione degli atti irregolari da parte dei giudici, arbitri, notai, eccetera. La c.d. presunzione di cessione. L'apposizione di contrassegni per determinate categorie di beni.

1. Le spiccate analogie, che possono rinvenirsi fra la disciplina del procedimento impositivo dell'imposta sul valore aggiunto, così come appare delineata nel Titolo IV dello Schema di decreto delegato predisposto dal competente Ministero ⁽¹⁾, e le regole attualmente in vigore per l'accertamento delle imposte dirette (artt. 31 e segg. del t.u. 29 gennaio 1958, n. 645), inducono ad alcune osservazioni circa la natura della novella imposta. Pur consapevoli della profonda revisione critica cui, dalla più

(1) Cfr. *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 62 e segg.

recente dottrina, è stata sottoposta la *summa divisio* fra imposte dirette e indirette ⁽²⁾, e avendo presente, quindi, il carattere essenzialmente « relativo » di tale ripartizione, che assume connotazioni e risultati assai diversi a seconda della funzione delle singole norme, rispetto alla cui interpretazione essa appare rilevante ⁽³⁾, non possiamo non sottolineare che il meccanismo applicativo dell'I.V.A., proposto in sede ministeriale, viene accentuando il carattere « diretto » dell'imposizione, introducendo, nel nuovo tributo, quell'elemento di « periodicità » (art. 21) che appare, invece, del tutto estraneo — salve talune ipotesi affatto eccezionali — al meccanismo applicativo dell'I.G.E. ⁽⁴⁾.

Invero, in un tributo indiretto, per lo più caratterizzato dalla istantaneità della fattispecie generativa del debito d'imposta, quest'ultimo viene ricollegato ad un singolo evento, considerato nella sua irripetibile individualità, indipendentemente dal possibile verificarsi di successivi analoghi eventi ⁽⁵⁾: tale è, per l'appunto, il caso dell'I.G.E., rispetto alla quale il debito d'imposta sorge, di regola, in dipendenza della percezione di ciascuna singola entrata imponibile; e ciò vale, beninteso, non soltanto nell'ipotesi in cui il pagamento abbia luogo, *singulatim*, a mezzo di apposizione di marche o di versamento in conto corrente postale, così come è prescritto, in via generale, dall'art. 7 della legge organica (R.D. legge 9 gennaio 1940, n. 2, conv. nella Legge 19 giugno 1940, n. 762), ma anche in quella che il tributo venga assolto a mezzo di postagiro settimanale (art. 4, com-

(2) Si veda infatti, nel senso che tale distinzione, trasfusa nella più antica legislazione, permanga tuttora « con confini e contorni assai più sfumati ed imprecisi »: MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino 1970, pag. 67.

Sulle diverse teorie esistenti in dottrina in ordine al fondamento logico della ripartizione, cfr.: A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1968, rist. 9ª ed., pag. 157.

(3) Così l'A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli s.d., pag. 537 e seg.

(4) Si cfr., in argomento: SCARLATA FAZIO, *Panoramica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Boll. trib. inf.*, 1971, 1159 e seg., e specialm. 1160-62.

(5) Cfr. MICHELI, *Corso*, cit., pag. 67.

mi 2° e 3°, Legge 4 luglio 1941, n. 770): v'è, infatti, in tal caso, un elemento di periodicità, ma esso attiene alla esazione del tributo, il cui debito resta tuttavia pur sempre ragguagliato alle singole operazioni imponibili ⁽⁶⁾, sì da non perdere, *quoad obiectum*, il suo carattere istantaneo.

Questo meccanismo, in virtù del quale con la percezione stessa dell'entrata sorge, automaticamente e immediatamente, l'obbligo di contribuire, talora consistente in un mero *facere* (apposizione e annullamento delle marche), talaltra nel pagamento di una somma di danaro, fa sì che, normalmente, l'attuazione della norma tributaria abbia luogo al di fuori di qualsivoglia procedimento d'imposizione, e senza che sia dato ravvisare, fra il soggetto passivo e l'Amministrazione finanziaria, alcuno specifico rapporto obbligatorio ⁽⁷⁾. L'imposizione sopravviene invece, come situazione del tutto eventuale, riflettente uno stato patologico del fenomeno di attuazione della legge tributaria, allorquando l'obbligo di legge non sia stato, in tutto od in parte, assolto ⁽⁸⁾: in tal caso, il rapporto obbligatorio si costituisce, e l'obbligazione sorge, per così dire, *ex post*, in dipendenza dell'accertamento della violazione ⁽⁹⁾. L'atto d'imposizione, costitutivo del rapporto obbligatorio, e della pretesa creditoria dell'Amministrazione, si identifica quindi, per questa parte, necessariamente con un intervento di carattere repressivo, e trova, dunque, il proprio regolamento nella legge 7 gennaio 1929, n. 4, espressamente richiamata dall'art. 52 della citata legge organica.

Normalmente, quindi, l'I.G.E. si presenta con i tipici caratteri dall'un lato dell'imposta istantanea, dall'altro del tributo senza imposizione ⁽¹⁰⁾.

⁽⁶⁾ Vedasi, sul punto: NAPOLITANO, *Entrata (imposta generale sull')*, in *Novissimo digesto italiano*, vol. VI, Torino 1968, pag. 575 e seg., e specialm. 597.

⁽⁷⁾ Cfr. MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli s.d., pag. 42 e seg.

⁽⁸⁾ NAPOLITANO, *Entrata*, cit., pag. 592.

⁽⁹⁾ Cfr. MAFFEZZONI, *Il procedimento*, cit., pag. 209 e seg.

⁽¹⁰⁾ Per tale nozione, vedasi: ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino 1969, 5ª ed., pag. 70 e seg.

Vi sono, tuttavia, ipotesi nelle quali tali connotati vengano meno ⁽¹¹⁾.

In taluni casi, infatti, l'imposta viene applicata in base a dichiarazione, soggetta al controllo dell'Amministrazione ed alla conseguente (eventuale) revisione; ciò avviene riguardo alla cosiddetta I.G.E. all'importazione (artt. 17 e segg. della legge organica), ed a talune ipotesi di applicazione unifase (cosiddetta *una tantum*), quali, ad esempio, quelle concernenti il bestiame o i prodotti vinosi soggetti all'imposta di consumo a tariffa o in abbonamento (art. 14 della legge organica, Legge 4 febbraio 1956, n. 33) ⁽¹²⁾.

In entrambe le ipotesi si realizza, come fu perspicuamente rilevato, una scissione fra l'accertamento della materia imponibile e quello della (eventuale) violazione ⁽¹³⁾: ciò, non nel senso che il primo si renda, in ogni caso, necessario, indipendentemente dal sussistere di una qualsiasi violazione, ma in quello che la contestazione della violazione deve necessariamente scindersi in due atti distinti, l'atto pregiudiziale di contestazione del presupposto non denunziato e l'atto (conseguenziale) di contestazione della violazione ⁽¹⁴⁾. Ora, come non si è mancato di sottolineare, siffatta scissione di atti e distinzione di fasi del procedimento riproduce un sistema impositivo di « struttura identica a quella del procedimento d'imposizione delle imposte dirette » ⁽¹⁵⁾.

Le similitudini con l'imposizione diretta appaiono, poi, ancor più marcate riguardo a talune ipotesi in cui l'I.G.E. appare strutturata, oltrechè come tributo con imposizione, anche quale imposta periodica ⁽¹⁶⁾. Così, nelle varie fattispecie in cui essa

⁽¹¹⁾ Cfr. MAFFEZZONI, *Il procedimento*, cit., pag. 371 e seg.

⁽¹²⁾ MAFFEZZONI, *Il procedimento*, cit., pag. 421 e seg.

⁽¹³⁾ Così il MAFFEZZONI, *Il procedimento*, cit., pag. 346 e seg.

⁽¹⁴⁾ MAFFEZZONI, *Il procedimento*, cit., pag. 360.

⁽¹⁵⁾ MAFFEZZONI, *Il procedimento*, cit., pag. 361.

⁽¹⁶⁾ Si vedano, per l'esame di tali disposizioni: STAMMATI, *L'imposta generale nell'entrata*, Torino 1956, pag. 118 e seg.; *Imposta generale sull'entrata (I.G.E.)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XV, Milano 1966, pag. 1 e seg., e e specialm. 32, MAFFEZZONI, *Il procedimento*, cit., pag. 301 e seg.

viene assolta in abbonamento ovvero in modo virtuale, il contribuente deve presentare una denuncia, consuntiva o preventiva (salvo conguaglio) a seconda dei casi, delle entrate afferenti a un determinato periodo, soggetta al controllo ed alla revisione del competente Ufficio (si cfr., ad es., l'art. 15 della legge organica, per le somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica; l'art. 5 della legge 16 dicembre 1959, n. 1070, per le entrate conseguenti determinate categorie economiche, eccetera). Ancor più significativamente, i professionisti classificati in cat. c/1 agli effetti dell'imposta di r.m. assolvono l'I.G.E. sull'ammontare dei proventi lordi, che essi debbono indicare nella dichiarazione unica presentata ai fini dell'imposizione diretta (art. 4, legge 26 gennaio 1961, n. 29), rendendosi così applicabili, anche per questa parte, le norme concernenti l'accertamento e la riscossione delle imposte dirette (art. 5, legge citata). Ora, non si è lontani dal vero ove si affermi che, in questi ultimi casi, l'I.G.E. attua un prelievo di tipo periodico sull'entrata complessiva, ed opera quindi, sostanzialmente, come un tributo diretto sul reddito lordo.

Nell'applicazione dell'I.V.A., tanto la periodicità del presupposto imponibile (e non solo del pagamento), quanto il sistema dell'imposizione assurgono invece, stando allo schema di decreto di esame, al rango di principi generali, mentre acquista carattere eccezionale l'applicazione del tributo per ciascun singolo atto economico, praticata solo per le importazioni (art. 89).

Infatti, al compimento di ciascuna singola operazione imponibile non si ricollega altro obbligo, che quello della fatturazione (art. 23) o della registrazione (art. 27). L'obbligo stesso di versare mensilmente (art. 30) o trimestralmente (art. 44), a titolo d'acconto, l'ammontare complessivo dell'imposta risultante dalle fatture emesse e registrate nel mese precedente, al netto di quella già corrisposta in base alle registrazioni, come suol dirsi, « a monte », relative al medesimo periodo, si ricollega non già direttamente all'operazione imponibile, sibbene al complesso delle registrazioni effettuate, così come risultano riepilogate nel-

l'apposita dichiarazione. L'acconto costituisce, quindi, una obbligazione, per così dire, strettamente documentale, il cui titolo è dato non già dalle operazioni imponibili, ma dalle registrazioni ad esse inerenti: infatti, la pretesa dell'Amministrazione relativamente ad operazioni non registrate, trova attuazione soltanto in sede di controllo della dichiarazione annuale, dovendo l'Ufficio procedere all'accertamento delle violazioni « previo controllo delle dichiarazioni » (art. 52, comma 3°), e, quindi, non prima dello scadere del termine per la presentazione della definitiva dichiarazione annuale.

D'altro canto, neppure la liquidazione finale dell'imposta, che potrà sfociare in una parificazione del debito con il complesso dei versamenti d'acconto, ovvero in un versamento a conguaglio, od ancora in un rimborso dell'eccedenza, si ricollega alle singole operazioni: essa ha luogo, infatti, in base alla dichiarazione prevista dall'art. 31, ovvero in base alla definizione dell'accertamento (artt. 35 e 36).

Appare quindi evidente, da quanto abbiamo riferito, che l'obbligazione tributaria non sorge in dipendenza del compimento delle singole operazioni imponibili, e neppure si costituisce in diretta relazione con gli atti economici, posti in essere nell'intero periodo: essa nasce, per converso, dalla dichiarazione annuale, ovvero dall'accertamento dell'Ufficio. La coincidenza con l'imposizione diretta si rivela pertanto, prima ancora che nello schema procedimentale, nella struttura stessa del novello tributo.

2. Sulla rilevata coincidenza si sono, per la verità, appuntati alcuni interessanti rilievi critici dell'On. Bima al Sottocomitato costituito in seno alla cosiddetta « Commissione dei diciotto»: rilievi dai quali è scaturita la proposta, concordata fra il Presidente del Sottocomitato stesso, On. Bima, ed alcuni autorevoli membri del Comitato tecnico per la riforma tributaria, di stralciare l'istituto del periodo di imposta e le norme riguardanti l'accertamento, e di recepire, « in attesa di una disciplina che

adeguatamente regoli *ex novo* la materia », le norme accertative dell'I.G.E. ⁽¹⁷⁾.

Si è infatti osservato, al riguardo, che « parlare di un periodo d'imposta per l'I.V.A. è improprio, come lo sarebbe stato nel sistema dell'I.G.E., perchè significa imporre a questa imposta un parametro tecnico che non le compete », in quanto il riferimento del tributo ad un intervallo annuale « è nettamente in contrasto con la meccanica dell'I.V.A., che colpisce singole operazioni che si verificano in un certo periodo di tempo » ⁽¹⁸⁾.

Pur non volendo sottovalutare il peso delle riferite obiezioni, le quali, vuoi per la fonte autorevolissima da cui promanano, vuoi per la delicatezza del problema affrontato, si segnalano come meritevoli della più attenta considerazione, non ci sentiamo di dividerle appieno.

Ci sembra, infatti, che il riferimento dell'I.V.A. alle singole operazioni economiche costituisca una petizione di principio, non meno di quanto lo sia la pretesa di classificare l'imposta in esame nella categoria dei tributi indiretti. Infatti la considerazione che l'I.V.A. sia destinata a sostituire, nell'ambito del futuro ordinamento, l'attuale I.G.E., non implica necessariamente, a nostro avviso, che la novella imposta debba necessariamente riprodurre la natura e la qualificazione di quella abrogata: la struttura dell'I.V.A., quindi, ben lungi dal poter essere postulata, quasi per derivazione, da quella dell'I.G.E., dev'essere ricostruita autonomamente, con esclusivo riferimento ai presupposti che ne caratterizzano l'applicazione.

Ora è nostro convincimento che la scelta, operata a livello legislativo (art. 5, n. 6, della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825), della detrazione « finanziaria » in luogo di quella — teoricamente possibile, anche se fonte, in pratica, di gravi complica-

⁽¹⁷⁾ Si veda, al riguardo, la *Relazione* dell'on. Bima, riportata nella *Guida normativa* de *Il Sole - 24 Ore*, 1972, 114 e seg.

⁽¹⁸⁾ Così la *Relazione*, cit., loc. cit., 118-119.

zioni — della detrazione « fisica » ⁽¹⁹⁾, e la conseguente necessità di procedere, così per la liquidazione dell'imposta dovuta « a valle », come per la deduzione del tributo pagato « a monte », attraverso una imputazione per masse, nel senso che « gli acquisti e le vendite costituiscono praticamente due masse indipendenti, che creano la prima un credito verso l'Erario, e la seconda un debito » ⁽²⁰⁾, implichi la configurazione di un tributo a carattere periodico, e ciò, beninteso, non soltanto *solutionis causa*, ma, altresì, *quoad obiectum*: tale sistema, infatti, non consentendo di individuare il « valore aggiunto », o (il che è lo stesso per i fini che qui ne occupano) l'imposta differenziale riguardo a ciascuna singola operazione, impone, in modo a nostro avviso imprescindibile, l'applicazione dell'imposta con riferimento alla *summa* delle operazioni svolte, così in entrata come in uscita, entro un certo periodo.

In altri termini, riteniamo che, ben lungi dal doversi ricavare il regime applicativo dell'I.V.A. dalla postulata sua natura di imposta indiretta, occorra, al contrario, procedere ad una indagine ricostruttiva esattamente opposta: indagine che conduce, secondo il nostro sommesso parere, a ravvisare, nel tributo in esame, connotati propri talora dell'imposizione indiretta, talaltra di quella diretta.

Indubbiamente, ove si abbia riferimento al risultato economico complessivo dell'imposizione, che, attraverso una catena di pagamenti con obbligo di rivalsa, nel cui ambito ciascun contribuente assume la veste di sostituto del contribuente successivo ⁽²¹⁾,

⁽¹⁹⁾ Cfr., sull'argomento: FRATTINI, *Introduzione all'imposta sul valore aggiunto*, Milano s.d., pag. 40-41. E si cfr. altresì, per l'analoga distinzione tra valore aggiunto « economico » e valore aggiunto « fiscale »: MARINO, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *La riforma tributaria*, a.c. dell'Ist. di sc. econ. e fin. dell'Univ. di Genova, 1972, pag. 95 e seg., e specialm. 103-104.

⁽²⁰⁾ FRATTINI, *Introduzione*, cit., pag. 102.

⁽²¹⁾ Cfr.: A. BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica dell'I.V.A.: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in *Giur.*

l'I.V.A. si presenta come un tributo gravante sul consumatore finale, e, quindi, assume i connotati di un'imposta generale sui consumi ⁽²²⁾. Sotto tale profilo, parrebbe quindi accettabile il suo inquadramento nel settore dell'imposizione indiretta: ma si tratta di un aspetto esclusivamente economico, che nulla dice in ordine alla definizione giuridica del tributo. Da un diverso punto di vista, più strettamente giuridico, si è rilevato che l'« effetto di recupero », determinato dall'obbligo di rivalsa, e dalla correlativa detrazione « imposta da imposta », impone di ravvisare « il presupposto del tributo solo nella vendita da un assoggettato ad un non assoggettato », ovvero (aggiungiamo noi) in una delle situazioni che la legge considera ad essa equipollenti (autoconsumo, eccetera), laddove i passaggi di merci o le cessioni di servizi fra imprenditori, ovvero fra esercenti arti e professioni e imprenditori, non darebbero luogo ad un'obbligazione tributaria, ma piuttosto ad una obbligazione accessoria, di carattere strumentale ⁽²³⁾: ed anche tale prospettiva, è opportuno sottolinearlo, evidenzia il carattere « indiretto » dell'I.V.A., ricollegando il nascere dell'obbligazione tributaria a una determinata operazione economica.

D'altro canto, ove la distinzione fra imposte dirette e indirette venga riferita, anzichè al presupposto, al diverso criterio della riscossione, si perviene egualmente a collocare il tributo in esame fra queste seconde, posto che esso viene riscosso attraverso l'istituto dell'ingiunzione di pagamento (art. 61).

Ben diversa conformazione assume, invece, la struttura del-

imp., 1968, 351 e seg., ed ora in *L'imposta sul valore aggiunto (Studi e scritti vari)*, Milano 1971, pag. 203 e seg.

Contra: SCARLATA FAZIO, *Il sostituto d'imposta nel diritto vigente e nella riforma*, in *Boll. trib. inf.*, 1970, 583 e seg., e specialm. 586.

⁽²²⁾ Infatti, come osserva il FRATTINI, *Introduzione*, cit., pag. 36, l'I.V.A. si presenta come una imposta (unica) a pagamento frazionato, di talchè la somma dei singoli pagamenti frazionati « costituisce l'ammontare dell'imposta gravante sul prezzo al consumatore ».

⁽²³⁾ Cfr., nel senso riferito: A. BERLIRI, *Appunti*, cit., loc. ult. cit., pag. 214 e seg.

l'imposta, ove si concentri l'angolatura dell'indagine sul problema del suo accertamento: problema che impone di prescindere da una visione unitaria del fenomeno applicativo, e di isolarne, invece, ciascuna singola « frazione » attuativa.

In tale direzione — che non è, teniamo a precisarlo, alternativa a quelle più innanzi riferite, ma solo funzionalmente diversa, in quanto preordinata all'individuazione della fattispecie tributaria rispetto a ciascun singolo soggetto, e non alla pluralità dei soggetti interessati al fenomeno della « tassazione a catena » — sembra a noi che il tributo in esame venga a configurarsi come un'imposta sul maggior valore prodotto, e, quindi, come un'imposta diretta.

Ci conforta, in tale convincimento, il rilievo che, da autorevole dottrina, si è definito il valore aggiunto come « ricchezza prodotta da una attività produttiva autonoma » ⁽²⁴⁾ e, quindi, come entrata lorda, comportante la detrazione, dai ricavi, « non già della totalità dei costi, ma solo di quella parte che non si concreti nella retribuzione dei lavoratori dipendenti e negli interessi pagati ai cedenti di capitali », ed ossia nei costi di fattori non autonomi (in quanto affidati all'altrui decisione) della produzione; ovvero, come equipollente sommatoria del reddito netto, del monte salari e degli interessi passivi ⁽²⁵⁾; e che, conformemente a tale impostazione, non si mancò di auspicare l'applicazione congiunta delle imposte sul reddito e dell'I.V.A. ⁽²⁶⁾.

È del resto, il caso di sottolineare, a questo riguardo, che, secondo l'originario suggerimento della Commissione per lo studio della riforma, costituita nell'ormai lontano 1962 sotto la presidenza del Cosciani, l'I.V.A. avrebbe dovuto « affiancare, nell'amministrazione, le imposte sul reddito », ed essere quindi

⁽²⁴⁾ MAFFEZZONI, *Nozioni di valore aggiunto imponibile e profili costituzionali della relativa imposta*, in *Dir. e prat. trib.*, 1970, I, 522 e seg., e specialm. 523-524.

⁽²⁵⁾ MAFFEZZONI, *Nozione*, cit., loc. ult. cit.

⁽²⁶⁾ MAFFEZZONI, *Nozione*, cit., loc. cit., e specialm. 547 e seg.

attratta « nella competenza della stessa Direzione generale, competente per l'accertamento delle imposte dirette » ⁽²⁷⁾.

Considerazioni di vario ordine, sulla cui validità non è qui il caso di intrattenersi, hanno reso invece preferibile l'affidamento della nuova imposta alla Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari: ma tale classificazione, meramente burocratica, non modifica certo l'intima e complessa struttura del tributo in esame, ed il suo necessario atteggiarsi, nei riflessi delle modalità di accertamento, come un tributo diretto.

Non sembrano poi, in ogni caso, da sottovalutare, ai fini che qui ne occupano, le rilevanti connessioni, esistenti fra l'accertamento dell'I.V.A. e la rilevazione dei redditi ⁽²⁸⁾.

3. L'applicazione dell'I.V.A. ha luogo quindi, come si è già accennato, attraverso il sistema della dichiarazione controllata, con (eventuale) conseguente imposizione ⁽²⁹⁾. Giova subito precisare che la dichiarazione, soggetta a tale controllo, è quella, e soltanto quella annuale, la cui presentazione è obbligatoria anche per i contribuenti soggetti al cosiddetto « regime forfetario » (artt. 41 e 42), per le imprese agricole minori (art. 48), e per le imprese individuali o cooperative esercenti la pesca e la vendita di prodotti ittici (art. 49), non tenuti alle dichiarazioni in corso di esercizio. Sulle dichiarazioni mensili, e su quelle trimestrali dovute dai soggetti usufruenti del cosiddetto « regime semplificato » (art. 44) sembra, come s'è detto, escluso qualsiasi controllo di veridicità in funzione di accertamento, come

⁽²⁷⁾ Si cfr., infatti: *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, a cura dell'Ist. di Econ. e Fin. dell'Univ. di Roma, Milano 1964, pag. 273.

E vedi altresì, in senso analogo: DORSA, *L'imposizione sul valore aggiunto*, Padova 1967, pag. 215.

⁽²⁸⁾ In argomento: PIAZZA, *L'I.V.A. e la determinazione del reddito*, in *L'I.V.A. e i suoi problemi*, Milano s.d., pag. 337 e seg.

⁽²⁹⁾ Per un esauriente esame dei vari schemi procedurali attuativi della norma tributaria si cfr.: MICHELI, *Corso*, cit., pag. 169 e seg.

pure sembra da escludere, in dipendenza della loro omissione, l'atto impositivo d'ufficio: per questa parte, infatti, l'intervento dell'Amministrazione è limitato all'accertamento della violazione, ed alla conseguente irrogazione della pena pecuniaria (art. 72). Ma è, tuttavia, da avvertire sin d'ora che anche la contestazione di questi illeciti che « non danno luogo ad accertamenti in rettifica o d'ufficio », è, sia pure marginalmente, legata alla dichiarazione annua, vuoi perchè essa non può avere luogo prima della presentazione di questa, o dello scadere del relativo termine di presentazione (art. 52, comma 3°), vuoi per il dipendere, dalla presentazione o non presentazione di questa, la minore o maggior durata del termine di decadenza dall'accertamento dell'illecito (art. 53, comma 3°).

Poichè, tuttavia, l'Amministrazione si avvale, nell'esercizio dell'attività impositiva, « degli elementi e dati indicati dai contribuenti, raccolti d'ufficio o comunque a sua conoscenza », è evidente che anche le dichiarazioni mensili o trimestrali formeranno materia d'indagine, ma non già in quanto oggetto, sibbene quali semplici « strumenti » del controllo.

Il controllo della dichiarazione annua, o l'esame degli elementi *aliunde* dedotti nel caso di omessa dichiarazione, potranno quindi sfociare in un atto d'imposizione, che avrà, nel primo caso, il carattere della « rettifica » e, nel secondo, quello dell'accertamento d'ufficio; rettifica ed accertamento costituenti, come s'è accennato, atti ben distinti dalla contestazione della relativa violazione.

Anzi è da sottolineare che l'accertamento d'ufficio non si presenta come necessariamente consequenziale alla contestazione del corrispondente illecito. Infatti, l'omissione della dichiarazione può non aver determinato il mancato pagamento dell'imposta, come avverrebbe nel caso in cui gli acconti mensili o trimestrali, corrisposti dal contribuente, coprissero l'imposta dovuta in via definitiva, ovvero nell'ipotesi che l'effetto di recupero del tributo complessivamente pagato « a valle » risultasse

almeno pari a quello accertabile « a monte ». In tal caso, l'Ufficio procederà quindi alla contestazione dell'illecito, irrogando la pena pecuniaria (art. 52, comma 2°, e 53, comma 3°), ma non disporrà alcun provvedimento impositivo.

Diverso discorso vale, invece, riguardo alla dichiarazione cosiddetta « infedele ».

È da rilevare, infatti, che l'esposizione di indicazioni inesatte, tanto nelle dichiarazioni mensili o trimestrali, come in quella definitiva, danno luogo ad applicazione della pena pecuniaria sol quando abbiano determinato il versamento d'imposte inferiori a quelle dovute (art. 72, comma 4°); conseguentemente ove l'inesattezza riguardi la dichiarazione finale, l'esercizio dello *ius puniendi* comporterà necessariamente anche la rettifica di quest'ultima.

Se, tuttavia, l'atto d'imposizione consegue necessariamente, per le viste ragioni, alla contestazione dell'infedeltà della dichiarazione annua, la mancata contestazione dell'illecito, per non esserne derivato il versamento di una minore imposta, non esclude l'accertamento in rettifica. La dichiarazione annua dà titolo, infatti, nel caso in cui l'imposta pagata « a valle » e gli eventuali acconti vi risultino complessivamente superiori all'imposta dovuta, al rimborso o al riporto dell'eccedenza (art. 33): in ambo i casi, quindi, l'infedeltà, pur non dando luogo ad un mancato pagamento di imposta, comporterebbe, ove non fosse rettificata, una richiesta di maggior rimborso, o un'indebita detrazione nel successivo esercizio. Da ciò, la necessità, anche in tale ipotesi, dell'imposizione in rettifica: necessità cui si richiama espressamente il già ricordato art. 36, che statuisce essere le eccedenze rimborsate sol dopo la scadenza del termine di accertamento, ovvero, dopo la notificazione dell'accertamento per la parte riconosciuta, e dopo la definizione di esso per l'eventuale residuo.

Pertanto, se l'accertamento d'ufficio avrà luogo sol quando l'omessa dichiarazione abbia determinato una minore entrata

per l'Erario, non competendo al contribuente, in mancanza della dichiarazione, alcun rimborso o riporto di eccedenze attive, alla rettifica dovrà procedersi tanto nel caso in cui l'infedeltà della denuncia abbia determinato la percezione di una minore imposta, come in quello che ne sia derivata l'esposizione di una maggiore eccedenza.

Mentre gli effetti dell'accertamento d'ufficio appaiono, quindi, sempre e soltanto costitutivi di una obbligazione principale tributaria, quelli della rettifica potranno essere, a seconda dei casi, costitutivi di una siffatta obbligazione complementare, ovvero impeditivi del credito d'imposta, vantato dal contribuente. Entrambi producono poi, anche in pendenza dell'impugnazione, alcuni effetti immediati, dando luogo alla riscossione di somme (art. 60) o alla riduzione di rimborsi (art. 36) in via provvisoria.

Diverse appaiono, poi, le conseguenze dell'accertamento in ordine alla attribuzione dell'onere tributario, a seconda dei motivi, su cui la pretesa fiscale risulta fondata.

Come si è ripetutamente rilevato, l'accertamento presuppone che sia stata omessa e risulti inattendibile la dichiarazione annuale: siffatta manchevolezza può, peraltro, coesistere, oppure no, con la pregressa omissione o l'inesatto adempimento di obblighi, per così dire, «prodromici» alla presentazione della dichiarazione (omessa od inesatta fatturazione, omesso esercizio della rivalsa, omessa registrazione, eccetera). Si danno, quindi, due diverse ipotesi: quella che il contribuente, pur avendo presentato una dichiarazione infedele, o non avendone presentata alcuna, abbia tuttavia provveduto alla emissione delle fatture, ed esercitato la rivalsa (artt. 19 e 22); e quella, per converso, in cui la fatturazione e la rivalsa risultino omesse, o manchevoli per difetto. A tali ipotesi corrispondono ben diversi effetti dell'accertamento, in quanto, mentre nel primo caso l'atto d'imposizione non pregiudica l'«effetto di recupero», ormai prodottosi, nel secondo esso impedisce tale effetto: statuisce, infatti, l'art.

66 dello schema che il contribuente « non ha diritto di rivalsa nei confronti dei cessionari dei beni o committenti dei servizi in relazione alla maggiore imposta versata per effetto dell'accertamento ». In tale ipotesi, quindi, l'accertamento determina, nei limiti del *quantum* così addebitato, il cristallizzarsi dell'onere tributario a carico del contribuente accertato, trasformando quest'ultimo da sostituto d'imposta in obbligato principale ⁽³⁰⁾.

4. I termini per la elevazione degli accertamenti riflettono puntualmente l'originaria formulazione dell'art. 32 del t.u. delle imposte dirette, prima delle modificazioni introdotte con l'art. 1 della legge 31 ottobre 1966, n. 958: l'art. 53 dello schema prescrive, infatti, dover essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione gli accertamenti in rettifica, ed entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la dichiarazione doveva essere presentata gli accertamenti d'ufficio. Termini di identica durata, ma decorrenti dalle singole violazioni, sono invece previsti per la contestazione degli illeciti meramente formali, che non abbiano dato luogo ad accertamento o rettifica.

La comunicazione degli atti di accertamento ha luogo, ad iniziativa dell'ufficio, mediante la notificazione, a cura di messi comunali o di personale autorizzato dall'ufficio, e nei modi previsti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi (art. 58), di appositi avvisi, che debbono essere motivati a pena di nullità, salvo che si tratti di dichiarazione omessa, o mancante delle prescritte indicazioni, o non corredata dei documenti richiesti: nullità che deve, peraltro, essere eccepita dal contribuente, a pena di decadenza, nel ricorso di primo grado (art. 57, commi 2° e 3°). Anche per questa parte sussiste, quindi, una quasi perfetta coincidenza con il sistema delineato dall'art. 37

⁽³⁰⁾ Sul punto vedasi: NOCITI, *I.V.A.: divieto di rivalsa*, in *Boll. trib. inf.*, 1972, 85 e seg.

del t.u. per le imposte dirette. E' da sottolineare, tuttavia, che quest'ultima disposizione non esime l'ufficio dall'obbligo di motivare l'accertamento d'ufficio o la rettifica di una dichiarazione non analitica, limitandosi a prescrivere che non è richiesta, in tal caso, « la motivazione analitica », onde l'Amministrazione dovrà pur sempre in qualche modo « esternare » le ragioni del proprio operato ⁽³¹⁾. Non sarebbe male, a nostro avviso, che analogo principio venisse riprodotto anche per questa parte: una totale assenza di motivazione contrasterebbe, infatti, con la natura stessa dell'avviso di accertamento, che il Supremo Collegio ha recentemente ricondotto all'istituto della *provocatio ad opponendum* ⁽³²⁾. È il caso, poi, di sottolineare il non facile collegamento fra il principio espresso nella norma in esame, e la statuizione dell'art. 1 *ter* dello Schema di decreto sul contenzioso ⁽³³⁾, secondo cui, ove la Commissione constati l'insufficienza della motivazione, assegna un termine all'ufficio per il rinnovo del provvedimento. Escludiamo, innanzitutto, che il coordinamento delle due norme possa essere ravvisato in ciò, che mentre l'art. 57 dello schema in esame comminerebbe la nullità solo per il caso di omessa motivazione, l'art. 1 *ter* dello Schema sul contenzioso riguarderebbe l'ipotesi di motivazione insufficiente: è troppo noto, invero, che le due situazioni si equivalgono, posto che una motivazione insufficiente appare, non meno di quella omessa, inidonea ad esternare le ragioni del provvedimento. A nostro avviso, i due principi acquistano coerenza soltanto nella seguente prospettiva: che l'istituto della nullità per omessa motivazione attiene alla guarentigia del contribuente, mentre quello della rinnovazione dell'atto concerne l'obiettivo interesse della

⁽³¹⁾ La necessità che anche l'accertamento cosiddetto « induttivo » sia motivato, ancorchè... induttivamente, trovasi implicitamente affermata: da ultimo, nella sentenza della Cass., Sez. I civ., 8 marzo 1972, n. 666, in *Boll. trib. inf.*, 1972, 685.

⁽³²⁾ Cfr.: Cass., Sez. Un. civ., 18 marzo 1972, n. 821, in *Boll. trib. inf.*, 1972.

⁽³³⁾ *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 115 e seg.

giustizia tributaria; di talchè, la rinnovazione del provvedimento insufficientemente motivato in tanto sarà consentita, in quanto tale difetto non si traduca in un vizio di nullità da dichiararsi *in limine*, ed ossia quando la motivazione stessa sia dalla legge richiesta, ma non a pena di nullità, ovvero quando la nullità risulti sanata per non essere stata eccepita dal contribuente. In tale ipotesi, infatti, la Commissione, trovandosi a decidere il merito della controversia, potrà provocare, da parte dell'ufficio, l'« esternazione » di quegli elementi, che non risultano dall'accertamento impugnato.

È, inoltre, prescritto, dal 2° comma dell'art. 57, che, nei termini di cui all'art. 53, l'ufficio possa « integrare » l'originario atto di imposizione con altri accertamenti: il che è quanto dire che lo *ius impositionis* non si consuma al suo primo esercizio, ma perdura per tutta l'ampiezza del termine di decadenza.

Osserviamo, al riguardo, che la disposizione in esame appare formulata in modo da tenere distinte le nozioni dell'accertamento, inteso come provvedimento amministrativo recettizio⁽³⁴⁾, da quella dell'avviso, che costituisce lo strumento di notificazione del primo.

Nell'ambito della riferita impostazione, appare quindi sommaramente infelice, sì da auspicarsene la soppressione, quella parte del 2° comma dell'art. 57, che prescrive poter essere gli accertamenti comunicati al contribuente « con separati avvisi ». Invero ove tale disposizione dovesse interpretarsi nel senso che la notificazione di un unico atto impositivo possa essere, per così dire, spezzettata in più comunicazioni, essa risulterebbe palesemente assurda, oltrechè foriera di gravi arbitri e confusioni: è evidente, infatti, che, così operando, il principio stesso della motivazione dell'avviso risulterebbe frustrato, posto che essa non può non risultare dall'intero contesto del provvedimento impositivo. Qualora, invece, la norma si riferisca all'ipotesi di « in-

(34) Così l'ALLORIO, *Diritto processuale*, cit., pag. 89 seg., 35.

tegrazione » dell'accertamento, essa appare del tutto inutile, essendo già prescritto che i successivi accertamenti debbano essere notificati.

La formulazione del principio è tale, tuttavia, da consentire l'esercizio di siffatto potere non soltanto nel caso in cui l'Ufficio, dopo la notificazione del primo accertamento, sia venuto a conoscenza di nuovi elementi di fatto, in allora sconosciuti e tali da incidere su una diversa valutazione della materia imponibile, ma anche, per così dire, al fine di « correggere » eventuali dimenticanze o erronee valutazioni di fatti già in allora acquisiti. Ciò sembra a noi estremamente inopportuno, in quanto una siffatta possibilità di esercizio dello *ius poenitendi* mal si concilia con il principio della motivazione: motivazione che richiede, per essere logica e sufficiente, un completo esame di tutti gli elementi che presentino una qualche rilevanza ai fini del provvedimento.

Sussistono poi, nell'ambito della disciplina applicativa del tributo in esame, alcune ipotesi, in cui le violazioni, idonee a legittimare l'accertamento, costituiscono anche reato: si pensi al caso della « fatturazione fittizia » (art. 67), od a quello delle « infrazioni dolose di particolare gravità » (art. 82). In vista della regolamentazione di tali fattispecie, prescrive l'art. 59, comma 2° dello Schema in esame che l'Ufficio, quante volte le violazioni accertate comportino l'applicazione di una sanzione penale, debba trasmettere gli atti al P.M. « entro sessanta giorni dalla notificazione al contribuente »: e ciò, « ai fini dell'applicazione dell'art. 22 della legge 7 gennaio 1929, n. 42 », la quale statuisce essere la controversia tributaria devoluta al giudice penale, allorquando dalla sua risoluzione dipenda l'esistenza del reato.

Non sempre, tuttavia, la commissione di un illecito penale, dal quale sia derivata una evasione d'imposta, dà luogo alla cennata situazione.

Può accadere, infatti, che il reato, dalla cui commissione

dipende l'accertamento tributario, non annoveri tra i propri elementi costitutivi l'esistenza di una obbligazione tributaria: così ad esempio, il reato di falso, commesso nella redazione delle fatture o delle registrazioni, si renderà punibile a norma dell'art. 485 Cod. proc. pen., indipendentemente dall'essersi o meno concretata, a seguito di esso, una evasione tributaria. In tali ipotesi, è evidente che nessuna connessione pregiudiziale sussiste fra la controversia tributaria e l'accertamento della responsabilità penale: onde il giudizio criminale, dall'un lato, ed il procedimento di imposizione, dall'altro, proseguiranno per binari separati, ciascuno secondo le regole che gli son proprie. Così avviene, ad esempio, nel caso di chi abbia emesso fatture fittizie od inesatte, «tali da rendere possibili indebite detrazioni», posto che il reato viene a dipendere dalla semplice idoneità della violazione a determinare una evasione tributaria, e non dall'effettivo raggiungimento di tale risultato (art. 67, comma 2°).

La situazione prevista dall'art. 22 si verifica, invece, nel caso in cui l'oggetto stesso della controversia tributaria figuri quale elemento costitutivo della fattispecie contravvenzionale o delittuosa, così che la sussistenza di quest'ultima venga a dipendere dall'accertamento del primo. Così, ad esempio, sussisterà la rilevata connessione nell'ipotesi del contribuente che, operando detrazioni indebite, abbia versato una imposta inferiore a quella dovuta od ottenuto un rimborso superiore a quello spettantegli (art. 67, comma 1°): l'evasione dell'imposta o il conseguimento del rimborso integrano infatti, in questa ipotesi, la fattispecie del reato. Ecco, quindi, che il giudice penale conoscerà, oltretutto dell'illecito criminale, della controversia tributaria, di talchè la relativa sentenza di condanna verrà a configurarsi (anche) quale «atto giurisdizionale di imposizione» ⁽³⁵⁾.

Quanto alla notificazione al contribuente, dalla quale decorre il termine per l'inoltro della *notitia criminis*, riteniamo

⁽³⁵⁾ MAFFEZZONI, *Il procedimento*, cit., pag. 192.

che essa riguardi semplicemente la contestazione della violazione, e non, invece, l'accertamento, che compete, come s'è visto, esclusivamente al Giudice penale.

5. Anche i poteri, attribuiti all'Ufficio in funzione del controllo delle dichiarazioni, risultano modellati sulla falsariga dell'art. 39 del t.u. delle imposte dirette.

A sensi dell'art. 54 dello schema di decreto, infatti, l'Ufficio può, innanzitutto, inviare al contribuente questionari relativi dell'accertamento, con invito a restituirli compilati e firmati in un termine non inferiore a quindici giorni (art. 54, lett. a). *Quid iuris*, nel caso in cui il contribuente non ottemperi all'invito? È da ritenere che, in applicazione dei principi elaborati della giurisprudenza in riferimento all'analogo istituto previsto dall'art. 39 del T.U., tale inadempienza non esima l'ufficio dalle ulteriori indagini consentitegli, e non possa quindi portare, di per sè, a disattendere la dichiarazione ⁽³⁶⁾.

In secondo luogo, il contribuente può essere invitato a comparire, personalmente o a mezzo di mandatario, per fornire notizie e delucidazioni, o per esibire documenti: nel qual caso, delle richieste dell'Ufficio e delle dichiarazioni della parte dovrà redigersi apposito verbale (art. 54, lett. b).

Con puntuale riproduzione del corrispondente potere attribuito all'Ufficio delle imposte dirette, l'Ufficio provinciale dell'I.V.A. è poi legittimato a «richiedere copie o estratti degli atti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali in genere (art. 54, lett. e).

Per quanto concerne i rapporti con altri Uffici finanziari è inoltre da segnalare la facoltà, riconosciuta dal 3° comma dell'art. 54, di chiedere agli Uffici doganali «elementi relativi alle operazioni di importazione o di esportazione, che ritenga

(36) Comm. contr., 12 giugno 1971, n. 5514, in *Boll. trib. inf.*, 1972, pag. 215.

utili ai fini degli accertamenti ». Altri poteri, invece, l'Ufficio non esercita direttamente, ma solo avvalendosi di personale specializzato, munito di una speciale tessera di riconoscimento, ovvero a mezzo della Guardia di finanza: ciò vale per le ispezioni « delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti che il contribuente ha l'obbligo di tenere e di conservare », la cui mancata esibizione è sanzionata, *ex art.* 77, con pena pecuniaria, e per gli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, ovvero di arti o professioni, al fine di « procedere a ogni rilevazione che (l'Ufficio) ritenga utile ai fini dell'accertamento » (art. 54, lett. c, d, ed ult. comma). In entrambi i casi, delle ispezioni e delle indagini compiute deve essere redatto processo verbale, sottoscritto dal contribuente o dal suo rappresentante, ovvero indicante la ragione della mancata sottoscrizione del verbale, di cui il contribuente ha diritto di avere copia.

Per quanto concerne la disposizione degli accessi, particolari cautele circondano la loro esecuzione presso i locali destinati, oltrechè all'esercizio di attività commerciali, anche ad abitazione, e presso i locali destinati all'esercizio di arti e professioni, essendo, in entrambi i casi, richiesta la preventiva autorizzazione pretorile; autorizzazione non necessaria, tuttavia, allorchando si tratti di locali destinati all'esercizio, oltrechè dell'arte o della professione, di una attività commerciale. Si prospetterà tuttavia, a questo riguardo, il delicato problema della necessità, o meno, dell'autorizzazione pretorile, nell'ipotesi di cui una società commerciale, soggetto passivo dell'accesso, abbia la propria sede legale presso lo studio di un professionista, consulente, amministratore o liquidatore della stessa ⁽³⁷⁾.

⁽³⁷⁾ Si cfr., per riferimenti, la sentenza della Cass., Sez. I civ., 10 giugno 1968, n. 1797, in *Giur. ital.*, 1970, I, 1, 404, con nota di V. UCKMAR, *I poteri di verifica e di ispezione della Polizia tributaria*, la quale ha ritenuto legittima la perquisizione domiciliare effettuata, a sensi degli artt. 33 e seg. della legge repressiva, nella sede di una società commerciale, ubicata presso lo studio di un professionista.

Merita, poi, di essere sottolineato che, a norma dell'art. 55, le indagini commesse a personale diverso da quello dell'Ufficio I.V.A. (ispezioni ed accessi) possono essere svolte, tanto dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, come dalla Guardia di finanza, solo su iniziativa (*scilicet*: richiesta) dell'Ufficio, ovvero, nell'ambito di rilevazioni sistematiche su piano settoriale o territoriale, d'ordine del Ministro o di funzionari da questi delegati. Anche sotto tale profilo, quindi, il sistema delineato dallo Schema in esame si ispira ai principi regolatori della tassazione diretta, caratterizzati, per l'appunto, dal non essere riconosciuti alla Polizia tributaria quei vasti poteri d'iniziativa, che le competono, invece, riguardo ai tributi indiretti, e che le spetterebbero, mancando l'esplicita limitazione posta dalla norma in esame, in virtù della legge repressiva, espressamente richiamata dall'ultimo comma dell'art. 54. Infatti, a fronte dell'art. 35 di detta legge, il quale riconosce agli ufficiali ed agenti di Polizia tributaria la « facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici o in ogni locale adibito ad una azienda industriale o commerciale per eseguirvi verificazioni e ricerche », e che è, dal successivo art. 60, dichiarato espressamente inapplicabile « in materia di redditi soggetti a tributi diretti », sta l'art. 4 del Regolamento di P.T.I., 16 luglio 1926, emesso dal Ministro delle finanze in virtù della delega rilasciatagli con R.D. 3 gennaio 1926, n. 63, che statuisce essere l'azione della Polizia tributaria, nei riguardi dell'applicazione delle imposte dirette, « ausiliaria della attività accertatrice degli Uffici distrettuali », e svolgersi, quindi, essa « di concerto con gli ispettori e con gli uffici delle imposte od in seguito a loro richiesta » ⁽³⁸⁾.

Ai poteri d'indagine riconosciuti all'Ufficio e più sopra esposti, fa riscontro l'obbligo, posto dall'art. 64 a carico dei giudici, degli arbitri, dei notai e degli impiegati dello Stato, degli

⁽³⁸⁾ Sull'intera questione, vedasi: V. UCKMAR, *I poteri*, cit., loc. cit. E cfr. altresì, in argomento: FUBINI, *Imposta sul valore aggiunto e Guardia di finanza*, in *Tributi*, 1968, fasc. n. 36.

enti pubblici territoriali e delle Camere di commercio, di trasmettere all'Ufficio entro cinque giorni, estratto o copia in carta semplice dei registri o delle fatture non in regola con la normativa tributaria, che siano loro esibiti. La disposizione è senza dubbio apprezzabile, in quanto essa assicura egualmente, attraverso la comunicazione all'Ufficio, l'assolvimento degli oneri tributari, senza tuttavia riprodurre il divieto di emettere provvedimenti della scorta di atti irregolari, posto dall'art. 28 della legge vigente organica dell'I.G.E.: divieto che, come i molti analoghi attualmente in vigore, si traduce spesso in un vero e proprio diniego di giustizia. Peraltro, onde non rimanere frustrata nel suo stesso intento, la disposizione andrebbe opportunamente coordinata con il particolare sistema di accertamento, adottato in questa materia, statuendosi che l'accertamento, fondato su documenti presentati a giudici, arbitri o pubbliche amministrazioni, possa essere compiuto in ogni tempo, anche oltre i termini di cui all'art. 52.

Gli elementi e dati indicati dai contribuenti (nella dichiarazione annua, nonchè in sede di compilazione eventuale di questionari o di comparizione personale), quelli raccolti dall'Ufficio in virtù dell'esercizio d'indagine ad esso riconosciuto, e quelli pervenuti comunque a sua conoscenza (per esempio, a seguito dell'adempimento dell'obbligo di cui all'art. 64), vengono, poi, integrati dalla « presunzione di cessione », istituita dall'art. 56: presunzione che legittima l'Ufficio a ritenere ceduti, in mancanza della prova contraria della loro utilizzazione diretta, ovvero della loro perdita o distruzione, od infine della loro avvenuta consegna a terzi in virtù di un rapporto di rappresentanza o di un contratto non traslativo della proprietà per i quali risultino osservate le prescrizioni degli artt. 37 e 38, i beni acquistati, importati o prodotti, che non si trovino presso l'impresa, o presso una dipendenza della stessa, risultante come tale dalla iscrizione alla Camera di commercio o da altro pubblico registro (art. 38): nel qual caso, ove non risulti dal

contribuente fornita la dimostrazione della regolarità della cessione, quest'ultima sarà considerata in evasione dell'I.V.A. La disposizione arieggia, come è facile rilevare, l'analoga presunzione istituita dall'ultimo comma dell'art. 27 della legge organica.

Completa infine, il quadro delle cautele, istituite per «garantire l'effettivo assolvimento del tributo », il potere, riconosciuto dall'art. 65 al Ministro delle finanze, di disporre, per determinate categorie di beni, e, in particolare, per le acque minerali, le acque e le bevande gassate, l'apposizione di particolari contrassegni, « anche sotto forma di sigilli o simili ».