

ristica, dando luogo a quella fin troppo rigogliosa fioritura di tesi e di opinioni che sogliono ricondursi, in via di semplificazione, ai due opposti orientamenti c.d. della « teoria costitutiva » e della « teoria dichiarativa ».

La dottrina più recente ha però di molto ridimensionato il problema della natura e degli effetti dei vari atti del procedimento impositivo, portando l'indagine a livello del singolo schema di attuazione del prelievo positivamente previsto dalla legge per i vari tipi di tributi, al di fuori di ogni aprioristica pretesa di costruzioni e teorizzazioni unitarie, e sottolineando la necessità di tenere nettamente distinti quelli che sono gli aspetti fisiologici, diciamo così, del fenomeno impositivo, da quelli che ne rappresentano invece gli aspetti patologici od eventuali.

È chiaro che in questa nuova prospettiva, e per quanto in particolare riguarda il settore dell'imposizione diretta, la dichiarazione (dei redditi) è venuta ad assumere ben diversa e maggiore rilevanza, quale istituto contrassegnante un momento fondamentale, essenziale, nello schema fisiologico del tributo; là dove invece l'accertamento (ed altrettanto si può dire, oggi, dell'iscrizione a ruolo) attiene piuttosto agli aspetti patologici del fenomeno considerato. Non può infatti negarsi che l'accertamento (inteso quale « atto » di accertamento, e non, naturalmente, quale mera attività di controllo della dichiarazione) si presenta come atto del tutto eventuale ed accidentale, in quanto destinato a porre rimedio all'eventuale comportamento omissivo del soggetto contribuente o all'eventuale incompletezza o infedeltà degli atti da questo posti in essere. Se il contribuente operasse secondo legge, l'accertamento non avrebbe ragione d'essere. E già questo dovrebbe fare riflettere sulla legittimità di attribuire efficacia costitutiva, ricollegandovi la nascita dell'obbligazione tributaria, ad un atto (l'accertamento) non solo eventuale ed accidentale, ma che attiene oltretutto alla patologia e non alla fisiologia del fenomeno impositivo.

Ma qual'è, propriamente, la funzione della dichiarazione? In genere, la dottrina tende tutt'ora a considerare tale atto come avente tipica funzione di liquidazione del tributo, che si pone quindi come necessario presupposto ai fini della successiva fase della riscossione (mediante versamento diretto o iscrizione a ruolo) o della definitiva imputazione delle somme già in precedenza versate in via di acconto o prelevate in via di sostituzione. Tale opinione, tuttavia, se poteva ritenersi valida in passato, non sembra che possa ancora fonda-