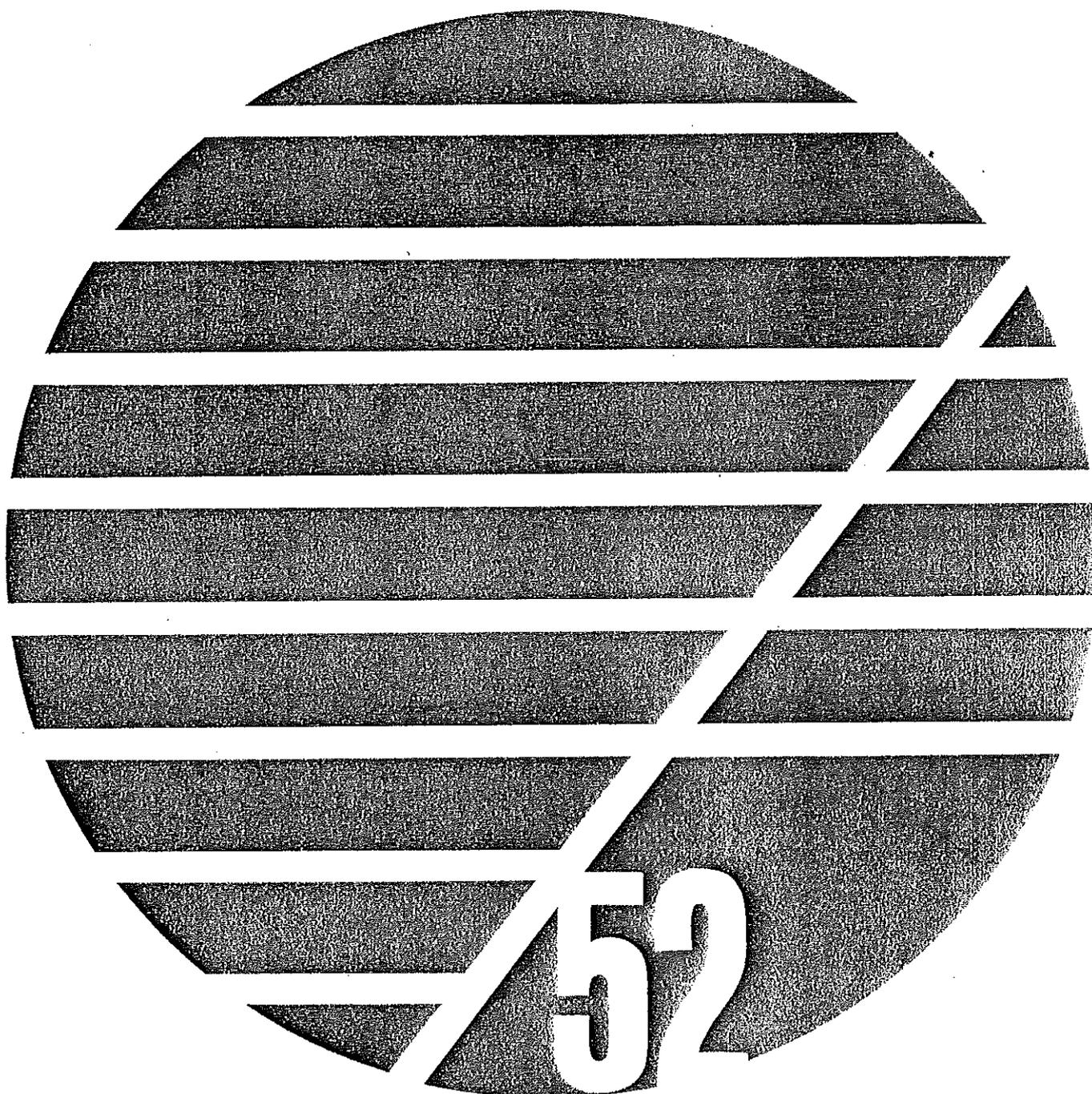


# ORGANIZZARSI

studi di direzione aziendale



# □ ACCERTAMENTO DEI REDDITI E ARRESTO PER INDEDUCIBILITÀ DI SPESE E PASSIVITÀ

Giuseppe Insalaco  
Franco Pontani

Leggendo l'art. n. 10 punto 11 della legge n. 825 del 9 ottobre 1971 notiamo come il legislatore delegante, nell'intento di perfezionare il sistema delle sanzioni amministrative e penali comminate in caso di violazione delle norme di diritto tributario, preveda in termini molto generici un certo inasprimento del sistema in atto vigente il T.U.I.D. n. 645 del 29.1.58; peraltro; rileviamo che le pene detentive, per esplicito riferimento della legge, sono previste per i fatti più gravi mentre le ulteriori sanzioni (pene pecuniarie, soprattutto ecc.), è detto che debbono essere meglio commisurate dall'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni senza tener conto di quelle circostanze esimenti ex. art. 245 T.U.i.d. n. 645 del 29.1.58 modificato dall'art. n.7 della legge 28 ottobre 1970 n. 801.

Fin qui, stante la riconosciuta necessità di combattere l'evasione nelle molteplici forme in cui essa si manifesta, nulla da eccepire in quanto si ritiene, purtroppo, che solo la gravità delle sanzioni possa indurre l'evasore abituale a dichiarare i redditi effettivi e rispettare così il dovere, non solo giuridico, di partecipare alla pubblica spesa in ragione della propria capacità contributiva<sup>(1)</sup>.

Tuttavia, pensiamo che il legislatore delegato, nella formulazione dei testi dei decreti, abbia esagerato oltre ogni misura prevedendo la pena detentiva anche laddove non esiste evasione bensì solo divergenza interpretativa fra contribuente ed Uffici Imposte.

Dimostreremo tutto ciò in termini sufficientemente convincenti ma ci sia prima consentito dichiarare, che in materia di diritto tributario, nel nostro Paese, la situazione è assai caotica; le nor-

me in sé stesse il più delle volte incomprensibili all'operatore economico (ed a volte agli stessi funzionari che l'interpretano in modo diverso creando strane prassi di comportamento in sede di verifica, diverse da ufficio ad ufficio e spesso in aperto contrasto con la legge stessa) richiedono, per essere applicate, particolari "istruzioni ministeriali" le quali, essendo non di rado non più comprensibili delle leggi da cui derivano, richiedono ulteriori delucidazioni da parte degli organi competenti cosicché il contribuente si ritrova non già ad aver applicato la legge bensì la circolare esplicativa n. . . . . alla circolare ministeriale n. . . . . relativa alla legge n. . . . . del . . . . .; nella maggior parte dei casi con "un paio di circolari"<sup>(2)</sup> si è sempre riusciti ad evitare la dichiarazione di fallimento o la reclusione ovvero una situazione di indebitamenti tale da rendere conveniente la cessazione di ogni attività.

Quel che più è sconcertante è che, di sovente, le conclusioni cui arrivano le "famigerate" circolari non si rilevano dalla legge anzi, talvolta, sembrerebbero andare oltre quello che si riterrebbe ragionevole attendersi (a volte addirittura in contrasto con la legge stessa); evidentemente, le interpretazioni estensive (lex dixit minus quam voluit), sono particolarmente care agli organi preposti a tale arduo compito; a noi, il compito di ribadire che il contribuente farebbe meglio a dare minor importanza a tali "istruzioni" che non hanno forza di legge ed hanno valore vincolante solo per gli organi cui sono diret-

te; se è vero che i rapporti fra fisco e contribuente devono riposare sul piano della piena fiducia e lealtà (è dal 1951 che se ne parla), allora il nostro legislatore dovrebbe fornire la prima prova fornendo ai cittadini leggi che siano comprensibili e perlomeno interpretabili col comune buon senso (solo in questo modo tutti i cittadini sarebbero veramente uguali di fronte alla legge, cosa che attualmente non è: basterebbe esaminare i formulari da compilare in sede di dichiarazione annuale I.V.A. per rendersi conto che non sono all'altezza della comprensione del comune cittadino).

Ritornando al nostro problema, non possiamo fare a meno di protestare energicamente contro una norma che penalizza un semplice peccato di opinione, aggiungeremo "peccato veniale" se consideriamo le concrete manifestazioni in cui può attuarsi l'evasione d'imposta; recita infatti l'art. n. 56 del D.P.R. n. 600 del 29.9.1973.

"Chi non presenta la dichiarazione dei redditi o la presenta incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato è superiore a cinque milioni di lire, è punito, oltre che con la pena pecuniaria prevista, con l'arresto da tre mesi a tre anni. Se l'imposta dovuta è superiore a trenta milioni di lire, la pena dell'arresto non può essere inferiore ad un anno.

Nei casi previsti dall'art. 47, quando l'ammontare complessivo delle somme non dichiarate è superiore a duecento milioni di lire, si applica, oltre la pena pecuniaria di cui allo stesso articolo, la pena dell'arresto da tre mesi a un anno.

E' punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni e con la multa da lire duecentomila a lire due milioni, ferme restando la altre sanzioni eventualmente applicabili:

(2) Basti qui ricordare le vicende di cui al D.L. n. 660 convertito in legge n. 823 del 19.12.73 "Definizione delle pendenze" alias "Condono"; fra circolari ministeriali, circolari assonime e di altre categorie ed associazioni, regnava un tal caos per cui ogni interpretazione si riteneva legittima.

<sup>1)</sup> Art. 53 della Costituzione Italiana.

a. chiunque, essendo a conoscenza che negli inventari, bilanci o rendiconti è stata omessa l'iscrizione di attività o sono state iscritte passività inesistenti ovvero che sono state formate scritture o documenti fittizi o sono state alterate scritture o documenti contabili, sottoscrive la dichiarazione di cui al primo comma senza rettificare i dati conseguenti rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile;

b. chiunque, al di fuori dei casi previsti nella lettera a), indica nella dichiarazione di cui al primo comma passività inesistenti rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile;

c. chiunque, nella dichiarazione prescritta dall'art. 7 indica nomi immaginari o comunque diversi da quelli veri in modo che ne risulti impedita od ostacolata la identificazione degli effettivi percipienti;

d. chiunque nei certificati di cui all'art. 3 (rilasciati ai lavoratori dipendenti) indica somme, al lordo delle ritenute, inferiori a quelle effettivamente corrisposte;

e. chiunque commette fatti fraudolenti al fine di sottrarre redditi alle imposte sul reddito.

Se i fatti indicati alle lettere a) b) ed e) del comma precedente comportano evasione di imposte per un ammontare complessivo eccedente cinque milioni di lire la multa è applicata in misura pari all'importo di tale ammontare e la reclusione non può essere inferiore a due anni. Si applica soltanto la multa se i fatti indicati nel terzo comma comportano un'evasione d'imposta di speciale tenuità. Qualora la dichiarazione sia stata sottoscritta da un rappresentante negoziale, colui che ha conferito la rappresentanza è punito, fuori dei casi di concorso, con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da lire centomila lire a un milione se omette di esercitare il controllo necessario ad impedire che i fatti indicati alle lettere a), b) e c) del terzo comma vengano comunque commessi. <sup>(3)</sup> Se i fatti indicati alle lettere a) e b) comportano evasioni di imposta per un ammontare complessivo superiore a cinque milioni di lire la multa è pari alla metà di tale ammontare e la reclusione non può essere inferiore ad un anno. Si applica la sola multa se gli stessi fatti comportano evasioni di imposta di speciale tenuità.

(3) Fino a che punto si deve estrinsecare questo controllo? è sufficiente dimostrare (e in che modo?) di aver seguito i canoni della diligenza del buon padre di famiglia? Su che basi il giudice applicherebbe il criterio di equità nella verifica dell'uso di tale diligenza di fronte all'accusatore Ufficio Imposte?

L'azione penale per i reati di cui ai commi precedenti non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo. La prescrizione del reato è sospesa fino alla stessa data".

Dobbiamo dire, in verità, che punire con l'arresto da tre mesi a tre anni e, in taluni casi, con l'arresto non inferiore ad un anno il contribuente che abbia presentato una dichiarazione incompleta o infedele è fuori di ogni dubbio perlomeno sconcertante. Ricordiamo, prima di chiarire cosa debba intendersi per dichiarazione incompleta o infedele, che la pena dell'arresto è prevista dall'art. n. 17 del C.p. 1° comma ed è tipica per i reati di natura contravvenzionale; recita infatti la norma citata: "Le pene principali stabilite per i delitti sono:

1) (la morte) sostituita con l'ergastolo ai sensi del D.L.L. 10 agosto 1944 n. 223

2) l'ergastolo

3) la reclusione

4) la multa

Le pene principali stabilite per le contravvenzioni sono:

1) l'arresto

2) l'ammenda

Dispone poi l'art. n. 25 del codice penale:

"La pena dell'arresto si estende da cinque giorni a tre anni ed è scontata in uno degli stabilimenti a ciò destinati o in sezioni speciali degli stabilimenti di reclusione con obbligo del lavoro e con l'isolamento notturno.

Il condannato all'arresto può essere adetto a lavori anche diversi da quelli organizzati nello stabilimento avuto riguardo alle sue attitudini ed alle sue precedenti occupazioni".

Sarà questo il destino di quanti, per non intenderla esattamente col fisco in quanto, per esempio a spese e passività detraibili, produrranno dichiarazioni "dette infedeli" ovvero incomplete <sup>(4)</sup>.

Non riusciamo ancora a capacitarci di come il nostro legislatore voglia riempire le patrie galere di illustri studiosi di diritto tributario, di materie amministrative e simili che rivestono posizioni di alta responsabilità nelle nostre aziende e che, confortati dal parere di altri studiosi della materia, abbiano consape-

(4) Solo per citare alcuni casi dovremmo parlare del concetto di spese incrementative, di oneri plurienali da ammortizzare, di crediti ai fini dell'accantonamento dei fondi, per non dire poi della presumibile non deducibilità delle spese non documentate e del concetto di sufficiente o probante documentazione ecc. ecc.

Che dire poi delle voci per spese di famiglia ed autoconsumi che l'imprenditore ignorante considera in buona fede deducibili in quanto ritiene di aver diritto ad uno stipendio e non concepisce di non dover mangiare se l'azienda va in perdita, considerandosi parte della struttura e dipendente di sé stesso?

volmente aderito ad interpretazioni non accettate dall'ufficio; non riusciamo certo ad immaginarci un amministratore che dopo aver gestito per anni un'impresa, dopo aver acquisito una notevole preparazione possa, per il solo fatto di aver ritenuto giustamente detraibile una spesa, essere arrestato, tenuto all'isolamento notturno e sottoposto all'obbligo del lavoro in stabilimenti di reclusione.

Non creda il cortese lettore che si tenti di esagerare la legge: almeno in questo punto è abbastanza chiara. La dichiarazione incompleta o infedele che abbia determinato un reddito definitivamente accertato che dà luogo ad un'imposta superiore a lire cinque milioni, rende applicabile oltre alla pena pecuniaria da due a quattro volte l'imposta (dichiarazione incompleta) ovvero da una a due volte la maggiore imposta dovuta (dichiarazione infedele), l'arresto da tre mesi a tre anni.

Orbene, se consideriamo le cifre (costi, passività, fatturato) di impresa di medie e grandi dimensioni, rileviamo come sia estremamente facile cadere nella trama tesa dalla norma di cui all'art. 56 del D.P.R. n. 600.

Lo sgomento è tanto più grande quando consideriamo che il reddito accertato "in più" può essere dipeso da indeducibilità di spese e passività dichiarate; infatti, è considerata infedele, la dichiarazione in cui, "è indicato ai fini delle singole imposte un reddito netto inferiore a quello definitivamente accertato per oltre un quarto di quest'ultimo, anche quando la differenza tra reddito definitivamente accertato e reddito dichiarato dipenda dalla indeducibilità di spese, passività ed oneri".

Ve n'è tanto quanto basta per rimanere semplicemente sgomenti; non si tratta qui di volere a tutti i costi difendere chi con gli Uffici Imposte è abituato a "scherzare", si tratta viceversa di valutare fino a che punto è censurabile chi ha dichiarato costi e spese effettivamente sostenute chiedendone il riconoscimento peraltro negato sia dagli Uffici Imposte che dagli organi del contenzioso in quanto non ritenute afferenti, mentre il buon senso ci suggerisce che non è censurabile chi, stante la notevole incertezza ed opinabilità del concetto di inerenza della spesa alla produzione, abbia ritenuto detraibili alcune categorie di spese peraltro documentate e, pertanto, certe.

Pensiamo che le norme in oggetto debbano essere indubbiamente riviste alla luce di considerazioni diverse, per il momento accontentiamoci del fatto che: "... l'azione penale ... non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo. La prescrizione del reato è sospesa fino alla stessa data".