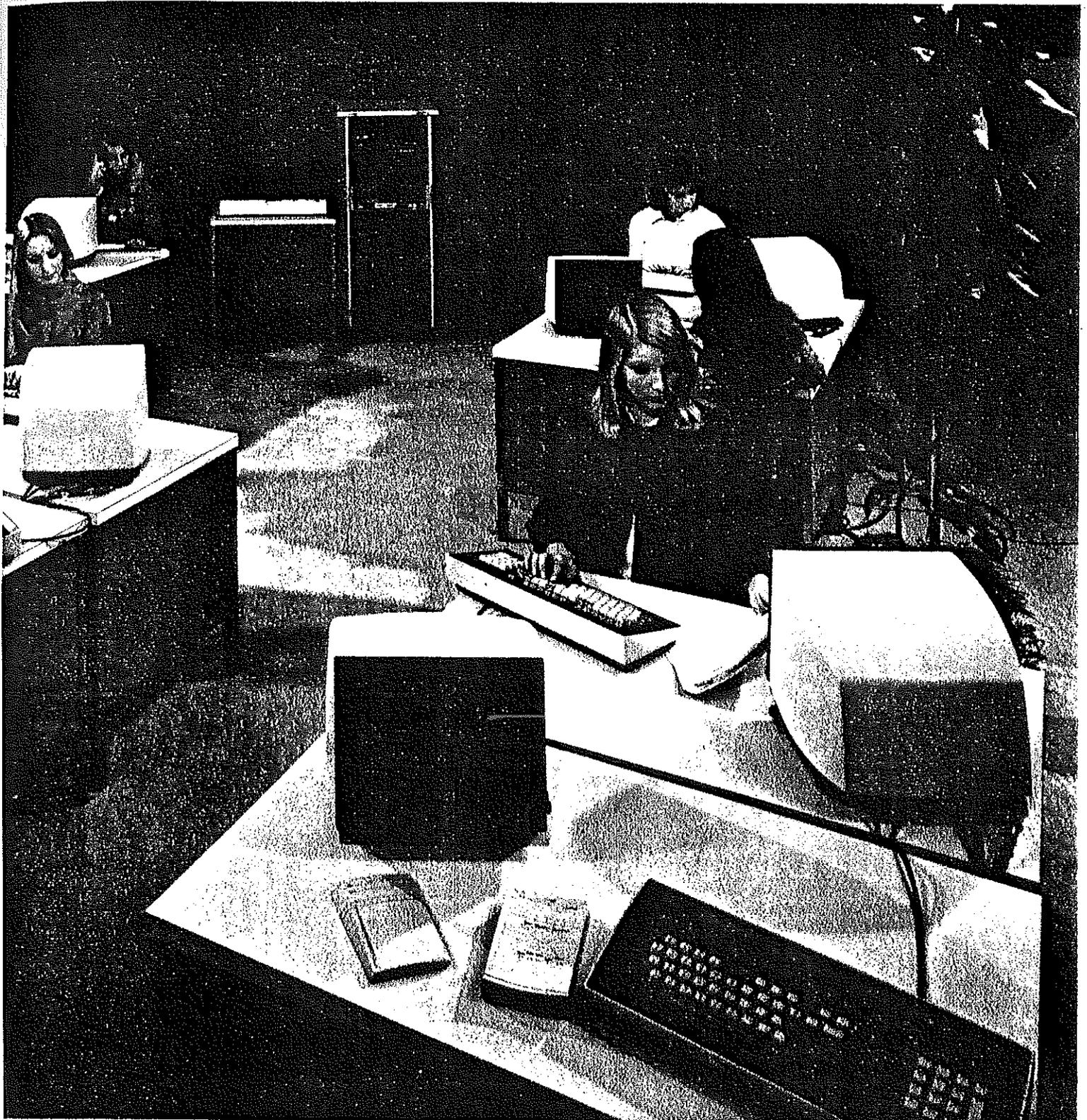


# IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

Franco Angeli Editore - V.le Monza 106 - Milano n. 1/2 - genn./febb. 1977



# L'evasione fiscale: forme e accertamento

Le basi fondamentali su cui si erige il sistema impositivo sono il giro d'affari ed il reddito. Pertanto, le manovre ordite al fine di sottrarsi agli obblighi tributari sono dirette ad alterare il giro d'affari e, conseguentemente, il reddito.

Preliminarmente desideriamo precisare che, a parte la lunga serie di tributi indiretti la cui natura ed estensione non sono oggetto della nostra trattazione, i fenomeni economico-aziendali che incidono con carattere di esclusività nell'attuale sistema tributario sono essenzialmente due:

- a. la cifra d'affari (volume o giro d'affari) identificante le entrate lorde;
- b. il reddito, quale risultato economico di gestione.

Le due entità, cifra d'affari e reddito, lungi dal costituire due variabili a se stanti, risultano correlate tanto che non solo il reddito è in funzione del giro d'affari e di altre variabili bensì anche la stessa cifra d'affari appare in funzione di altre variabili ivi compreso il reddito, quale condizione di auto-finanziamento dell'impresa, in mancanza del quale il sistema verrebbe ad essere seriamente compromesso dall'alto costo del denaro con conseguente impossibilità di investimento e quindi di mantenimento delle posizioni raggiunte.

Appare quindi sufficientemente chiaro che le basi fondamentali su cui si erige il sistema impositivo sono il giro d'affari ed il reddito; altrettanto chiaro, appare che le manovre ordite al fine di sottrarsi agli obblighi tributari sono dirette ad alterare il giro d'affari e, conseguentemente il reddito quale risultato finale della complessa gestione d'impresa.

Ciò premesso vediamo di schematizzare le possibili ipotesi che la realtà può offrire al verificatore:

- a. occultamento di una parte delle componenti positive di reddito (ricavi) e contabilizzazione integrale di tutte le componenti negative (costi);
- b. registrazione integrale di tutte le componenti positive di reddito (ricavi) e correlativo gonfiamento delle componenti negative (costi) attraverso l'imputazione al periodo di costi non di competenza oppure non esistenti;
- c. azione concomitante sulle componenti positive e negative di reddito; più precisamente:
  1. azione simultanea di evidenziazione di un risultato alterato in modo proporzionale alla differenza fra alterazione delle componenti positive ed alterazione delle componenti negative,

2. sottrazione di componenti positive ed azione concomitante sulle componenti negative attraverso lo inserimento contabile di costi inesistenti o non di competenza; conseguente contrazione del risultato determinata dalla somma delle alterazioni contabili suindicate.

## Imputazione al reddito di costi presunti

Tale imputazione costituisce tipico atteggiamento delle imprese di grandi dimensioni che, stanti le caratteristiche tecnico-organizzative e le caratteristiche del prodotto, non sono in grado di alterare il giro di affari; in tale ipotesi, l'occultamento di parte dell'imponibile avviene attraverso la creazione di riserve occulte che, in quanto tali, rimangono inserite nell'economia d'impresa e non dovrebbero creare preoccupazione, relativamente alle sanzioni previste per i reati societari (salvo violazioni in materia di norme di bilancio), fino a quando non siano segretamente distribuite a favore solo di alcuni soci e in danno dei rimanenti.

Al riguardo, è utile riferimento la sentenza della Cassazione Penale del 16.10.1958 che affermò l'esclusione della responsabilità per false comunicazioni alla assemblea nel caso in cui sia provato che il bilancio non veritiero venne preordinato intenzionalmente per frodare il fisco per cui escluse l'ipotesi di falso in bilancio mentre affermò implicitamente la responsabilità per frode fiscale da parte degli amministratori, ex art. n. 252 del T.U. i.d. del 29.1.1958.

Alla luce di queste considerazioni appare chiaro quanto sia complesso per il fisco enucleare dal sistema scritturale l'imputazione di costi presunti attuata non già tramite la diretta contabilizzazione degli stessi con addebito di uno specifico conto di spesa ed accredito al relativo fondo come ad esempio: Dt) Perdite presunte Cr) Fondo perdite presunte, (il che renderebbe esplicito il sistema), bensì attraverso l'imputazione in conti del tutto non pertinenti e destinati istituzionalmente ad accogliere fatti gestionali di natura completamente diversa, come ad esempio: Dt) Spese generali Cr) Creditori diversi. Tale prassi, invero, crea non poche difficoltà in sede di verifica e svia notevolmente l'attività di indagine.

## Alterazione concomitante del giro d'affari e del reddito

Costituisce il caso più diffuso di frode fiscale.

Convinti assertori della validità del sistema sono sia le imprese individuali che societarie di piccole e medie dimensioni appartenenti ai più disparati settori produttivi e merceologici mentre escluderemo, a ragion veduta, le società a larga base azionaria nelle quali gli amministratori devono rispondere all'assemblea della loro amministrazione.

Particolari sospetti destano le indagini in società o in quegli enti in cui l'organo volitivo è identificato in una sola persona ovvero quelle società a conduzione familiare e ancora quelle a ristretta base azionaria.

L'alterazione del giro d'affari, a parte ogni considerazione sulla possibilità concreta per alcune imprese di accedervi, appare oggi particolarmente allettante grazie anche al concomitante effetto sull'Iva (minor imposta da versare-maggior credito a monte), rimanendo inalterato il volume di costi regolarmente documentati e registrati. Un eventuale raffronto fra le due entità economiche Costi-Ricavi, può offrire talora elementi di giudizio sufficienti ad ingenerare fondati sospetti e quindi motivare un approfondimento di indagine; al riguardo, come sempre, un accurato e severo controllo del magazzino può condurre a sollevare rilievi a carico del contribuente.

## L'accertamento degli Uffici Finanziari nel contesto economico e politico attuale

L'azione di accertamento da parte degli Uffici si pone come problema non solo tecnico bensì anche di etica; infatti, mentre sotto il profilo tecnico solo l'esperienza e la conoscenza delle materie giuridiche e amministrative possono guidare il verificatore, sotto il profilo etico non possiamo non rilevare un atteggiamento tendenzialmente diffidente che nulla di positivo lascia intravedere nel rapporto fra contribuente e fisco: il contribuente protesta contro gli abusi, gli errori di un apparato che incamera mentre nulla restituisce, anche nei casi evidenti in cui il diritto al rimborso si evince chiaramente per atti o per fatti imputabili all'ufficio stesso; si lamenta altresì la lungaggine dell'apparato contenzioso e la limitatezza degli strumenti di difesa (per inciso rileviamo non primi e non ultimi, che in udienza, non dovrebbe essere convenuto il rappresentante dell'ufficio), la poca chiarezza delle leggi ed altresì l'eccessiva giurisprudenza amministrativa e la vasta gamma di note e circolari interne che spesso ignorano la legge o vanno al di là di ogni interpretazione ragionevole; dall'altro canto abbiamo il fisco che, ad onor del vero, ha sempre dovuto combattere con contribuenti poco sensibili sul piano fiscale (poche sono le aziende in grado di sostenere con serenità una verifica) e in aperto contrasto con tutto quanto è preordinato ai fini di una corretta amministrazione.

In questo contesto storico e sociale ha preso l'avvio

la riforma tributaria nel 1973 e nel 1974, «riformata» poi da leggi successive.

Mentre ulteriori «novità» sono attese, a parte ogni considerazione sull'utilità o meno circa l'inasprimento delle sanzioni, i contribuenti sono già rassegnati ad una Iva del 20-25% e ad aliquote più alte sugli scaglioni di reddito (imposta sull'inflazione) il che favorirà un rinnovato fervore degli studi diretti ad individuare e sofisticare tecniche di evasione.

Vorremmo rilevare che le misure fiscali fino ad oggi adottate ed un inasprimento delle stesse, a detta di diversi esperti economici, risultano vane ed aggravano la spinta inflazionistica che, viceversa, i programmi governativi vogliono combattere.

Scrive Milton Friedman<sup>1</sup> che «i programmi governativi ignorano i problemi chiave della nostra economia che in ordine di importanza sono:

- a. inflazione provocata da eccessi nella spesa governativa;
- b. inflazione provocata da continua stampa di carta moneta;
- c. inflazione provocata da eccessiva proliferazione della macchina burocratica;
- d. carenza d'incentivi a lavorare e produrre;
- e. apparato produttivo inefficiente essendo, in buona parte, sotto controllo diretto o indiretto del Governo.

Le teorie fino ad oggi adottate sono di natura semplicistica e, come è noto, utilizzano la manovra fiscale il che, lungi dal frenare il processo inflazionistico, lo aggrava; i provvedimenti in oggetto, agiscono sui prezzi per cui ritenere che tali misure siano anti-inflazionistiche è segno di scarso equilibrio logico e di chiaro accoglimento di compromessi che, essendo tali, nessuna garanzia offrono all'apparato produttivo».

## L'azione di accertamento

Le attribuzioni degli uffici delle imposte oggi contenute nel DPR n. 600/73 e successive modificazioni, ricalcano, con opportuni ampliamenti già recepiti nel DPR n. 633/72 le note disposizioni del T.U. i.d. del 29.1.1958 n. 645.

La procedura non è diversa da quella già in atto ante-riforma. Infatti gli uffici:

- a. ricevono le dichiarazioni dei contribuenti e dei sostituti d'imposta;
- b. procedono al controllo delle stesse accertandone il contenuto, rilevando eventuali omissioni e quindi provvedendo alla liquidazione delle imposte o delle maggiori imposte dovute;
- c. vigilano sull'osservanza delle norme relative alla tenuta delle scritture contabili;
- d. provvedono ad irrogare le pene pecuniarie;
- e. inoltrano i dovuti rapporti all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.

<sup>1</sup> Cfr. «Il Giornale Nuovo» pag. 1 ed. 19-10-1976.

Ciò premesso, rileviamo anzitutto che la fase di accertamento delle imposte, quella nota come «accertamento a tavolino» precede ogni altra iniziativa dei pubblici uffici sull'espletamento dei poteri loro conferiti dalla legge; solo se questa fase preliminare, sulla base dei documenti in possesso dell'organo accertatore, non è ritenuta esauriente, l'ufficio può:

- a. convocare il contribuente, con avviso motivato, a comparire di persona o a mezzo rappresentante per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento;
- b. invitare i contribuenti ad esibire o trasmettere atti e documenti ivi compresi i registri contabili ed i bilanci;
- c. inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico;
- d. richiedere a pubbliche amministrazioni, enti pubblici, società ed enti di assicurazione, la comunicazione di dati e notizie;

- e. richiedere copie di estratti degli atti e documenti depositati presso notai e procuratori del registro;
- f. richiedere ad aziende ed istituti di credito ed alla amministrazione postale, i documenti afferenti i conti intrattenuti con il contribuente (deroga al segreto bancario, con le dovute garanzie ed autorizzazioni).

Esaurita tale possibilità, o indipendentemente da essa, l'ufficio può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche di propri funzionari muniti di autorizzazione, al fine di rilevare direttamente i dati e le notizie utili ai fini di una corretta applicazione delle imposte; a tale azione degli uffici collabora su richiesta degli stessi o di propria iniziativa la Guardia di Finanza che, per coordinare la propria azione con quella degli uffici finanziari assume di tempo in tempo periodici accordi onde evitare la reiterazione di accessi e di rilievi.

---