

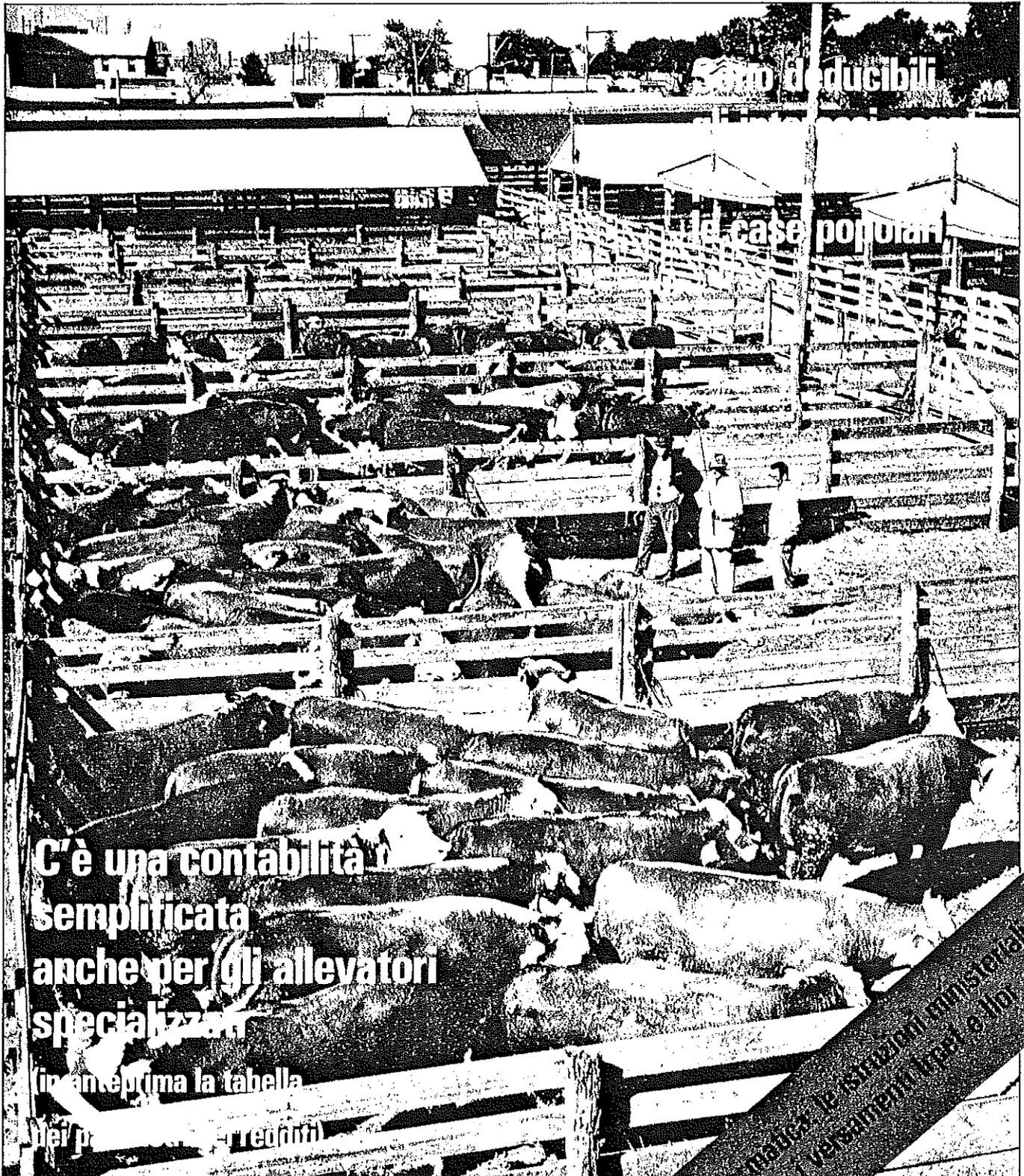
CORRIERE TRIBUTARIO



SETTIMANALE di informatica, attualità, critica ed opinione

DIREZIONE : IPSOA s.p.a. - via L. Mancini, 1 - 20129 Milano

REDAZIONE di Milano : via Lodovico Mancini, 1 - tel. 809661 (10 linee) — REDAZIONE di Roma : via Parigi, 11 - tel. 4741386 / 4755521



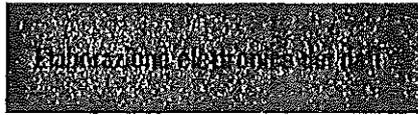
Sono deducibili

le case popolari

C'è una contabilità
semplificata
anche per gli allevatori
specializzati

(in anteprima la tabella
dei parametri e i requisiti)

Informatica, legislazione ministeriale
per i veterinari (Ipsa e Ipa)



Il computer non ha più segreti per i moderni sistemi di verifica

Con l'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973 è stato istituito l'obbligo di un apposito registro per i soggetti che adottano contabilità in codice o che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili per l'elaborazione dei dati contabili. Per la tenuta di questo registro o, meglio, dei molteplici registri delle elaborazioni elettroniche dei dati sono oggi disponibili packages sofisticati. L'essenziale, quindi, per una società, è di ottemperare alla legge con la tenuta scrupolosa del registro. Molti contribuenti hanno sollevato obiezioni e critiche contro tale obbligo e si sono sottratti talvolta a questo adempimento, giustificandosi con il fatto che la verifica delle scritture contabili è molto difficile se non impossibile quando all'interno di un'azienda viene modificato il sistema di elaborazione dati. Oggi, invece, i sistemi di verifica hanno raggiunto un tale grado di sofisticazione da diventare un'autentica procedura di auditing dello stesso computer che ha predisposto il registro delle elaborazioni elettroniche dei dati.

Franco Pontani

Nel 1671 il filosofo e matematico tedesco Leibniz scriveva: "non è cosa degna di uomini eccellenti perdere ore come schiavi per fare i calcoli che potrebbero essere tranquillamente affidati a qualcun altro se fossero usate delle macchine". E gli "uomini eccellenti" costruirono le macchine. Briggs, Nepero, Pascal, Poleni, Thomas De Colmar, Charles Babbage, Herman Hollerith, Conrad Zuse, Aiken si possono considerare i tecnici di tappa che consentirono la nascita dei calcolatori elettronici della prima generazione. Da quella primitiva ed oseremmo dire "arcaica" strumentazione, in circa trent'anni l'elaboratore elettronico è entrato a far parte della nostra vita ed in particolare della nostra vita aziendale. La sofisticazione della tecnologia e

la semplificazione dei canoni operativi ha fatto sì che spesso ci si dimenticasse di che cosa in realtà accadeva ed accade all'interno di un elaboratore, di un elaboratore che non si limita più a fare solo calcoli ma memorizza istruzioni, programmi ed operazioni complesse tali da consentire un elevato grado di autonomia della macchina o del complesso di macchine che a volte assurgono a livello di sistema.

L'elevato grado di sofisticazione di cui abbiamo detto ha portato a creare una sorta di alone di mistero intorno a macchine ed addetti alle stesse, mistero di cui cominciarono ad occuparsi i revisori americani quando si impegnavano alla certificazione di bilancio. Nelle imprese italiane per un lungo periodo di tempo, e forse ancora oggi, quando l'"amministrativo" chiede delucidazioni, non è raro che ottenga risposte di questo tipo: "non si preoccupi, il calcolatore non sbaglia mai, se le cifre immesse sono esatte anche i risultati sono esatti, è inutile controllare il calcolatore, deve fidarsi in quanto Lei non essendo un tecnico non può comprendere il meccanismo".

Le risposte così ottenute, senz'altro in buona fede, possono essere anche non coerenti con la realtà in quanto gli elaboratori sono soggetti a "malattie" e comunque le elaborazioni sono suscettibili di alterazioni sia per ciò che concerne i dati immessi, sia per ciò che concerne i programmi di elaborazione, e conseguentemente anche per i risultati ottenibili dall'elaboratore stesso. Se fino al 1973 i problemi di controllo dell'elaboratore elettronico erano un fatto di gestione del sistema di controllo interno aziendale, con l'avvento della Riforma Tributaria il legislatore ha voluto dare un'enfasi particolare al sistema dell'elaborazione elettronica quando i dati elaborati sono di natura amministrativa, ovvero hanno attinenza alla gestione delle scritture obbligatorie. Con l'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 veniva istituito

per legge l'obbligo di un apposito registro per i soggetti che adottano contabilità in codice o che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili per l'elaborazione di dati contabili.

I soggetti

La dizione dell'art. 14 del D.P.R. n. 600 citato identifica due graduazioni di soggetti. Al primo comma identifica l'aspetto giuridico connesso al soggetto, rinviando al primo comma dell'art. 13 dello stesso decreto (società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e che sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, le società di persone, le imprese individuali, gli artisti e professionisti, le società o associazioni fra gli stessi, gli enti pubblici e privati diversi dalle società e diversi da quelli precedentemente descritti e soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche).

La seconda identificazione avviene nello stesso terzo comma dell'art. 14 del D.P.R. n. 600; è una identificazione di merito in quanto l'obbligo sussiste quando ne ricorrano i presupposti ed i presupposti esistono quando i soggetti di cui all'identificazione giuridica sopra specificata adottano contabilità in codice o si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici o simili per l'elaborazione di dati contabili.

E' necessario preliminarmente precisare che per termine "codice" si intende qualsiasi descrizione numerica, alfa-numerica o alfabetica che secondo la normale diligenza non sia suscettibile di interpretazione immediata, ma abbisogni di una sua spiegazione in senso grammaticale e logico.

Se il termine codice può apparire pertanto intuitivo e tuttavia più difficile da riscontrare in quanto molto spesso nella pratica si addiende a "stampare in chiaro", non così è per l'accezione "dati contabili" in quanto il termine generalmente viene riferito al supporto elementare della contabilità generale. A nostro avviso non è questo il senso da dare al termine usato dal legislatore, bensì quello di dato elementare che costituisce supporto per la compilazione di qualsiasi registro fiscale reso obbligatorio dalla normativa delle imposte dirette.

Ancora dubbi e perplessità sono sollevabili nei confronti del termine "avvalersi" di un centro elaborazione dati. Si intende centro "interno" o centro "in service"?

Apparentemente il problema sarebbe stato risolto con la circolare protocollata 7/1496 del ministero delle Finanze del 30 aprile 1977 che ha spiegato la norma assegnando al concetto "avvalersi" l'interpretazione delle gestioni dirette escludendo "i soggetti che si avvalgono di servizi di terzi" ovviamente per le gestioni della propria clientela. Non siamo convinti che la circolare citata abbia realmente chiarito il dubbio in quanto, se siamo concordi circa la presumibile estraneità da tale obbligo per i Centri servizi, non lo siamo per i Centri servizi che risultano essere in rapporto di controllo del tipo previsto dall'art. 2359 del c.c. in quanto non si tratta più di un rapporto tra cliente e fornitore, bensì tra due soggetti che possono addivenire ad una perfetta integrazione operativa, funzionale, amministrativa e pertanto fiscale, per non parlare poi delle problematiche connesse alle cosiddette "società sorelle", ipotesi questa peraltro non prevista neanche nel c.c. in modo specifico, se pur la si potrebbe far ricadere nella ipotesi di controllo per vincolo contrattuale.

Non è raro il caso in cui grosse società per evitare le problematiche connesse alla gestione di questo registro abbiano estratto il centro servizi dalla singola azienda creando una società separata ma interamente e direttamente posseduta dalla prima o costituita con gli stessi soci della prima, creando pertanto la possibilità di poter gestire senza controllo fiscale l'elaborazione dei dati identificando di conseguenza una disparità di trattamento tra contribuente e contribuente.

Il registro

Dovremmo dire meglio "i registri" in quanto per caratteristica tecnica di contenuto e per la connivenza dell'aspetto cronologico con quello sistematico appare difficile se non in alcune ipotesi impossibile gestire i complessi aspetti del problema in un unico registro. Parliamo pertanto di una pluralità di registri (cfr. Nota IBM in *Guida Normativa* 1974 n. 6; Nota ANIE 25 febbraio 1974; Giuliano Rocchi in *Management Informatica* gennaio 1974 "Fisco e calcolatori"; Franco Pontani

in *il Dirigente Amministrativo* maggio 1975 "Il registro delle elaborazioni Elettroniche nella Riforma Tributaria"; Alberto Gandino in *Sistemi e Automazione* 12/76 "la parola alle aziende", ecc.). Una impostazione che può rappresentare uno schema minimale e che in presenza di registri sezionali prevede ovviamente la tenuta di un registro riepilogativo, può essere data dalla suddivisione dei singoli incumbenti di informazione cronologico-sistematica previsti dall'art. 14 del D.P.R. n. 600, in funzione della omogeneità tecnico-operativa di ogni incumbente.

Possiamo pertanto prevedere i registri elencati nella tabellina sotto. Parte di questi registri potrà essere a compilazione manuale (registro riepilogativo, registro delle procedure meccanizzate, registro dei supporti), parte ottenuta con elaborazione elettronica (registro dei codici, registro dei fogli di programmazione e in alternativa alla gestione manuale, ove utile, registro delle procedure meccanizzate, ed in presenza di particolari sistemi avanzati, registro inventario dei supporti), parte ancora con accorgimenti tecnici particolari come il sistema xerocopia (registro degli ideogrammi e schemi di programmazione).

E' utile altresì informare che per facilitare la tenuta dei registri in questione sono oggi disponibili sul mercato dei packages sofisticati come il DAP (package particolarmente studiato unicamente per gli incumbenti di questi registri e che consente di ottenere in forma descrittiva, codificata e grafica la sequenza degli obblighi previsti dall'

art. 14 del D.P.R. n. 600 citato) o il PANVALET (che con metodologie particolari di compattazione delle "librerie" consente di poter inseguire "il passato" ottenendo a richiesta l'evidenza dei programmi, dei codici, ecc. esistenti in una certa epoca storica di quel sistema di elaborazione).

Obiezioni

La risposta al quesito "perchè il legislatore ha voluto gravare il contribuente meccanizzato di siffatto incumbente?" è insita nella premessa di questo servizio: "si teme che in un sistema di elaborazione ad elevata tecnologia alterazioni e frodi siano più facili da commettere e contemporaneamente più difficili da scoprire se non si imbriglia il contribuente in un sistema di rilevazioni che costituiscano di per sé motivo di impedimento o di limitazione all'illecito comportamento".

A qualcuno potrà sembrare una versione semplicistica per un obbligo così gravoso come quello sancito dalla norma brevemente commentata e che diviene ancora più gravoso se pensiamo ai termini di conservazione decennale di scritture e supporti previsti all'art. 22 del D.P.R. n. 600. Qualcuno anche obietta che assai difficile è la verifica delle scritture in questione, resa impossibile quando all'interno di un'azienda viene modificato il sistema di elaborazione.

Dobbiamo dimenticare di pensare ai verificatori fiscali come a soggetti generalmente sprovvisti, privi di cognizioni tecniche ed incapaci di procedere a verifiche che non siano quelle della spunta del documento e della ricerca accanita della marca da bollo mancante o della violazione Iva. Anche la verifica si serve di strumenti al pari dei tempi. Alle diverse obiezioni formulate possiamo proporre delle risposte. Se esaminiamo attentamente il contenuto obbligatorio del registro o dei registri in questione ci rendiamo conto che esistono dei collegamenti tra tali contenuti ed i contenuti di altre scritture contabili. In altre parole, ad esempio, è possibile verificare tramite il registro cronologico delle elaborazioni dei dati se l'azienda effettua le registrazioni nei sessanta giorni di ritardo fiscale ammesso ed in base ai tempi di elaborazione dei dati è altresì possibile accertare se vengono effettuate delle falsificazioni in termini di data o nel libro-giornale o nel registro delle elaborazio-

Registri delle elaborazioni elettroniche dei dati

1. registro riepilogativo delle elaborazioni elettroniche;
2. registro sezionale delle procedure meccanizzate;
3. registro sezionale inventario dei supporti dei flussi dei dati e dei programmi;
4. registro sezionale cronologico delle elaborazioni eseguite;
5. registro sezionale dei codici;
6. registro sezionale dei codici di programmazione;
7. registro sezionale degli ideogrammi e schemi di programmazione.

ni elettroniche ed ancora è possibile accertare se le vidimazioni annuali dei registri sono state "prenotate" o se invece sono state effettuate nel rispetto della legge.

Ancora può essere accertabile se certi codici hanno ricevuto significati diversi in un certo periodo di imposta o se la procedura consentiva che al conto acquisti affluissero anche spese di rappresentanza violando i concetti di omogeneità dei conti e di deducibilità per principio dei costi. Si potrebbero proporre altri numerosissimi esempi conformi alle deduzioni prospettate che dimostrano come la tenuta del registro in parola non sia pertanto una mera formalità.

E' ancora da precisare che anche in presenza di mutamenti dei sistemi di elaborazione elettronica la documentazione conservata è buona prova della struttura in atto al tempo di altri sistemi di elaborazione, e al tempo stesso consente di verificare il sistema in atto sulla base della documentazione che testimonia dei sistemi e delle meccaniche vigenti.

Al lettore attento non sarà sfuggito che la sistematica di verifica non è quella del mero "internal check" ma diventa una procedura autentica di auditing e di auditing sia "around the computer" che "through the computer" (cfr. in proposito l'interessante scritto del cap. Benito Iperiti in *Rivista della Guardia di Finanza* sett./ott. 1975. "Alcune considerazioni in tema di verifica ed auditing EDP". L'auditing EDP anche in sede di verifica fiscale può avvenire sia con le metodologie del "test pack" sia con quelle dell' "audit pack" o "computer audit program", tecniche queste che consentono: la prima di predisporre una sequenza di dati che dovranno essere trattati dal CED e dopo aver precalcolato manualmente i risultati verificarne l'output attraverso l'elaborazione; la seconda di predisporre un programma di revisione sull'elaboratore.

In ambedue i casi la tecnica di auditing consente di verificare in modo più o meno sofisticato i programmi in atto e i files esistenti, al fine di poter accertare, a complemento del controllo singolo documento con l'elaborato meccanografico, la complessa procedura che ha trasformato l'input in output.

A rendere ancora più tecnico il controllo esistono a disposizione dei packages di facilissimo utilizzo (dai tre ai cinque giorni per addestrare un sogget-

to profano di EDP) del tipo EASYTRIEVE AUDIT che consentono di poter indagare con sistemi casuali o stratificati le memorie, ottenendo elaborati di campionatura, anche totale, per qualsivoglia verifica (volumi di Iva, Note di accredito per tipo, cliente e fornitore per fatturato, per saldo, ecc.).

Il 1° gennaio 1978 si è concluso il quarto anno dall'entrata in vigore della Riforma Tributaria e dobbiamo confessare che ben poche aziende hanno seriamente affrontato il problema della tenuta di questo registro. Si spera nelle tolleranze ma si dimentica che l'art. 39 secondo comma lett. c. del D.P.R. n. 600 prevede l'accertamento indutti-

vo ai fini della determinazione del reddito per l'applicazione delle imposte dirette in mancanza di questo registro; si dimentica che l'art. 51 rende comunque applicabile in caso di mancata tenuta la pena pecuniaria da 200 mila a 2 milioni di lire ed in caso d'irregolare tenuta la pena pecuniaria da 100 mila a 1 milione di lire, che amministratori e sindaci che sottoscrivono la dichiarazione dei redditi senza rilevare la mancata tenuta di tale registro sono puniti con la multa da 200 mila a 2 milioni di lire e l'infrazione è pertanto qualificata come delitto (cfr. Circ. 1/RT prot. 50550 del 15 dicembre 1973).

F.P.