

CORRIERE TRIBUTARIO

IPSOA

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



**1° gennaio 1979:
l'Iva si adatterà in tempo
alla VI direttiva CEE?**



Evasione e traslazione nel sistema delle imposte dirette

Pubblichiamo il secondo intervento, a firma del dott. Franco Pontani, sul tema "EVASIONE E TRASLAZIONE dell'imposta", nel quadro del servizio già preannunciato. Il precedente intervento, del prof. Aldo Bompani, è stato pubblicato nel n. 39 del "Corriere".

Premessa

E' in discussione al Senato il disegno di legge inerente il "nuovo Contenzioso penale tributario" che in tredici articoli disciplina la spinosa materia dei reati tributari.

In questa breve trattazione esamineremo solo alcuni aspetti connessi a luoghi comuni che ai fini delle imposte dirette assegnano il titolo di "evasione" a qualsiasi minor imposta versata rispetto al quantum che in sede di accertamento appare dover essere dovuto. La preoccupante abrogazione dell'ultimo comma dell'art. 56 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sostituito con il testo, almeno per il primo capoverso, dell'art. 3 del disegno di legge, ci deve indurre a meditare attentamente sul significato di evasione per distinguerlo da quello della mera traslazione dell'imposta, per effetto del comportamento del contribuente, da un periodo ad un altro.

Il concetto di dichiarazione infedele, incompleta od omessa

Il primo comma dell'art. 56 del D.P.R. n. 600 citato prevede tre casi alternativi ai quali sono ricollegate le sanzioni penali:

- a) chi non presenta la dichiarazione;
- b) chi la presenta incompleta;
- c) chi la presenta infedele.

quando l'imposta relativa al reddito accertato è superiore a 5 milioni di lire.

Prescindendo dalla dimensione e dalla incertezza circa il fatto se il livello identificato sia per singola imposta o per tutte le imposte gravanti su quello specifico reddito, intratteniamoci sulle motivazioni che inducono all'applicazione della sanzione penale.

Chi non presenta la dichiarazione dei redditi può essere o in buona fede, in quanto ritiene di non essere nelle condizioni di doverla presentare e quindi di essere nel rispetto della legge, in quanto percepisce redditi diversi, di natura comunque esigua che, per il fatto della unicità del rapporto fiscale in capo al contribuente, dovrebbero essere dichiarati per favorire il cumulo o per dare luogo alla tassazione di congruaggio comunque dovuta, o in malafede, in quanto ritiene, non presentando la dichiarazione, di evitare o limitare l'onere fiscale. Essendo difficile accertare l'animus del contribuente presente alla determinazione della volontà della non dichiarazione, appare evidente che il legislatore non altra via aveva che il quantificare il livello di riferimento che doveva costituire la circostanza di identificazione del reato e la conseguente applicazione della sanzione. Chi presenta una dichiarazione incompleta può ritenere in buona fede che l'omissione di alcuni cespiti di reddito sia legittimata da alcune situazioni particolari (ad es. ritenere che quei redditi omessi siano esenti da imposta, ritenere che le ritenute alla fonte effettuate siano a titolo di imposta e non di acconto, ecc.), ma il soggetto in questione può omettere volontariamente alcuni cespiti di reddito al fine di ridurre arbitrariamente la tassazione, comportandosi pertanto con l'animus della malafede.

Legittima quindi a nostro avviso la determinazione di un limite come del caso della dichiarazione non presentata. Il caso della dichiarazione infedele è invece molto più complesso in quanto non prevede un comportamento omnisivo totale o parziale come nei due casi precedenti, bensì attivo e quindi un comportamento da giudicare.

Il contesto generale dell'art. 56 evidenzia altri comportamenti attivi che sono sicuramente circostanze di reato come l'occultamento di attività, il gonfiamento di passività, l'alterazione di scritture o documenti, l'invenzione di nomi, e comunque qualsiasi atto fraudo-

lento volto al fine di sottrarre redditi alla legittima imposizione.

Se parliamo di contribuenti come persone fisiche che in modo inequivocabile non dichiarano, omettono, o commettono nei sensi sopra descritti non possiamo avere dubbi circa la logica applicativa delle norme sopra descritte e giustificare, anche per motivi sociali, il nuovo disegno di legge, la cui evidente finalità è quella di far sì che la lotta all'evasione di cui si parla dalla legge di perequazione tributaria in poi (e cioè da oltre vent'anni) non rimanga un'utopia.

Un aspetto tuttavia ci preoccupa, diremmo in modo legittimo, ed è la circostanza di configurazione del reato in presenza di un cespite di reddito "speciale" e cioè del "reddito d'impresa". Da lungo tempo si discute (e non solo quindi dall'avvento della Riforma Tributaria) circa una quantificazione fiscalmente più definita dell'ammontare imponibile cui, attraverso riconciliazioni, si transita dal "reddito civilistico" al "reddito fiscale". L'esperienza insegna, anche col suffragio di qualche pronunciamento amministrativo e giurisprudenziale, che già la dimensione del reddito, in assenza di principi contabili generalmente accettati, di regole amministrative uniformi e di comportamenti uniformi di magistratura ed ufficio imposte, è di quantificazione assai incerta. Immaginiamo poi se su iniziativa dell'ufficio imposte, su mere ricostruzioni o giudizi qualitativi, si vengono a configurare reati (si pensi solo al problema di divergenze di opinione circa la composizione delle classi omogenee ai fini dell'art. 62 del D.P.R. n. 597!).

Il concetto di infedeltà secondo la Commissione Tributaria Centrale e quello di traslazione di imposta Sul numero 3/1978 della Rivista Tributi edita a cura del Ministero delle Finanze compare la decisione n. 11076 del 26 settembre 1977 della Commissione Tributaria Centrale che enuncia la seguente massima: "è esclusa l'ipotesi di infedeltà quando nella dichiarazione il contribuente non abbia fatto ricorso a nessun occultamento, non abbia esposto alcun onere inesistente, ma abbia, invece, chiaramente e palesemente denunciato, con l'indicazione di tutte le sue componenti il reddito economico. Se poi la posta passiva, esattamente identificata, sia considerata indebitabile in conseguenza di una diver-

sa qualificazione giuridica operata dall'ufficio, ciò non porta a ritenere infedele la dichiarazione del contribuente, essendo ininfluyente la semplice circostanza che la maggiore imposta sia iscritta con ritardo a ruolo".

Il testo del pronunciamento oseremmo dire identifica con chiarezza la distinzione tra comportamento doloso del soggetto, comportamento che conduce alla infedeltà della dichiarazione dei redditi (almeno per questo cespite di reddito) e comportamento non doloso.

Nel primo caso è manifesta la volontà del soggetto di occultare con artifici od omissioni parte del reddito conseguito. Nel secondo caso, l'interpretazione data dal soggetto alla dimensione del suo reddito e del suo reddito in senso fiscale è semplicemente "diversa" da quella accertata o accertabile dall'ufficio delle imposte, o in sede di verifica della Polizia Tributaria.

Nel primo caso abbiamo distrazione in senso assoluto, nel secondo caso abbiamo traslazione di reddito o rimozione di reddito nel senso che in caso di traslazione lo Stato incassa le imposte in ogni caso, se pur in ritardo, mentre nel caso di rimozione lo Stato può identificare le imposte non versate in sede di verifica di bilancio. In altre parole, mentre nel caso della traslazione vige una sorta di recupero automatico in un tempo successivo dell'imposta dovuta, nel secondo è con la verifica che si può accertare il quantum di maggiore imposta derivante dal maggior reddito che lo Stato ritiene si sia realizzato in quel particolare periodo per quel particolare soggetto.

Di traslazione pertanto potremo parlare nel caso di accantonamenti, fondi, ecc.: di rimozione nel caso delle spese di rappresentanza, di interessi passivi, valori normali nei rapporti con controllate o consociate, ecc.

Sarebbe assurdo penalizzare un soggetto che ad esempio con il fatturato di qualche miliardo abbia imputato alla voce spese di rappresentanza un centinaio di milioni (e, per ipotesi semplificatrice, riteniamo che si tratti di spese tutte documentate con fattura) ed al quale manchi la prova di una correlazione tra tali costi ed il loro riferimento ad attività od operazioni da cui derivino ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa (cfr. u.c. art. 61 D.P.R. n. 597).

Ancora sarebbe inconcepibile che, in presenza di spese non documentate,

frazionate in una miriade di importi, in presenza di numerosità di dipendenze, numerosità di dipendenti o numerosità di circostanze si venga a superare quel limite di reddito al quale sia ricollegabile un'imposta "evasa" di oltre cinque milioni, applicando la sanzione dell'arresto oltre alle pene pecuniarie.

Se si fosse nella logica dovremo preoccuparci, nei panni dei funzionari di Stato, dell'assenza delle spese non documentate, in quanto tutti noi sappiamo perfettamente che anche nella più avanzata struttura aziendale il fenomeno delle deleghe ed i contatti con le terze economie (oltre alla presenza di funzionari - con queste terze economie in contatto - non "specialisti fiscali") creano carenze documentali che potremmo definire "connaturate" al sistema.

Conclusioni

Pasquale Marino, recentemente aveva dichiarato in un suo Editoriale sul "Fisco" che era necessario creare il "certificatore fiscale".

Se pur in linea generale non condividiamo l'ipotesi di un nuovo Albo o Ruolo, possiamo qui riprendere il significato di quel suo scritto per affer-

mare che prima di circostanziare qualsiasi reato sarebbe opportuno un ampliamento all'area fiscale della validità delle certificazioni di bilancio come era a suo tempo previsto nella legge delega della Riforma Tributaria nei suoi primi disegni e come è previsto per le società quotate in Borsa per le quali, all'avvento della certificazione obbligatoria, ormai vicina, il "certificato" costituisce allegato obbligatorio della dichiarazione dei redditi.

Non a caso abbiamo parlato di principi contabili e di principi di revisione che dovrebbero, a nostro avviso, essere "sposati" anche ai fini fiscali.

Come possiamo circostanziare reati per mere differenze quando non abbiamo neanche stabilito i principi uniformi e quindi generalmente accettati di contabilizzazione dei fatti amministrativi e di verifica degli stessi?

Come accertare quando si tratta di errore se solo di errore si tratta e non di artificio?

Come è costituzionalmente accettabile che su questa base un cittadino possa essere legittimamente perseguito come evasore quando non si è definito a livello pratico applicativo il concetto di evasione?

Franco Pontani