

ACCERTAMENTO ANALITICO E INDUTTIVO DEI REDDITI E DELL'IVA (diritto tributario).

L'accertamento analitico: le ipotesi normative e la realtà.	1
I presupposti formali dell'accertamento induttivo.	3
Le modalità di evasione nel piccolo commercio e nell'artigianato diretti a consumatori finali ..	4
La rettifica globale dei ricavi: le c.d percentuali di ricarico e gli studi di settore (rinvio).....	6
Ipotesi evasive nelle imprese parzialmente istituzionalizzate: omissione di ricavi e registrazione di costi fittizi.....	7

L'accertamento analitico: le ipotesi normative e la realtà.

Nella voce Controlli fiscali abbiamo indicato la cornice in cui può operare l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria, con riferimento alle modalità di individuazione e determinazione della capacità economica. Questa voce approfondisce le considerazioni svolte in tale sede a proposito delle imposte di gran lunga più importanti, a fronte delle quali è diffusa una consistente evasione fiscale, cioè quelle sull'impresa e sul lavoro autonomo, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA; l'accertamento dei soggetti non imprenditori, ad esempio per canoni di locazione, è illustrato nella voce "Accertamento sintetico e dei c.d. privati".

L'attività di controllo è destinata a provare una capacità economica non dichiarata; costituisce peraltro evasione sanzionabile anche quella connessa al regime giuridico di circostanze dichiarate regolarmente, cui si dedicano in via quasi esclusiva gli accertamenti sui soggetti di grandi dimensioni. In questi casi l'accertamento analitico non ha certo bisogno di disposizioni normative, essendo sufficiente calcolare la maggiore imposta connessa al regime giuridico ritenuto più corretto dagli organi procedenti. Per questo si presenta pleonastica la disposizione secondo cui l'ufficio procede all'accertamento se non sono state esattamente applicate le disposizioni sul reddito di impresa ⁽¹⁾. E' invece estremamente rara l'individuazione, presso questi soggetti, di specifici ricavi non dichiarati, ovvero di costi fittizi. Occorre infatti sfatare il preconcetto secondo cui, come c'è una determinazione analitico-contabile di quanto i contribuenti hanno dichiarato potrebbe essercene anche una determinazione (sempre "analitico-contabile") di quanto essi hanno nascosto. La contabilità, infatti, è una struttura tipica delle organizzazioni aziendali "rigide", proceduralizzate e spersonalizzate, di cui diremo alla voce "autodeterminazione dei tributi". E' quindi illusorio pensare

¹ Tanto è vero che tale disposizione non trova corrispondenza nel successivo articolo 38 sull'accertamento dei soggetti non imprenditori, dove pure ovviamente si procede alla rettifica se non sono state esattamente applicate le relative disposizioni tributarie sostanziali

che quanto non affluisce nella contabilità ufficiale transiti in una contabilità parallela, che mantiene le stesse caratteristiche esteriori di quella ufficiale. Certo, qualche volta si parla di “contabilità nera”, che però non possiede affatto l’organicità della contabilità ufficiale, ma consiste in appunti, abbastanza enigmatici, organizzati quanto basta per tenere memoria di crediti e debiti, e soprattutto conservati in luogo sicuro. E’ quindi fuorviante l’idea “analitico-documentale” dell’accertamento analitico, che riguarderà questioni di diritto, oppure presunzioni di specifici elementi reddituali non registrati. L’unica caratteristica per cui l’accertamento analitico viene chiamato anche “contabile” è che esso non smentisce la contabilità nel suo complesso, ma la corregge in alcuni aspetti, individuando specifici ricavi o compensi in tutto o in parte non dichiarati, costi non documentati, fittizi, non inerenti ecc. C’è quindi piena compatibilità tra accertamento analitico ed accertamento presuntivo; anche l’accertamento analitico utilizza presunzioni, riferite però a specifici componenti del reddito o a specifiche operazioni rilevanti ai fini dell’IVA, senza mettere in discussione la contabilità nel suo complesso.

Per i piccoli commercianti e artigiani, nei cui confronti i rilievi sul regime giuridico del dichiarato sarebbero poco significativi, il controllo si dedica alla ricerca di materia imponibile nascosta, in genere attraverso le presunzioni di cui diremo nei punti che seguono (o attraverso gli “Studi di settore”, su cui si veda l’apposita voce). In buona parte, le relative disposizioni normative sono anch’esse pleonastiche, prima di tutto per l’empirismo strutturale del giudizio di fatto, esaminate alla voce “prova (diritto tributario)”; è quindi del tutto inutile stabilire alla lettera c dell’art.39 del DPR 600/73, che l’ufficio procede alla rettifica se “l’incompletezza, la falsità o l’inesattezza delle registrazioni contabili risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui all’art. 32” quando poi l’ultimo comma della successiva lettera d consente di provare l’esistenza di « attività non dichiarate o l’inesistenza di passività dichiarate » sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti. Lo stesso schema viene seguito, con differenze secondarie, dalle disposizioni sull’accertamento dell’imposta sul valore aggiunto. Entrambe queste normative danno la sensazione, sul piano emozionale e pre-logico che spesso influenza la valutazione della prova, di richiedere agli uffici finanziari un notevole rigore probatorio astratto. E’ un riflesso di quella impostazione contabilistica connessa all’aver assunto, a pietra di paragone del sistema, le segnalazioni specifiche provenienti dalle grandi istituzioni di impresa, ma che individuano solo una parte, per quanto notevole, della capacità economica. Al di là di queste disposizioni, comunque, dopo una esperienza ultradecennale, il diritto vivente conferma l’operatività di un libero, nel senso di “empirico”, convincimento (amministrativo e giurisdizionale) su questioni di fatto stabilite essenzialmente in base a presunzioni; queste ultime sono basate sul incongruenze intrinseche nella

documentazione aziendale o tra la documentazione aziendale e le caratteristiche dell'impresa. Resta il fatto però che questa attività valutativa richiede di procedere per “fasce di valori”, anziché per importi puntuali: non occorre, in altri termini, guardare alle cifre accertate come il frutto di un calcolo ragionieristico, ma come l'espressione di una fascia di valori più verosimile di quella dichiarata.

Tra l'accertamento analitico e quello induttivo, come accade per tutti i concetti delle scienze sociali, non c'è il vuoto, ma una gamma ininterrotta di situazioni intermedie, riferibili ora all'uno e ora all'altro, con al centro una zona grigia, dove può essere difficile orientarsi. Man mano che l'uso di presunzioni si spinge fino a rideterminare intere categorie di ricavi aziendali, tanto più l'accertamento « analitico » si avvicina a quello induttivo; esistono rettifiche per le quali i due concetti si sovrappongono ed è difficile dire se l'accertamento sia analitico o induttivo: ad esempio la rettifica di tutti i ricavi in base a percentuali di ricarico (cfr. *infra* questa stessa voce) pur smentendo in modo globale la principale voce del bilancio, viene spesso inquadrata dalla giurisprudenza nell'ambito dell'accertamento « analitico » di cui all'art. 39, comma 1. Questo allo scopo di respingere le argomentazioni dei contribuenti, basate sull'assenza delle irregolarità contabili o delle altre condizioni legittimanti l'accertamento induttivo; in linea di principio, simili argomentazioni giustificherebbero anche un accertamento induttivo, perché un palese sfasamento tra volume degli acquisti e volume delle vendite, considerando i prezzi di acquisto conosciuti, potrebbe avere come più convincente spiegazione la presenza di ricavi non registrati; questo ragionamento sarebbe un elemento idoneo sia a smentire i ricavi contabilizzati, sia a rendere convincente un accertamento induttivo, ma la giurisprudenza ha evidentemente preferito arrivare allo stesso risultato considerandolo come “accertamento analitico”. Anche un accertamento che ridetermina l'intero ammontare dei ricavi in base alle caratteristiche dell'azienda può smentire in modo convincente le risultanze contabili, evidenziando contraddizioni insanabili tra esse e le caratteristiche dell'attività; questa argomentazione dimostrerebbe in primo luogo l'infedeltà delle scritture contabili e poi giustificherebbe la rideterminazione del reddito o dell'IVA.

I presupposti formali dell'accertamento induttivo.

In base a quanto evidenziato al punto precedente i motivi (o « presupposti ») che possono portare all'accertamento « induttivo » (extracontabile), sono formalmente applicabili anche ai “grandi enti”, alle organizzazioni amministrativamente “rigide” sulle quali fa perno la fiscalità analitica. Le condizioni che consentono l'accertamento induttivo appaiono però di ordine meramente formale se riferite alle grandi imprese, come accade per la mancata allegazione del bilancio (art. 39, comma 2,

lett. a), l'omessa tenuta di un libro contabile obbligatorio (art. 39, comma 2, lett. c, d.P.R. n. 600), le negligenze istruttorie, la presenza sui libri contabili di spazi in bianco, interlinee, cancellature, mancate vidimazioni ecc. (art. 39, comma 2, lett. d). Prima di tutto, per dare luogo all'accertamento extracontabile queste irregolarità formali devono essere talmente gravi numerose e ripetute da escludere le garanzie proprie di una contabilità sistematica (art. 39 d.P.R. n. 600 e art. 55 decreto IVA). Ora, può anche accadere che un grande ente incappi, per caso fortuito o per disattenzione, in una di queste fattispecie, ma anche se l'accertamento induttivo fosse astrattamente ipotizzabile, esso contrasterebbe con l'impossibilità materiale di proporre, per una grande organizzazione produttiva, una determinazione globale e presuntiva più attendibile di quella basata su dati effettivi e come tale dichiarata. L'accertamento dei soggetti in esame, insomma, è strutturalmente analitico, mentre per soggetti di minore dimensioni l'irregolarità formale può essere il pretesto per determinare un risultato più attendibile in capo a soggetti che hanno dichiarato cifre non verosimili. E' infatti frequente, nella giurisprudenza, la valorizzazione di errori di ordine formale quando il contribuente sembrava però aver occultato in maniera sostanziale una parte ingente del giro d'affari.

Le modalità di evasione nel piccolo commercio e nell'artigianato diretti a consumatori finali

Al di là dello schematicismo delle previsioni legislative, già dal paragrafo precedente emerge che le modalità di accertamento dipendono strettamente, nei fatti, dalle modalità di produzione della capacità economica all'interno delle imprese. Sotto tale profilo, l'evasione di piccoli imprenditori e professionisti avviene occultando ricavi e compensi, procedura più facile per la ridotta dimensione e la clientela composta di consumatori finali, non interessati a documentare i propri acquisti (²). Le piccole imprese operanti con consumatori finali si prestano a un controllo in tutto o in parte indipendente dalle scritture contabili perché:

a) quando l'impresa sostanzialmente coincide col suo titolare, è più facile omettere la registrazione contabile delle operazioni. Quando il titolare dell'impresa acquisisce in prima persona il denaro versato da consumatori finali che non hanno bisogno di ricevere fattura, né di documentare in altro modo l'operazione, la propensione all'evasione è massima;

b) la contabilità non è un'esigenza oggettiva per capire come stanno andando gli affari di queste imprese, ma in buona parte è una mera sovrastruttura imposta dalla normativa fiscale, nell'illusione di poter ottenere in questo modo la stessa affidabilità tipica delle grandi organizzazioni spersonalizzate;

² Anche per una piccola impresa è invece impossibile occultare i ricavi quando il cliente è un ente pubblico o una grande società, che non può pagare senza ricevere una documentazione giustificativa fiscalmente regolare; lo stesso accade ogniqualvolta l'interesse del cliente a « scaricare il costo » è più forte dello sconto che il fornitore è disposto a concedere pur di gestire l'operazione « in nero ». vedi sul punto la voce "Contrasto di interessi(diritto tributario)".

c) trattandosi di piccole attività, conosciute e tradizionali, è spesso possibile valutare la credibilità dei dati dichiarati anche senza un'analisi contabile, valutando se l'ordine di grandezza dei ricavi è congruo rispetto alle caratteristiche esteriori dell'attività, come superficie, attrezzature, ubicazione, dipendenti, acquisti ecc.;

d) è antieconomico, quando manca una grande organizzazione da salvaguardare, proseguire attività che fruttano solo perdite o redditi inferiori al minimo di sussistenza. L'evasione fiscale, per questi soggetti, è spesso la più convincente spiegazione degli irrisori redditi dichiarati.

L'inserimento nel reddito d'impresa di alcuni milioni di attività oggettivamente basate solo sul lavoro del titolare non è un caso: era invece un riflesso dell'illusione legislativa di poter applicare la tassazione ragionieristico-contabile a piccole attività in cui per definizione manca una affidabile struttura amministrativa, separata dalla persona del titolare ⁽³⁾. Per tali attività le tematiche fiscali maggiormente degne di attenzione non attengono al "regime giuridico" di quanto è dichiarato al fisco, ma all'individuazione di ciò che è nascosto.

Viste le piccole dimensioni di questi contribuenti, le questioni di diritto, di imputazione a periodo, di valutazione di fine esercizio, su cui ci siamo soffermati per la grande impresa nella voce "reddito d'impresa", non hanno comunque molta importanza. E' invece centrale tutto l'apparato presuntivo-valutativo per stabilire l'esistenza di ricavi non dichiarati.

Qualche volta, quindi, alcuni concetti tipici della contabilità della grande impresa, come le rimanenze e gli ammortamenti, devono essere utilizzati, in questo contesto, come elementi per presumere l'evasione fiscale. I beni strumentali, ad esempio, non interessano come generatori di ammortamenti, ma come indicatori di congruità dei ricavi dichiarati (nel senso della non credibilità della dichiarazione di un determinato importo di ricavi per chi possiede determinati impianti).

Le rimanenze finali interessano per stabilire se, in ipotesi, siano stati mostrati come tali beni che, in realtà, sono stati acquistati "in bianco" e ceduti "in nero". I dipendenti non interessano certo per stabilire la correttezza dell'accantonamento all'indennità di fine rapporto, ma come parametro di confronto del reddito del titolare, perché è frequente che, in molti esercizi di commercio al dettaglio, il titolare dichiarare meno della commessa.

È insomma più facile dimostrare, in questi casi, che manifeste sproporzioni tra ricavi dichiarati e caratteristiche dell'impresa costituiscono presunzioni « gravi precise e concordanti » di occultamento degli incassi. Esaminiamo ora le più frequenti di tali argomentazioni.

³ Si ricorda l'ampiezza del concetto fiscale d'imprenditore (voce "Impresa (dir. trib)").

La rettifica globale dei ricavi: le c.d percentuali di ricarico e gli studi di settore (rinvio)

Una diffusa rettifica globale dei ricavi è basata sulle c.d. percentuali di ricarico, cioè sul *rapporto tra i ricavi contabilizzati e gli acquisti registrati nella contabilità*. Confrontando i margini di guadagno sulle merci constatati direttamente con quelli risultanti dalla contabilità, si può fondatamente presumere che acquisti registrati abbiano dato luogo a vendite non registrate. Questo metodo è molto efficace quando l'impresa deve contabilizzare integralmente i costi di acquisto, poiché questi ultimi sono regolarmente fatturati dai fornitori ⁽⁴⁾. La credibilità di queste presunzioni va valutata caso per caso, verificando se la percentuale è stata calcolata con riferimento a una quantità significativa di merce, se è stato tenuto conto delle diverse quantità acquistate ⁽⁵⁾, se è stato considerato tutto l'arco dell'anno, compresi i pe-riodi di liquidazione ⁽⁶⁾. Il metodo delle percentuali di ricarico è invece poco incisivo quando il contribuente occulta proporzionalmente ricavi e costi, nel qual caso una anomalia può essere rappresentata da acquisti non registrati, rilevabili controllando se i beni rinvenuti presso l'impresa sono corredati da fatture, ovvero se esiste un sufficiente ammontare di fatture per beni che il contribuente non può credibilmente negare di aver acquistato; l'occultamento dei costi rende infatti molto probabile l'esistenza di un corrispondente ammontare di ricavi non contabilizzati ⁽⁷⁾.

Per le imprese di servizi (albergatori, baristi, autoriparatori, parrucchieri, ecc.) il sistema delle percentuali di ricarico è poco efficace, in quanto i beni acquistati non vengono rivenduti nello stato in cui si trovano, e manca perciò la possibilità di confrontare prezzi di acquisto e di vendita.

Il controllo dei ricavi è quindi più plausibile quando basato su altri aspetti della capacità produttiva dell'esercizio o sul consumo di un certo fattore produttivo, correlato con le prestazioni rese. Si pensi ad esempio al consumo di farina per una pizzeria, di energia elettrica per una lavanderia, di caffè per un bar, di vernice per un carrozziere, di gasolio per un autotrasportatore ⁽⁸⁾.

Altro strumento attraverso il quale si ripercorrono, formalizzandoli numericamente in base a tecniche statistiche, i passaggi logici tradizionalmente svolti dagli uffici fiscali per stimare l'ordine di grandezza dei ricavi a fronte delle caratteristiche economico strutturali dell'attività, sono gli studi di settore. Si tratta di

⁴ Si pensi ad esempio agli acquisti effettuati presso grandi imprese o enti pubblici. L'esempio più emblematico sono benzinai per i carburanti, e tabaccai per i generi di monopolio. Lo stesso vale in genere per i prodotti forniti da grandi reti di distribuzione, che agiscono per conto di imprese burocraticamente organizzate (si pensi alla produzione di massa di detersivi, dolciumi, gelati ecc.).

⁵ Il calcolo delle percentuali di ricarico è perciò molto complicato in aziende che trattano una grande tipologia di merci diverse. Ciò induce talvolta gli uffici finanziari a « prendere scorciatoie », calcolando medie aritmetiche tra percentuali di ricarico relative a beni venduti in quantità diverse od incorrendo in altri vizi metodologici che spesso provocano l'annullamento dell'accertamento in sede contenziosa..

⁶ Si pensi ad esempio alle imprese che operano con carattere di stagionalità, ed hanno periodi di saldi e di liquidazioni, in cui i margini di ricarico sono notevolmente inferiori.

⁷ Ad esempio un fruttivendolo che non ha fatture a fronte degli agrumi, un negozio di alimentari che non ha fatture a fronte di latticini e salumi, o una pescheria che a fronte del pesce fresco esibisce fatture di tre mesi prima.

⁸ Talvolta le prestazioni effettuabili risultano da una semplice ricognizione fisica presso l'azienda: si pensi ad esempio alla rideterminazione del reddito di una autorimessa di cui sono note le tariffe praticate ed il numero di autovetture accoglibili. A questo tipo di argomentazioni appartiene anche il controllo degli alberghi in base al numero delle stanze e ai registri di polizia, in cui devono essere annotati i clienti.

strumenti numerico-statistici che individuano, per ciascuna attività commerciale e di servizi, una serie di caratteristiche economico strutturali in base alle quali presumere i ricavi. L'applicazione degli studi dà luogo a presunzioni legali relative, suscettibili non solo di prova contraria in giudizio, ma anche di un riesame ponderato da parte dei giudici; sull'argomento torneremo in maniera approfondita nell'apposita voce "Studi di settore".

Ipotesi evasive nelle imprese parzialmente istituzionalizzate.

Le imprese possono essere per certi versi "rigide", in alcune procedure aziendali, ma per altre prestarsi ad interventi evasivi di una proprietà che, spesso nel nostro paese, è ancora molto personalizzata; queste imprese "parzialmente istituzionalizzate" tendono, più o meno sporadicamente occultare ricavi o registrare costi fittizi.. Alcune piccole industrie, pur producendo in serie, hanno una flessibilità sufficiente a cedere senza fattura parte dei loro prodotti, venendo incontro alle esigenze dei clienti, a loro volta interessati ad occultare i propri incassi; si pensi ad esempio alle fabbriche semi-artigianali di beni di consumo i cui canali distributivi si prestano all'evasione, come calzature, dolciumi, gioielli, etc.. Queste vendite in nero sono state (Voce "Bilancio-diritto tributario) un po' "la malattia infantile" delle imprese italiane del *boom economico* del secondo dopoguerra, in crescita da una certa dimensione artigianale ad una industriale.

Quando i ricavi devono essere registrati (per le dimensioni aziendali o perché il cliente è un ente pubblico o una grande istituzione d'impresa), subentra un secondo tipo di evasione, che si annida all'interno della contabilità, in genere sotto forma di documenti di spesa fittizi o con corrispettivi maggiorati. In questo modo è possibile far uscire dalla società somme destinate ai consumi personali dei soci ovvero ad altri utilizzi non riportabili in bilancio. In tutte queste situazioni il principale problema è trovare un documento giustificativo per registrare l'uscita, dalle casse sociali, di somme in realtà destinate ai fini suddetti.

Le frodi fiscali di questo genere tendono ovviamente a concentrarsi su sporadiche operazioni di rilevante importo, che possono essere gestite direttamente dai titolari o da persone di fiducia, senza interferire con l'ordinaria routine amministrativa.

È appena il caso di osservare che il documento può essere fittizio in molti sensi: può essere emesso da società di comodo (le c.d. cartiere), che non dichiarano il corrispondente versato, non versano l'IVA e poi spariscono nel nulla, prassi peraltro rischiosa perché è facile per gli uffici fiscali presumere che tutte le fatture emesse da questi soggetti siano fittizie e quindi individuare e perseguire i fittizi acquirenti.

Si utilizzano anche soggetti realmente esistenti che però non pagano le imposte in quanto "non commerciali". Un caso classico è quello delle sponsorizzazioni ad enti *no profit* (associazioni sportive, comitati di beneficenza, ecc.); per tali enti la somma ricevuta non è imponibile ed è indifferente quindi fare una ricevuta più elevata della somma effettivamente ricevuta. La convenienza dell'operazione sta proprio nell'asimmetria tra la non imponibilità per il ricevente e la deducibilità per l'erogante, come accade anche per fornitori in regimi forfetari (voce "Arbitraggio fiscale"). Analoghe considerazioni possono svolgersi per i rapporti con fornitori non residenti: il fornitore non residente può essere d'accordo a dirottare una parte del prezzo di acquisto (fittiziamente aumentato) su un anonimo conto svizzero, riconducibile all'impresa italiana.

Gli ostacoli che l'evasione trova nei sistemi informativi aziendali sono di diversa intensità: alcuni flussi di documentazione amministrativa, senza dubbio si controllano da soli, come gli acquisti di beni di magazzino, che a loro volta influenzano il costo del venduto e la valutazione delle rimanenze. Pagare fatture per merci mai esistite metterebbe in crisi gli uffici preposti alla gestione del magazzino, perché creerebbe una contraddizione tra fatture passive e carichi inventariali, specie quando operano sistemi di contabilità integrata, come il c.d. Sap. Già è più facile aumentare fittiziamente i prezzi di merci o servizi realmente acquistati, o diminuire (altrettanto fittiziamente) quelli di beni realmente venduti:

anche qui occorre che il vertice aziendale allacci rapporti privilegiati con alcuni fornitori o clienti⁹. Anche sotto questo profilo la rigidità amministrativa della grande impresa ostacola l'evasione quando richiede interferenze su operazioni seriali, "lontane" dal vertice, in cui sono coinvolti diversi funzionari e uffici amministrativi. Coinvolgere impiegati di basso livello nelle evasioni fiscali è rischioso non certo perché essi abbiano particolare interesse a "fare la guardia" agli interessi dell'erario, ma per ovvi motivi di riservatezza.

Eventuali frodi sono infatti concepite per non interferire con la routine amministrativa, ed "attraversare" il sistema di rilevazioni contabili senza suscitare sospetti.

Una variazione sul tema del "falso costo" è la deduzione del costo vero, ma estraneo all'attività generatrice dei ricavi, in quanto riguardante spese personali, come ristoranti, alberghi, autovetture, viaggi, etc.. La pericolosità fiscale, qui, è minore in quanto la documentazione esibita dal contribuente quadra con la realtà: l'unica cosa che viene simulata è invece il fine per cui la spesa è stata sostenuta, che si può desumere dalle circostanze del documento giustificativo (ad esempio un viaggio Roma – Milano di lunedì può sembrare più "di lavoro" che un "Roma - Alghero " di domenica. Questo è l'anello di congiunzione con l'evasione connessa a questioni di diritto il costo è vero ma la falsità sta nella sua attribuzione all'impresa, cioè nell'affermazione, in sede di autodeterminazione della prestazione amministrativa tributaria, che tale costo si riferisce all'attività produttiva di reddito anziché alla sfera privata; sull'argomento vedasi però la voce "inerenza (diritto tributario)".

⁹ Un anello fondamentale per individuare operazioni sospette sono le controparti esterne: la sovrappatturazione di acquisti reali, o la sottopatturazione di vendite effettive hanno bisogno della cooperazione di clienti o fornitori. Oppure della creazione di controparti "apparentemente" indipendenti, ma sostanzialmente controllate; siccome la grande dimensione organizzativa irrigidisce la gestione, si può ricorrere a "società satelliti", possedute da soggetti compiacenti e gestite da persone di assoluta fiducia.