
Una contabilità ineccepibile garantisce il contribuente da accertamenti fiscali?

di [Danilo Sciuto](#)

Publicato il 18 Settembre 2002

La regolare tenuta delle scritture contabili non garantisce "ex se" il contribuente dall'accertamento del reddito.

[In materia di contenzioso gli aggiornamenti pubblicati nel tempo da CommercialistaTelematico sono innumerevoli==>](#)

I poteri del Fisco in presenza di contabilità regolare

La regolare tenuta delle scritture contabili non garantisce "ex se" il contribuente dall'accertamento del reddito.

Anche in presenza di contabilità ineccepibile, quindi, l'Ufficio può dimostrare l'esistenza di attività non dichiarate, ossia occultate, che quindi non risultano dalle annotazioni contabili; in tali casi, l'Ufficio determina presuntivamente alcune voci all'interno di un procedimento analitico. Si parla quindi di accertamento analitico - induttivo, di cui all'art. 39 comma 1 lettera d) del DPR n. 600/73.

Sulla scorta di tale dispositivo, uno dei metodi più facilmente utilizzati in sede di verifica fiscale è quello di applicare delle prefissate percentuali di ricarico al costo del venduto.

La legittimità del ricorso a tale strumento di procedura ha sempre destato perplessità, in considerazione del fatto che non è affatto pacifico che le percentuali di ricarico costituiscano una presunzione "qualificata", ossia dotata dei caratteri di gravità, precisione e concordanza espressamente richiesti dalla norma a fondamento della contestazione fiscale.

In verità, nel caso in cui la contabilità presenti delle irregolarità tali da essere considerata inattendibile a determinare l'effettivo reddito tale procedura non potrebbe essere contestata, in quanto in simili situazioni di fatto la norma permette all'Ufficio accertatore anche di avvalersi di presunzioni semplici prive di tali caratteristiche.

Il problema esiste in tutta la sua gravità, invece, soprattutto quando la contabilità è correttamente tenuta, come nel caso che è stato all'oggetto di una serie di sentenze della giurisprudenza anche della Corte di Cassazione. Il problema dei poteri dell'Ufficio in presenza di una contabilità formalmente regolare è infatti sempre stato al centro di un copioso contenzioso.

Un caso specifico

In una recente pronuncia, la n. 2891/02 la Corte ha affermato che è legittimo che l'Ufficio ricorra all'accertamento in rettifica anche qualora vi sia una contabilità formalmente regolare, se *sostanzialmente essa non risulti in alcun modo credibile, tanto da far ritenere falsi alcuni dati esposti in dichiarazione*; ciò - continua la sentenza - soprattutto se la falsità riguarda il dato più importante, ossia quello del margine di utile derivante dalla vendita della propria merce.

Nel caso in specie, l'Ufficio aveva rettificato la percentuale di ricarico applicata da un contribuente esercente commercio di orologi ed oreficeria, in quanto inferiore a quella comunemente applicata nello specifico settore.

E' salvo, naturalmente, il diritto del contribuente di dimostrare l'inattendibilità di tali strumenti presuntivi di accertamento, dimostrando l'impossibilità di utilizzarli in quella fattispecie o confermando con altre presunzioni la validità del suo operato.

La critica

La normativa, in verità, non permette tale tipo di comportamento.

Il citato articolo 39, infatti, vincola il giudizio circa l'attendibilità della contabilità all'accertata mancanza di alcune condizioni, quali : la regolarità formale delle scritture, la completezza delle annotazioni e la veridicità delle singole annotazioni effettuate. Solo in assenza di una o più di dette condizioni, si potrà valutare la rilevanza delle stesse, e infine decidere se esse siano tali da privare la contabilità di un sufficiente grado di garanzia. E' il motivo per cui, in presenza di tali irregolarità, la legge permette all'Ufficio accertatore di prescindere dalle risultanze contabili, in quanto tale valutazione ne ha prodotto la giuridica inesistenza.

Invero, la Cassazione confonde, in questa come purtroppo in altre sentenze, il concetto di "inattendibilità delle scritture" con quello di "inattendibilità delle risultanze delle scritture". L'inattendibilità delle risultanze è proprio quello che l'Amministrazione deve provare, e non quello che può presumere.

Il ragionamento dell'Amministrazione, erroneamente avallato dalla Corte, parte da un criterio di comune esperienza (la percentuale di ricarico praticata nel settore indagato) per presumere una infedeltà delle scritture contabili, e quindi sfociare in un accertamento sintetico basato proprio sulle percentuali di ricarico medie. Non si può infatti dimenticare che "le medie del settore non costituiscono un fatto noto, dal quale argomentare quello ignoto, ma solo il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati che fissa una regola di esperienza in base alla quale ritenere meno frequenti i casi che si allontanano dai valori medi, rispetto a quelli che vi si avvicinano" (così Cass.ne n. 14500/01).

In sostanza, in presenza di una contabilità formalmente regolare, l'Ufficio deve PROVARE, non PRESUMERE l'esistenza di irregolarità sostanziali (su questa linea, cfr. Cass.ne n. 11348/01).

Altri elementi giurisprudenziali

Altri elementi, più o meno contestabili, che la giurisprudenza ha in passato ritenuto validi per giustificare un accertamento in presenza di una contabilità regolare sono :

- l'esistenza di una [contabilità in nero "parallela" a quella ufficiale](#) (CTP Grosseto n.45/00; Cass.ne n. 11459/01; Cass.ne n. 1230/01; Cass.ne n. 7045/99; CTC n. 5332/99;),
- una entità del reddito in contrasto con il senso comune e con criteri di economicità (Cass.ne n. 10649/01; Cass.ne n. 1821/01),

- per un commercialista, il numero di soggetti di imposta che hanno depositato presso di lui le loro scritture contabili (Cass.ne n. 14292/00),
- la quantità di materie prime acquistate (Cass.ne n. 12212/00),
- l'inverosimiglianza dei ricavi rispetto ai costi (Cass.ne n. 8494/98).

Non sono stati invece considerati validi a fondare la ricostruzione del reddito determinato da una contabilità regolare, se non accompagnati da ulteriori elementi probanti:

- l'omessa deduzione di un costo registrato in contabilità (CTP Treviso n. 332/99),
- per un dentista, la differenza tra visite contabilizzate e dichiarate (Cass.ne n. 2744/00),
- la [valutazione effettuata dall'UTE](#) sul valore degli immobili alienati (Cass.ne n. 3352/99).

settembre 2002

Danilo Sciuto