
Disconoscimento delle scritture contabili: le principali irregolarità riscontrabili sul piano pratico

di [Massimo Conigliaro](#)

Pubblicato il 24 Maggio 2011

vediamo quali sono i casi pratici in cui il Fisco può procedere all'accertamento induttivo perchè le scritture contabile non sono tenute in modo regolare

Uno degli elementi più dibattuti in tema di presupposti per l'accertamento induttivo è costituito dalle circostanze che giustificano il disconoscimento delle scritture contabili.

I casi pratici per i quali una contabilità può essere dichiarata inattendibile sono molteplici.

Il D.P.R. n. 570 del 16 settembre 1996 ha identificato le fattispecie che, inequivocabilmente, statuiscono *ex lege* l'inattendibilità delle scritture contabili:

- 1) la mancanza di una specifica distinzione, nei sottoconti o partitari, delle varie voci componenti le "disponibilità liquide";
- 2) l'assenza di una distinta annotazione, nei sottoconti o partitari, dei conti che si riferiscono a crediti e debiti, con esclusione dei dipendenti;
- 3) l'omessa annotazione (anche complessiva) di versamenti e/o prelevamenti effettuati dall'imprenditore o dai soci;
- 4) la mancata annotazione nella nota integrativa o nel libro degli inventari dei criteri adottati per la quantificazione del valore delle rimanenze;
- 5) il riscontro da parte degli organi accertatori della presenza di valori (compresi i beni strumentali di cui al punto successivo) che hanno uno scostamento, rispetto ai valori indicati in contabilità, superiore al 10% del valore complessivo delle voci interessate, ovvero, indipendentemente dal superamento del limite del 10%, quando lo scostamento è di importo superiore ad € 25.822,84;
- 6) quando gli Uffici Tributarî verificano in sede di accertamento l'utilizzo di uno o più beni strumentali non annotati in contabilità, sempreché lo scostamento complessivo sia superiore al 10% dei beni strumentali totali, considerando anche i beni che non sono posseduti a titolo di proprietà, quelli già completamente ammortizzati, ed anche quelli di costo unitario inferiore ad € 516,46, ad esclusione solamente degli immobili;
- 7) quando sono impiegati lavoratori dipendenti non iscritti nei libri paga e matricola o altri addetti che prestano attività occasionale, il cui rapporto non risulta dalla contabilità o da altra documentazione attendibile rinvenuta nel luogo in cui

sono tenute le scritture contabili, sempreché sia scaduto il primo termine utile per il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti, ed i compensi non contabilizzati (prendendo come riferimento i contratti collettivi nazionali di lavoro) sono superiori al 10% di quelli che invece risultano annotati. Anche in tale caso, indipendentemente dal superamento del menzionato limite del 10%, la contabilità si dà per inattendibile quando l'ammontare complessivo dei compensi non indicati in contabilità è d'importo comunque superiore ad € 25.822,84.

La Circolare Ministeriale n. 7/1496 del 30 aprile 1977, paragrafo 30, precisando quanto riportato nell'art. 39, chiarisce che l'inattendibilità delle scritture contabili rappresenta *“il ponte di passaggio tra l'accertamento analitico, effettuato sulla scorta delle scritture contabili e l'accertamento che da queste prescinde...”* e continua sostenendo che *“quando esistono scritture regolari, l'ufficio non può prescindere se non sulla base di presunzioni gravi precise e concordanti, allorché, invece, le scritture medesime, per i vizi e le falsità da cui sono minate, cessano di dare la garanzia che ad esse, ove siano regolari, si accompagna, è concesso all'ufficio di rettificare il reddito sulla scorta di elementi comunque acquisiti...”*.

L'ufficio accertatore quindi, in ossequio all'onere della prova, prima di operare in maniera induttiva, deve eseguire un duplice riscontro:

- 1) verificare l'esistenza dei presupposti previsti dalla legge per abbandonare l'accertamento analitico a favore di quello induttivo;
- 2) dimostrare l'iter procedurale impiegato per la ricostruzione degli elementi di capacità contributiva, motivando conseguentemente ed adeguatamente il successivo avviso di accertamento.

A differenza dei casi per i quali la prova è certa e definita, la fattispecie che, nel caso della procedura di ricostruzione, l'Ufficio possa avvalersi di presunzioni prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, non deve automaticamente avvalorare ogni risultato raggiunto dall'accertatore. La *ratio* di qualsiasi controllo tributario, ivi compreso quello induttivo, dovrebbe coincidere con quella della ricostruzione della capacità contributiva del soggetto verificato per quanto più possibile vicina a quella reale.

Uno dei presupposti, legittimanti all'utilizzo di metodologie induttive è il riscontro, in sede di accertamento, della presenza di scritture contabili inattendibili.

Appare chiaro ed evidente che, se in sede di accertamento induttivo gli accertatori possano prescindere dai requisiti di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni, non significa che gli stessi possano esimersi dal provare l'esistenza del reddito accertato mediante indizi, assistiti da concrete risultanze probatorie, che, se non danno la certezza, diano almeno probabilità dell'esistenza e della ragionevolezza dell'importo del maggior reddito presunto accertato.

L'analisi delle note metodologiche emanate dall'Amministrazione Finanziaria a supporto dell'attività di controllo degli uffici periferici (disponibili per 96 attività economiche e reperibili nel sito dell'Agenzia delle Entrate) è utile per comprendere quali valutazioni vengono compiute dai verificatori in relazione alle singole voci contabili oggetto di controllo. Al fine di verificare la correttezza fiscale degli operatori economici che intrattengono rapporti diretti con i consumatori finali ed hanno quindi maggiori possibilità di occultare ricavi, sono state infatti predisposte apposite metodologie di controllo per alcune attività economiche. In particolare le metodologie si propongono di:

- uniformare i comportamenti operativi degli uffici al fine di assicurare ai controlli uno standard qualitativo più elevato;

- contribuire allo sviluppo di maggiori professionalità e capacità di controllo del personale;
- aumentare la proficuità dei risultati attraverso una sistematica utilizzazione delle indagini indirette (riscontri esterni, ecc.);
- indirizzare le indagini sugli aspetti sostanziali della posizione fiscale del contribuente, riducendo al minimo i controlli formali.

La cassa negativa, i ripetuti prelievi del titolare (che possono far presumere costi in nero) ovvero la totale assenza di prelevamenti (che lascia supporre l'utilizzo di somme incassate in nero), l'anomalo andamento delle rimanenze ovvero il loro totale immobilismo, l'asincronia temporale tra acquisti di materie prime deperibili e le relative fatture di vendita dei prodotti freschi, sono soltanto alcuni degli elementi che possono indurre i verificatori a ritenere inattendibile l'impianto contabile.

Basti pensare, peraltro, che un magazzino contabile superiore a quello reale comporta non soltanto la presunzione di cessioni in nero, ma riverbera effetti su altre voci contabili (registrazioni legate alla vendita dei beni, all'iva, agli incassi ovvero ai crediti, ecc.), che diventano anch'esse non veritiere, con buona pace dell'attendibilità delle scritture contabili nella loro interezza.

Occorre pertanto prestare attenzione non soltanto alla corrispondenza tra i fatti aziendali ed i dati contabili, ma anche alla corretta registrazione delle singole voci.

E' bene sottolineare, in ogni caso, che il già richiamato principio della capacità contributiva – codificato nella nostra Carta Costituzionale – deve sempre guidare qualsiasi attività di controllo e non può portare a ricostruzioni disancorate dalla realtà produttiva del settore ovvero prive di ragionevolezza.

24 maggio 2011

Massimo Conigliaro