

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

27 MARZO

2017

13

ACCERTAMENTO

Efficacia probatoria delle scritture contabili

IVA

- Note di credito e procedure concorsuali
- Spesometro trimestrale

SANZIONI

Dichiarazione infedele a credito

IRPEF

Bonus per l'edilizia

IMPOSTE INDIRETTE

Valutazione del terreno ceduto

RISCOSSIONE

Diritto di rimborso
del credito da dichiarazione

PRINCIPI CONTABILI

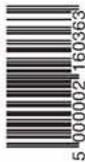
- Riflessi fiscali della rappresentazione in bilancio dei derivati
- Modifica dei principi e correzione degli errori

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Rottamazione dei ruoli
- Conferimento d'azienda
- Polizze unit-link
- Raddoppio dei termini di accertamento
- VIES
- Fatture per operazioni inesistenti

Anno XL - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (Mi)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00216036



5-000002-160363



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

BILANCIO

*Sei pronto
alle novità
sui bilanci?*



Con il modulo **BILANCIO** di IPSOA BigSuite hai a tua disposizione tutti gli strumenti per informarti e per gestire in sicurezza tutte le novità sui conti annuali e i nuovi principi contabili OIC.

IPSOA **BIG**Suite

Aggiungi il modulo **BILANCIO** alla tua **IPSOA BigSuite**, le tue ricerche saranno ancora più complete.

Con il modulo **BILANCIO** potrai:

- **Redigere bilanci ordinari e consolidati**, situazioni patrimoniali per operazioni straordinarie e determinare il reddito d'impresa.
- **Recepire i nuovi principi OIC**, leggerne i commenti ed avere utili indicazioni pratiche grazie a rilevazioni contabili e esempi di valutazioni di bilancio.
- **Approfondire** la corretta rilevazione delle operazioni aziendali, la rappresentazione in bilancio e l'impatto fiscale delle voci contabili.

Chiedi subito la tua prova gratuita su:
www.ipsoa.it/bigsuite



Wolters Kluwer

Accertamento

Scritture contabili, controlli incrociati e prova della indeducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore

Le scritture contabili servono alla catalogazione della documentazione aziendale e alla conseguente esposizione, anche con criteri sintetici, dei risultati generati attraverso lo svolgimento dell'attività economica. L'insieme dei documenti aziendali (fatture, note, estratti-conto bancari, buste-paga, contratti, documenti di trasporto e così via) costituisce, unitamente alle scritture contabili e al bilancio, una sorta di ragnatela capace di offrire informazioni sulla ricchezza prodotta. Per questo motivo le scritture contabili sono dotate di un'elevata capacità di rappresentazione dei fatti economici e declinano in prove legali relative. L'espressione "prove legali relative" significa che i dati desumibili dalle scritture sono vincolanti per il Fisco, a meno che quest'ultimo non dimostri che le registrazioni sono irregolari o, nel loro complesso, inattendibili.

di Mauro Beghin

975

IVA

Il ritorno al passato in tema di note di credito e procedure concorsuali

Neppure il tempo dell'entrata in vigore della novità in tema di emissione della nota di credito in presenza di ammissione ad una procedura concorsuale o paraconcorsuale da parte del debitore, ed il legislatore, con la Legge di bilancio 2017 (Legge n. 232/2016), interviene nuovamente sul tema, evidentemente motivato da problemi "di cassa". Avviene così la piena restaurazione della precedente normativa in materia di IVA circa l'individuazione del momento in cui l'operazione si debba considerare annullata, con la conseguenza che può essere stornata l'imposta solo una volta "conclusa" la procedura. Dal punto di vista sostanziale, poco muta per i crediti vantati verso le procedure paraconcorsuali o concordatarie, mentre l'impatto più rilevante si ha verso le operazioni liquidatorie come il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa o l'amministrazione straordinaria. La novella non pare invece influenzare la situazione per il debitore.

di Giampaolo Provaggi

984

Completate le istruzioni per l'uso dello spesometro trimestrale

A partire dal 2017 i contribuenti sono tenuti a inviare, salvo limitati casi di esonero, i dati delle fatture emesse e ricevute e quelli delle liquidazioni periodiche. A fronte dell'introduzione dei nuovi obblighi sono stati soppressi altri adempimenti. Tra questi anche i modelli INTRASTAT degli acquisti di servizi e di beni, i quali sono però "rientrati dalla finestra", seppur temporaneamente, attraverso il D.L. n. 244/2016 (c.d. Decreto Milleproroghe). Le istruzioni da seguire nella compilazione della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, che limitatamente al primo anno avrà cadenza semestrale, sono contenute in un allegato al Provvedimento del 28 ottobre 2016 e nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 1/E/2017.

di Matteo Balzanelli e Massimo Sirri

991

Sanzioni

Dichiarazione infedele a credito e definizione agevolata delle sanzioni

L'Amministrazione finanziaria, durante un incontro con la stampa specializzata, si è soffermata sulla sanzionabilità della dichiarazione infedele nell'ipotesi in cui il recupero consista nel disconoscimento di una parte del credito esposto dal contribuente. Il chiarimento si è reso necessario a seguito della modifica dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997 ad opera del D.Lgs. n. 158/2015 attuativo della delega fiscale del 2014. La soluzione interpretativa fornita dall'Amministrazione non appare convincente, nella misura in cui non sembra tenere in debita considerazione la sfasatura temporale tra costituzione del credito e suo utilizzo in periodi di imposta successivi.

di Stefano Dorigo

998

IRPEF

La proroga e il potenziamento dei bonus per la riqualificazione del patrimonio edilizio

La Legge di bilancio 2017 (Legge n. 232/2016) ha "rafforzato" ulteriormente i bonus nell'edilizia. Il legislatore ha acquisito ancor più consapevolezza del rischio sismico presente nella maggior parte del nostro territorio e ha quindi previsto ulteriori vantaggi fiscali per gli immobili che sono ubicati in zone a rischio.

di Nicola Forte

1004

Riscossione

Il diritto di rimborso del credito da dichiarazione nel prisma del giudizio di Cassazione

Non coglie nel segno la sentenza della Suprema Corte n. 27306/2016, laddove afferma che il comportamento con cui l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della controversia promossa dal contribuente avverso il silenzio-inadempimento dell'Ufficio nel rimborsare una eccedenza a credito risultante dalla dichiarazione, deduca l'esistenza, con riferimento allo stesso anno d'imposta, di un maggiore reddito imponibile e una maggiore imposta lorda costituisce mera contestazione del fatto costitutivo del diritto al rimborso dedotto dal contribuente, suscettibile di essere opposta dall'Amministrazione anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento. Costituisce principio consolidato nella giurisprudenza della Corte di cassazione (principio inopinatamente trascurato dalla sentenza in esame) che, nell'accertamento contabile del dare e dell'avere, i rispettivi crediti restano pur sempre separatamente esposti ai relativi eventi estintivi, compresa la prescrizione e la decadenza degli stessi.

di Giuseppe Gargiulo

1010

Imposte indirette

Edificabilità dei terreni e registro: dalla valutazione automatica al valore in concreto del bene

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 564/2017, qualifica, nel caso di specie, come edificabile il terreno oggetto di un atto di cessione, in quanto considera rilevante il solo strumento urbanistico generale, senza valorizzare eventuali limiti derivanti da vincoli come quelli determinati dal piano territoriale paesistico. Rileva, inoltre, per la Suprema Corte, l'edificabilità di fatto, tratta da significativi indici, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio, l'esistenza di servizi pubblici essenziali e altri simili. La questione dell'edificabilità, che interessa varie imposte, sembra assumere qui rilievo con riguardo all'imposta di registro.

di Guido Salanitro

1020

Interpelli

Il ruling italiano, la certezza del diritto e ... il terzo incomodo: la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato

Il trend instaurato dalla Commissione europea per il quale anche i tax ruling conclusi tra Fisco e contribuenti possono configurare mezzo di concessione aiuti di Stato "occulti", con conseguente obbligo di recupero del gap di imposta da parte dello Stato membro, pone urgente la questione di verificare se i diversi tax ruling previsti dalla legislazione italiana possano prestare il fianco a tale rischio. In caso di risposta positiva il contribuente deve essere avvertito del pericolo di dovere, anche a distanza di lungo tempo, restituire gli aiuti così ricevuti e deve tenere conto di un'altra importante variabile nell'equazione della fiscalità: il diritto comunitario sugli aiuti di Stato.

di Stefano Morri e Stefano Guarino

1031

Redditi d'impresa

I riflessi fiscali della rappresentazione in bilancio del fair value dei derivati

Le nuove modalità di contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati introdotte con il D.Lgs. n. 139/2015 hanno reso necessario un aggiornamento della disciplina fiscale delle c.d. operazioni fuori bilancio. L'ampio restyling dell'impianto normativo relativo alla disciplina fiscale degli strumenti finanziari derivati detenuti dalle imprese, operato con il D.L. n. 244/2016 (c.d. Decreto Milleproroghe), inizia con la riscrittura dell'art. 112 del T.U.I.R. affinché la nozione fiscale di strumenti finanziari derivati sia individuata sulla base del principio di "derivazione" dell'imponibile fiscale dal risultato economico di bilancio. In tema di derivati detenuti con finalità di copertura, le modifiche apportate all'art. 112 si concentrano sulla nozione fiscale di "relazione di copertura".

di Francesco Bontempo e Massimiliano Tridico

1039

Bilancio

La contabilizzazione degli effetti della modifica dei principi contabili e della correzione degli errori

Il nuovo principio contabile OIC 29 richiede la rilevazione retroattiva degli effetti cumulativi del cambiamento del principio contabile/correzione degli errori a rettifica del saldo di apertura del patrimonio netto all'inizio dell'esercizio, di norma nella voce "Utili (perdite) portati a nuovo", allineandosi di fatto a quanto previsto dallo IAS 8. Ai soli fini comparativi, sono rideterminati gli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile/corretto l'errore.

di Massimiliano Semprini e Costante Beltracchi

1045



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano. Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com

www.wolterskluwer.it

Strada 1 Palazzo F6

20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.

Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 15 marzo 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Scritture contabili, controlli incrociati e prova della indeducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore

di Mauro Beghin (*)

Le **scritture contabili** servono alla **catalogazione** della **documentazione** aziendale e alla conseguente **esposizione**, anche con criteri sintetici, dei **risultati** generati attraverso lo svolgimento dell'**attività economica**. L'insieme dei documenti aziendali (fatture, note, estratti-conto bancari, buste-paga, contratti, documenti di trasporto e così via) costituisce, unitamente alle scritture contabili e al bilancio, una sorta di ragnatela capace di offrire informazioni sulla ricchezza prodotta. Per questo motivo le scritture contabili sono dotate di un'**elevata capacità di rappresentazione** dei **fatti economici** e declinano in **prove legali relative**. L'espressione "prove legali relative" significa che i dati desumibili dalle scritture sono vincolanti per il Fisco, a meno che quest'ultimo non dimostri che le registrazioni sono irregolari o, nel loro complesso, inattendibili.

Per l'esatto inquadramento della sentenza della Corte di cassazione n. 18232/2016 (1), che qui si commenta, è indispensabile fissare l'attenzione su due distinte questioni giuridiche: da una parte, quella che riguarda, sul piano generale, l'efficacia probatoria delle scritture contabili tenute dagli imprenditori commerciali; dall'altra, e su di un piano particolare, quella attinente alla ripartizione dell'onere della prova nei casi in cui, per una ragione o per un'altra (2), l'Amministrazione finanziaria intenda recuperare a tassazione un costo in occasione dell'accertamento del reddito d'impresa.

Ma procediamo con ordine.

Le scritture contabili come prove legali controvertibili

È arcinoto che il reddito d'impresa è determinato movendo dal risultato (utile o perdita) del conto economico ed è già stato esaustivamente chiarito, in dottrina (3), come le annotazioni contenute nelle scritture contabili, dal-

le quali il citato conto economico non può prescindere, abbiano, rispetto al Fisco, efficacia di prova legale relativa (o, se si vuole, controvertibile).

Con l'espressione "prova legale relativa" s'intende dire che l'Amministrazione finanziaria è obbligata a riconoscere piena attendibilità alle registrazioni effettuate dall'imprenditore. Quelle annotazioni vanno in prima battuta assunte come corrette, genuine, con la conseguenza che, qualora i funzionari dell'Agenzia delle entrate intendano discostarsene in vista della rettifica della dichiarazione, essi debbono dimostrarne la parziale o totale inesattezza, oppure, nel complesso, l'inattendibilità (4). Potrebbe essere il caso, ad esempio, del recupero a tassazione di proventi non registrati o non integralmente annotati, oppure il caso dell'indeducibilità di costi registrati per cifra superiore a quella effettiva, non inerenti oppure dedotti in annualità diversa da quella di competenza.

(*) *Professore ordinario di Diritto tributario nell'Università di Padova*

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(2) Per esempio, per difetto di inerenza. Fattispecie questa sulla quale prende posizione A. Vicini Ronchetti, *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Padova, 2016, pag. 263 ss.

(3) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2015, pag. 534 ss. Ma prima del Falsitta, E. Allorio,

Diritto processuale tributario, V ed., Torino, 1962, pagg. 358-361.

(4) Non ci soffermiamo sulla distinzione tra la nozione, di matrice giurisprudenziale, di contabilità formalmente attendibile e di contabilità sostanzialmente attendibile, per la quale rinviamo, tra i più recenti, a C. Pino, *Le scritture contabili e il controllo del reddito di impresa*, Padova, 2012, *passim*.

Tra poco avremo modo di soffermarci sulle ragioni a sostegno delle affermazioni qui sopra riportate.

Per ora, ci preme rilevare che, se c'è un'inversione dell'onere della prova (e all'"inversione" si fa riferimento, in più punti, nel testo della sentenza in esame), tale inversione opera in questo caso a vantaggio del contribuente, il quale può, per l'appunto, pretendere che l'Amministrazione finanziaria si attenga al contenuto delle scritture e alle risultanze del bilancio, a meno che essa non dimostri che si tratta di an-

notazioni erranee. In breve: a) in caso di controllo fiscale, il contribuente presenta all'Agenzia delle entrate le proprie scritture; b) l'Agenzia deve prendere in considerazione il contenuto delle suddette scritture; c) peraltro, se la stessa Agenzia intende metterne in discussione il contenuto, essa deve provare che ciò che è stato registrato non corrisponde al vero, oppure è stato mal qualificato o mal trattato dal punto di vista dell'impatto sulla determinazione del reddito imponibile.

Il Falsitta, che negli ultimi tempi più d'ogni altro s'è occupato dell'argomento (5), rileva come questa particolare efficacia probatoria della contabilità discenda dal fatto che in essa trovano posto "eventi afferenti la gestione dell'impresa di carattere numerario", vale a dire componenti "che non si sostanziano in apprezzamenti subiettivi e che trovano supporto in registrazioni contabili suffragate da idonee pezze giustificative".

SOLUZIONI OPERATIVE

Prova legale relativa delle scritture contabili

Le annotazioni contenute nelle scritture contabili, dalle quali il conto economico non può prescindere, hanno, rispetto al Fisco, efficacia di prova legale relativa; ciò significa che l'Amministrazione finanziaria è obbligata a riconoscere **piena attendibilità** alle registrazioni effettuate dall'imprenditore. Tali annotazioni vanno assunte come corrette, genuine, con la conseguenza che, qualora i funzionari dell'**Agenzia** delle entrate intendano **discostarsene** in vista della rettifica della dichiarazione, essi debbono **dimostrare** la parziale o totale **inesattezza**, oppure, nel complesso, l'**inattendibilità**. Quindi, l'inversione dell'onere della prova, se c'è, è a favore del contribuente, che può pretendere che il Fisco si attenga al contenuto delle scritture e alle risultanze del bilancio.

Il ragionamento dell'illustre studioso s'incentra in particolare sul fatto che le annotazioni confluite nel giornale e nel mastro, in seguito sintetizzate nel bilancio, riguardano di regola componenti che non scaturiscono da stime o da congetture, bensì da corrispettivi (6).

Infatti, dietro al riferimento alle poste di "carattere numerario" non ci sono valutazioni, opinioni o pareri personali. Si tratta di componenti che, per essere state inglobate in un documento di supporto generato attraverso l'eser-

cizio dell'attività economica (quel documento di supporto che il Falsitta chiama - come s'è visto - "pezza giustificativa"), rispondono, sul fronte del *quantum*, al criterio di registrazione nominalistico e si prestano, in un certo numero di casi, ad un controllo incrociato sulla controparte commerciale. Un controllo, dunque, che può avvenire su di un piano di simmetria, nel senso - ma sul punto diremo meglio tra poco - che il costo sostenuto da Tizio può agire da contrappeso rispetto al provento conseguito da Caio.

Ci auguriamo che il nostro riferimento al criterio nominalistico sia sufficientemente chiaro.

Mille euro sono mille euro. Non uno di più e non uno di meno.

Stiamo dicendo che le fatture di acquisto recano un corrispettivo espresso in moneta corrente e che la stessa cosa vale per le fatture di vendita, per gli scontrini emessi o per le ricevute fiscali che siano state rilasciate alla clien-

(5) Per una completa ricognizione dei contributi dottrinali relativi a questo argomento si veda G. Zizzo, "La prova contabile nel processo tributario", in G. Ragucci (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, 2015, pag. 115 ss.

(6) Anche nei casi in cui il componente di reddito scaturisca da stime o da congetture, troviamo, a monte, un corrispettivo. Si rifletta, ad esempio, sull'ammortamento tecnico dei beni

strumentali acquistati dall'imprenditore oppure sul caso della svalutazione dei crediti in base al loro presumibile realizzo. Certamente: rimane la possibilità che, con riguardo a determinate fattispecie (per esempio, il conferimento o l'acquisto per donazione) il costo sia determinato per stima. Si tratta, peraltro, di situazioni che non sono strutturali, che non fanno sistema e che, per conseguenza, non interrompono il filo del nostro ragionamento.

tela. L'insieme di quei corrispettivi concorre, sia dal lato dei proventi, sia dal lato dei costi, alla determinazione del reddito rilevante ai fini tributari. Non c'è bisogno di quantificare, stimare, valutare o misurare, perché qui il peso del componente reddituale è già espresso dalla cifra risultante nel documento, in aderenza, appunto, al criterio sopra richiamato.

La situazione che si viene in tal modo a creare assomiglia, per certi versi, a una ragnatela (7), la quale progredisce e si consolida attraverso la stratificazione di una molteplicità di fili.

Per questo si è parlato di prova legale relativa.

Infatti, il risultato del conto economico, dal quale si deve procedere per la determinazione del reddito d'impresa, è inglobato nel bilancio. Il bilancio espone, per sintesi, il contenuto delle scritture riportate nel libro giornale (in ordine cronologico) e nel libro mastro (in ragione della natura dei conti via via movimentati). Alle registrazioni nel giornale e nel mastro si affiancano, con un vero e proprio intreccio di registrazioni, le scritture eseguite in libri o registri particolari, riferiti ad un particolare aspetto del rapporto tributario, quali, ad esempio, il libro degli inventari, la contabilità di magazzino, il libro dei cespiti ammortizzabili, la documentazione prevista per i sostituti d'imposta. Alla base stanno, infine, le già citate pezze giustificative, vale a dire le fatture, le bollette, le note, i contratti, le ricevute, gli scambi di corrispondenza, le buste-paga e così via. Stiamo parlando di centinaia e talvolta di migliaia di documenti che costituiscono il supporto di ciò che è stato registrato nella partita doppia e di ciò che, in un secondo tempo e sulla base dello schema che qui sopra abbiamo rapidamente tracciato, è affluito nello stato patrimoniale e nel conto economico.

È proprio questo il punto: contabilità e bilancio rappresentano gli strumenti attraverso i quali si mettono in ordine i documenti, di diversa natura e consistenza, prodotti dall'esercizio dell'attività. Se questi ultimi documenti sono genuini e correttamente classificati, anche il bilancio sarà genuino e potrà trasformarsi in un formidabile punto di partenza per la determinazione del reddito fiscalmente rilevante (8).

È appena il caso di segnalare che, tanto più l'azienda è spersonalizzata, vale a dire composta da una pluralità di soggetti e distaccata dalla figura del proprietario-padrone, tanto più si riduce la probabilità che le registrazioni delle pezze giustificative avvengano in modo scorretto o inadeguato. Infatti, nelle situazioni nelle quali esiste una struttura amministrativa ampia e articolata, è improbabile che si verifichino salti, omissioni o comunque forzature nelle registrazioni, perché tali situazioni emergerebbero con facilità in occasione dei controlli ed esporrebbero gli amministratori dell'ente e i responsabili dei vari settori (i direttori generali, i direttori degli Uffici amministrativi, fiscali, eccetera) al rischio di contestazioni, procedimenti disciplinari, ritorsioni, contenziosi e finanche denunce.

A ciò si aggiunga che, nei rapporti tra il nostro ipotetico imprenditore e gli altri imprenditori o tra il nostro imprenditore ed i professionisti (9), si trova il riscontro di quanto contabilizzato, secondo lo schema di simmetria più in alto descritto. Abbiamo già sottolineato che ciò che per un imprenditore rappresenta un costo esprime verosimilmente, per la controparte commerciale, un provento. E viceversa. Da una parte c'è qualcuno che paga; dall'altra, qualcuno che deduce.

Sulla base delle considerazioni sin qui svolte si può dunque pervenire ad una prima, anche se parziale, conclusione.

(7) Alcuni scrittori utilizzano, in effetti, la metafora della filiera. Vedi, al riguardo, G. Zizzo, *La prova contabile*, cit., pag. 120.

(8) Questo aspetto è perfettamente colto da M. Grandinetti, *Il principio di derivazione nell'IRES*, Padova, 2016, pag. 54.

(9) Analogo ragionamento si potrebbe svolgere, talvolta, anche nei rapporti tra imprenditori e soggetti privati, nei casi in cui i privati siano spinti ad avvalersi di documentazione fiscale-

amministrativa al fine di ottenere agevolazioni. Si pensi al caso degli oneri che, in generale, danno luogo a detrazioni o deduzioni ai fini IRPEF. Si considerino, in particolare, le recenti fattispecie di sostenimento di spese di ristrutturazione edilizia, che sono subordinate alla regolarità della documentazione rilasciata dalle imprese edili e alla tracciabilità dei pagamenti.

Le scritture contabili sono caratterizzate da una particolare forza rappresentativa quanto alla ricchezza generata attraverso l'esercizio dell'attività economica. È per questa ragione che esse sono dotate di efficacia vincolante nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria (10). Si tratta di documentazione certamente generata dal contribuente (quindi auto-prodotta) sulla base di una previsione di legge, ma funzionale alla catalogazione di un gran numero di pezze giustificative, vale a dire di documentazione proveniente da svariati soggetti, generata attraverso l'esercizio di un'attività economica e bisognosa, per l'appunto, di essere ordinata sia sulla base di criteri cronologici (libro giornale), sia sulla base di criteri funzionali (libro mastro).

Siamo pertanto al cospetto di un sistema di rilevazione dei fatti aziendali che si presta, almeno per le operazioni intervenute nei confronti di altri operatori economici (11), a controlli incrociati e, dunque, ad una puntuale verifica circa l'esistenza e la dimensione delle operazioni effettuate.

È su questa possibilità di incrocio dei dati che si fonda, del resto, la disposizione di cui all'art. 2710 c.c. (12), la quale, nell'abbandonare la regola generale *ex art.* 2709 c.c., secondo cui le

OSSERVAZIONI CRITICHE

Controllo incrociato dei dati contabili

Le scritture contabili sono caratterizzate da una particolare forza rappresentativa quanto alla ricchezza generata attraverso l'esercizio dell'attività economica. È per questo che sono dotate di efficacia vincolante nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria. Si tratta di **documentazione auto-prodotta dal contribuente** in virtù di **obbligo di legge**, ma **funzionale** alla catalogazione di **altra** documentazione proveniente da svariati soggetti. Si è pertanto al cospetto di un sistema di rilevazione dei fatti aziendali che si presta a **controlli incrociati** e, dunque, ad una puntuale verifica circa l'esistenza e la dimensione delle operazioni effettuate.

scritture contabili fanno prova contro l'imprenditore, ammette anche una prova a favore di quest'ultimo, quando si discuta di operazioni intervenute, per l'appunto, tra soggetti obbligati alla redazione delle suddette scritture. Le registrazioni del primo imprenditore si specchiano, infatti, in quelle del secondo e conferiscono all'intero impianto contabile una peculiare forza di convincimento sul versante delle informazioni da

esso desumibili (13).

La ripartizione dell'onere della prova non esclude atteggiamenti collaborativi da parte del contribuente

Spetta dunque in primo luogo al Fisco dimostrare che le singole registrazioni effettuate nei libri obbligatori sono in tutto o in parte erronee, oppure che le stesse scritture sono, nel loro complesso, inattendibili. In secondo luogo, tocca al contribuente difendersi.

Non c'è alcuna distinzione, da questo punto di vista, tra proventi e costi.

Dobbiamo però ricordare che la giurisprudenza, orientandosi in modo diverso, si è spinta talvolta ad affermare che, da un lato, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare l'esistenza di proventi occultati, mentre,

(10) Del resto, non potrebbe non essere così. Non avrebbe alcun senso, infatti, imporre al contribuente di determinare il proprio reddito attraverso la contabilità ed il bilancio, per poi buttare tutto alle ortiche in occasione della verifica fiscale. Il sistema richiede coerenza.

(11) Ma talvolta anche nei riguardi di soggetti privati, come ho cercato di chiarire in una delle note che precedono.

(12) Su questo punto si legga, ad esempio, il commento all'art. 2710 c.c., in Cian - Trabucchi, *Commentario breve al Codice civile*, Padova, 2011, pag. 3486.

(13) Ai normativisti, quelli che Trentin qualificava come "adoratori di testi" (S. Trentin, *La crisi del Diritto e dello Stato*, Roma, 2006, pag. 59, citato anche da M. Bertolissi, *Livio Paladin. Appunti riflessioni ricordi di un allievo*, Napoli, 2015, pag. 69, nota 3), rammentiamo che è sulla possibilità di incrocio dei dati e, *de plano*, sulla possibilità di controllo trasversale delle registrazioni che fanno leva le disposizioni contenute nell'art.

39 del D.P.R. n. 600/1973. Queste ultime stabiliscono che, quando ci si trovi al cospetto di una contabilità attendibile, l'Amministrazione finanziaria deve procedere alla rettifica della dichiarazione nel rispetto dei dati emergenti dalle scritture stesse e nel rispetto, dunque, delle risultanze del bilancio. Soltanto nell'ipotesi di scritture che siano state considerate inattendibili è data la possibilità al Fisco di procedere alla ricostruzione del reddito d'impresa senza tenere, quale punto di appoggio, i risultati delle registrazioni contabili.

I legisti possono ulteriormente riflettere sull'art. 61 del D.P.R. n. 600/1973, il quale stabilisce che i contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze. Ciò a dimostrazione del fatto che i dati contabilizzati finiscono per vincolare, in definitiva, lo stesso redattore del bilancio.