Scritture contabili (diritto tributario).

La contabilità fiscale come adempimento di diritto amministrativo.....	1
Le scritture contabili obbligatorie	3
Scritture contabili e documenti giustificativi: funzione probatoria a favore del contribuente in un contesto amministrativistico.	5

La contabilità fiscale come adempimento di diritto amministrativo.

Come rilevato in altre voci (autodeterminazione dei tributi), la fiscalità analitica fa perno sulle segnalazioni dei “grandi enti” erogatori di compensi e percettori di spese per consumi, e da essi mutua i criteri di determinazione del reddito imposti anche ad una pluralità di contribuenti privi di organizzazione amministrativa contabile (i piccoli commercianti e gli artigiani, ammontanti a circa 4 milioni di soggetti). La storia dimostra che “le tasse si pagano su quello che si vede” (dalla quantità fisica di merci, al tenore di vita, alla qualità delle coltivazioni, agli atti immobiliari solenni), ma proprio la struttura amministrativa delle istituzioni di impresa, come *grandi enti* erogatori di compensi e percettori di consumi è la base della nostra fiscalità analitica.

In questi casi però è anche particolarmente evidente un'altra funzione della contabilità, quella di garanzia formale contro le manipolazioni delle scritture già effettuate; possono essere molte le cause che spingono a questa manipolazione, dall'esigenza di eliminare documenti compromettenti (fatture fittizie), a quella di diminuire l'imponibile e l'imposta, occultando simmetricamente acquisti e vendite, ad eliminare indizi di manovre evasive o elusive, da cui si è deciso di recedere. A fronte di questo rischio nel Codice civile erano previsti i divieti di abrasioni o cancellature che rendessero incomprensibile la registrazione abrasa o cancellata (art. 22 DPR 600 e art. 2219 c.c.); ma queste norme furono scritte quando la contabilità si teneva ancora a mano e non era percorribile una sua integrale sostituzione: oggi si tratta però di cautele patetiche rispetto alla possibilità di ristampare, grazie all'informatica, in pochissimo tempo l'intera contabilità di una grande azienda.

Le scritture contabili sono libere da qualsiasi formalità, essendo state giustamente abolite dal 2001 le vidimazioni e le bollature del libro giornale e di quello degli inventari.

Nell'applicazione dei tributi, le scritture hanno una doppia finalità:

1) quella di supporto alla determinazione analitica dei redditi e dell'IVA. In questo senso le scritture costituiscono l'elemento unificante di una molteplicità di documenti giustificativi, come fatture, ricevute e altra documentazione di costi e ricavi;

2) quella di garanzia formale contro successive manipolazioni delle scritture, tendenti ad alterare a posteriori quanto emerge dai dati precedentemente registrati.

Questa garanzia risiede proprio nelle dimensioni stesse dell'impresa, e giustamente sono state soppresse (nel 2001) le vidimazioni e le bollature, adempimento anacronistico che stancamente sopravviveva a sé stesso. La garanzia contro le manipolazioni sta nell'istituzionalizzazione dell'impresa, di cui si è detto alla voce "Autodeterminazione del tributo".

Senza contabilità sarebbe difficilissimo gestire una determinazione analitica dei redditi e dell'IVA dovute da imprese di una certa dimensione: in questi casi la contabilità serve, più che altro, come strumento di raccolta e riepilogo di innumerevoli documenti giustificativi sottostanti (vedi Documenti contabili-diritto tributario). In un quadro di determinazione analitica, le scritture assicurano appunto la «possibilità di analisi», cioè la possibilità di prendere le mosse dal bilancio o dalla dichiarazione per analizzare singoli conti di contabilità (costi, ammortamenti, ricavi, crediti, etc.) e risalire ai documenti giustificativi.

Quanto sopra vale senz'altro per le imprese dotate di una certa organizzazione, mentre la determinazione analitica del reddito delle microimprese e delle piccole attività professionali potrebbe avvenire anche senza la mediazione delle scritture contabili. Quando i documenti da registrare sono pochi è concettualmente possibile elaborare direttamente dai documenti una dichiarazione annuale dei redditi o dell'IVA, anche senza l'intermediazione delle scritture contabili. Nel caso dei piccoli commercianti, artigiani e professionisti, l'imposizione per legge della contabilità non raggiunge lo stesso effetto di affidabilità fiscale: questi soggetti non hanno alcuna necessità imprenditoriale della contabilità e sono per giunta esclusi da obblighi contabili ai fini civilistici. Per essi la contabilità diviene un'inutile *sovrastruttura*, in cui è possibile registrare *praticamente quello che si vuole*. Quando ciò non accade, in quanto le operazioni sono comunque segnalate al fisco, questo non è merito della contabilità bensì delle *controparti*, che richiedono fatture, praticano ritenute di acconto o al limite rendono necessario il rilascio dello scontrino fiscale.

La registrazione contabile degli elementi positivi del reddito e delle operazioni attive IVA dipende essenzialmente dalla documentazione richiesta dai clienti, dalle eventuali segnalazioni che essi sono tenuti ad effettuare al fisco e dalle dimensioni organizzative dello stesso contribuente; i contribuenti maggiori, come si è rilevato in numerose voci, sono veri e proprie burocrazie private, con procedure aziendali rese necessarie proprio dalle dimensioni, e che il fisco utilizza per acquisire segnalazioni ed anche imposte.

Detto questo per i ricavi, il contribuente ha interesse all'annotazione dei costi deducibili, salvo ovviamente il caso che esistano ricavi non registrati, di cui un ammontare eccessivo di costi potrebbe costituire una "spia". I costi devono essere dimostrati dal contribuente, e per essi la

contabilità serve più che altro come strumento di raccolta e riepilogo dei *documenti giustificativi*; sono questi ultimi, però, e non le registrazioni contabili, a rappresentare il fondamento dimostrativo dei costi.

Sono obbligati alla tenuta di scritture contabili i titolari di redditi d'impresa, in forma individuale o societaria, ed i professionisti. In questo modo i soggetti obbligati alle scritture contabili sono divenuti alcuni milioni, che necessitano di un'assistenza professionale, dal momento che ormai hanno in maggioranza segnalato la propria posizione al fisco. Ecco quindi che milioni di piccoli imprenditori-fiscali, che il codice civile non obbligherebbe alle scritture contabili, sono teoricamente obbligati alla tenuta di contabilità sia ai fini IVA sia ai fini delle imposte sui redditi, anche se in sostanza questi obblighi coincidono qualora il soggetto sia ammesso alla contabilità semplificata ed intenda usufruirne.

I contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili, ma che non hanno un interesse extrafiscale alla loro tenuta, a causa delle loro piccole dimensioni, si rivolgono a varie categorie professionali per l'adempimento di questi obblighi; si tratta principalmente di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, associazioni di categoria, che utilizzano programmi informatici e che riescono ad essere competitivi rispetto al "costo-opportunità" che un singolo dovrebbe affrontare per tenere le scritture (ed affrontare gli altri adempimenti fiscali) per proprio conto (vedi voce "assistenza fiscale"). Il singolo ha, piuttosto, il problema di interagire al meglio con tali figure professionali nel modo migliore, individuando la documentazione rilevante, trasmettendogliela, e recependo le indicazioni sulle imposte da versare.

Ai fini fiscali, tuttavia, la contabilità ha natura e funzioni ben diverse da quelle svolte nel diritto civile, dove costituisce pur sempre un adempimento del diritto dei privati, tutelato da sanzioni soltanto in modo indiretto, ad esempio in caso di fallimento, o di controversie interne alla compagine delle società. La irregolarità fiscale delle scritture contabili comporta invece sanzioni amministrative dirette, consistenti in pene pecuniarie, irrogabili indipendentemente dalla esistenza o meno di un tributo evaso. Inoltre, l'irregolare tenuta della contabilità comporta, a favore degli uffici fiscali, possibilità di determinazioni del reddito meno rigorose di quelle previste per i soggetti con contabilità regolare (come si dirà *infra*).

Le scritture contabili obbligatorie

Come indicato nelle rispettive voci dell'enciclopedia¹, scritture contabili sono fiscalmente obbligatorie (ai fini IVA e delle imposte sui redditi) per l'impresa ed il lavoro autonomo.

¹ Si vedano le voci "Reddito d'impresa" e "Lavoro autonomo (diritto tributario)".

Il richiamo alle scritture obbligatorie secondo il codice civile, effettuato dagli artt. 14, 15 e 16 D.P.R. 600/73, costituisce la modalità tecnica per affermare un obbligo squisitamente pubblicistico-tributario (²).

In quest'ottica, l'art. 14 del citato decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi prevede la tenuta dei conti di contabilità generale, come cassa, crediti, debiti, impianti, ricavi, costi, fondi d'ammortamento e accantonamento, etc. Sono queste ultime le scritture correntemente utilizzate nella quotidiana gestione dell'azienda e nella pratica dei controlli fiscali. Il termine di registrazione dei documenti nelle scritture contabili è di 60 giorni dal ricevimento.

Le imprese tengono già di propria iniziativa una contabilità "di magazzino", diretta a seguire le entrate e le uscite delle merci, che diventa un obbligo fiscale per le imprese che abbiano superato i limiti di 1 milione di euro di ricavi e di 258 mila euro di valore delle rimanenze finali (art. 14 lett. d D.P.R. 600, sulle c.d. scritture di magazzino). Si tratta di scritture cronologiche, destinate a seguire, nel corso del periodo d'imposta, le variazioni delle quantità dei "beni merce" da valutare col criterio delle rimanenze finali; le rimanenze servono a rettificare, a fine esercizio, le registrazioni dei ricavi e dei costi relativi a merci, materie prime e prodotti finiti, effettuate senza rilevare costantemente nella contabilità generale, per motivi di semplicità, i corrispondenti aumenti (per i costi) e diminuzioni (per i ricavi) delle scorte dei beni oggetto dell'operazione³. Per seguire quindi, durante l'anno, la consistenza contabile del magazzino è prevista questa contabilità, tenuta a quantità e non "a valore" (da tale emerge il c.d. "inventario contabile", giacenza teorica da confrontare periodicamente con l'inventario fisico).

Le modalità di tenuta delle scritture, e precisamente l'utilizzazione della partita doppia, non sono espressamente previste da alcuna disposizione tributaria, ma rispondono ad una prassi generalmente seguita, anche perché – ai fini delle imposte sui redditi - occorrerà poi mostrare il reddito (conto economico), e le attività e passività patrimoniali dell'impresa, il che impone di cogliere entrambi questi aspetti attraverso la registrazione delle operazioni secondo il criterio della partita doppia.

Si aggiunge poi la contabilità IVA (su cui si veda la relativa voce); a proposito è importante rilevare che la documentazione aziendale, relativa alle vendite e agli acquisti, è una documentazione regolata prima di tutto dalla disciplina dell'IVA; si pensi ad esempio alle fatture, agli scontrini e alle ricevute fiscali, alle note di credito, tutti documenti regolati dall'IVA e rilevanti anche ai fini delle imposte sui redditi (Vedi la voce "documenti contabili"(diritto tributario)).

² L'adempimento amministrativo, nel senso di contabile, ha un fondamento di diritto amministrativo, facendo incontrare due accezioni del verbo "amministrare", che avevano preso strade diverse

³ L'acquisto e la vendita dei beni merce vengono registrati nella contabilità generale senza registrare i corrispondenti incrementi/decrementi delle scorte (vedi la parte sulle rimanenze della voce reddito d'impresa(diritto tributario)).

Per le imprese più piccole, che non superano determinate soglie di ricavi (al massimo 516 mila euro) è consentito tenere essenzialmente i registri IVA, integrati dall'annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini di tale tributo (ad esempio le retribuzioni al personale dipendente). Questa contabilità semplificata è una forma di « partita semplice » e non registra — tra l'altro — la composizione del patrimonio aziendale e le sue variazioni: ad esempio nella contabilità semplificata non esisteranno conti riguardanti la cassa, i crediti, gli immobili, i debiti, i fondi d'ammortamento, il capitale, etc.

Scritture contabili e documenti giustificativi: funzione probatoria a favore del contribuente in un contesto amministrativistico.

In materia tributaria, le scritture vanno calate nel consueto contesto amministrativistico in cui è inserito il diritto tributario. In questo contesto il contribuente deve autodeterminare la prestazione amministrativa tributaria, salvo controllo eventuale del fisco. La corretta tenuta di queste scritture impone al fisco di utilizzare argomenti di una certa solidità disattendere le risultanze contabili ai fini della tassazione.

Sul piano civilistico, neppure sono previste misure punitive specifiche per il solo fatto dell'omessa o irregolare istituzione delle scritture. In materia tributaria, invece, l'istituzione delle scritture, rappresenta quindi non già il recepimento di un obbligo civilistico, ma una vera e propria prestazione amministrativa, che talvolta si sovrappone all'adempimento civilistico.

La contabilità può essere tenuta con qualsiasi mezzo ed al riguardo va precisato che la contabilità in forma elettronica, ormai generalizzata da anni, differisce da quella cartacea solo per lo strumento attraverso cui viene scritta; il che non comporta particolari problemi interpretativi.

Le scritture contabili costituiscono la trama per orientarsi nella documentazione aziendale; in sé stesse le scritture contabili non hanno contenuto probatorio, il quale deriva invece dalla documentazione sottostante, dove sono descritte in ultima analisi le vicende aziendali, grazie alle fatture attive e passive e agli altri documenti giustificativi. È alla luce della documentazione giustificativa (vedi la voce Documenti contabili(diritto tributario)) che deve essere letta la norma civilistica secondo cui le scritture contabili possono fare prova a favore dello stesso imprenditore, sempre che nelle controversie tra imprenditori e per rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa (artt. 2709 e 2710 c.c.); dato che a questo scopo le scritture contabili devono essere regolarmente tenute, difficilmente potrebbe essere valutata ai fini del convincimento del giudice una registrazione non accompagnata dai documenti giustificativi usuali in relazione alla natura dell'operazione registrata. Si tratta di una parziale deroga al principio secondo cui è poco convincente una prova formata dallo stesso soggetto che potrebbe utilizzarla a

proprio favore. La ragione è che le scritture contabili e i documenti giustificativi sono un insieme organico di registrazioni tenute in modo continuativo, in cui è più difficile inserire manipolazioni dirette ad alterare le prove a danno della controparte. Difficilmente la mera registrazione contabile di un evento (ad esempio la registrazione contabile in cui si enuncia di avere ceduto un bene o prestato un servizio a un cliente) è sufficiente da sola per considerare avvenuto l'evento ivi descritto, a danno della controparte che invece lo nega.

Comunque, l'art. 2710 c.c., più che vincolare il giudizio squisitamente empirico sull'idoneità probatoria di un determinato elemento, attribuisce diritto di cittadinanza, nell'apprezzamento del giudice, anche alle scritture contabili; spesso infatti, nelle motivazioni delle sentenze, emerge il fondamento tipicamente presuntivo di queste valutazioni relative all'attendibilità delle scritture

La mera annotazione contabile di un evento può invece essere presa in considerazione per dimostrare circostanze sfavorevoli all'imprenditore che ha effettuato la registrazione; è il fondamento probatorio tipico delle «ammissioni» e che poggia sul presupposto secondo cui l'imprenditore non avrebbe avuto motivo di annotare una circostanza a sé sfavorevole qualora non fosse stata rispondente al vero. Si tratta di un'argomentazione che si inserisce nella consueta valutazione empirica degli strumenti di convincimento disponibili per il giudice.

Anche in diritto tributario le scritture contabili, per essere prese in considerazione, devono essere accompagnate da adeguati documenti giustificativi; solo in alcuni casi limite, in cui è impossibile o eccessivamente macchinoso procurarsi una documentazione scritta del costo, dovrebbe ammettersene la deducibilità sulla base della sola annotazione contabile.

In base a quanto precede appare fuori luogo subordinare la utilizzabilità, nei confronti del fisco, della documentazione contabile aziendale, spesso posta in essere proprio ai fini tributari, ai requisiti di data certa e non contestazione richiesti nelle controversie civilistiche dagli artt. 2704 e 2709. Basti pensare che la maggior parte dei documenti posti in essere ai fini tributari nasce addirittura non sottoscritta, mentre ai fini civilistici, come rileveremo più tardi, si tratta di parti che hanno avuto rapporti negoziali, e quindi sono in grado di farsi rilasciare ricevute e documenti. In diritto civile è normale che i documenti contrattuali redatti tra due soggetti non possano far prova rispetto ad un terzo e non possano surrogare i documenti che avrebbero potuto provenire direttamente da tale soggetto (la documentazione nei rapporti di Tizio e Caio non può essere insomma ricercata nei rapporti di Caio con Sempronio). Il fisco è, invece, un'istituzione pubblica che non può limitarsi ad osservare che i documenti del contribuente non hanno data certa, perché è la stessa legislazione fiscale ad imporne la redazione senza tale requisito.

È, per questo, difficile recepire, di fronte a un adempimento tributario di natura eminentemente amministrativistica, le regole degli artt. 2709 ss. e 2704 in materia di efficacia probatoria e data certa delle scritture contabili. In materia civile il rigore di tali regole deriva infatti dalla natura contrattuale della realtà sottostante, in cui le parti hanno avuto contatti suscettibili di documentazione autonoma

rispetto a quella rappresentata dalle scritture contabili. In materia tributaria, invece, è la stessa legge d'imposta che obbliga i contribuenti ad emettere una determinata documentazione secondo certe modalità ed entro certi termini: è la stessa legge tributaria che individua le caratteristiche formali dei documenti contabili, escludendo ad esempio che la fattura sia sottoscritta o abbia data certa.

È quindi fuori luogo pretendere tali requisiti in sede di accertamenti o controlli. La credibilità della documentazione contabile dipende dalle caratteristiche dell'impresa e da una valutazione di verosimiglianza: il fisco potrà utilizzare qualsiasi presunzione faccia ritenere non genuini determinati documenti contabili, e tale presunzione sarà sottoposta ad un confronto di probabilità rispetto alla versione fornita dal contribuente. È però inaccettabile che questo ragionevole confronto di probabilità venga inquinato da argomenti di ordine formale sulla redazione dei documenti, sottoscrizione o data certa, i quali si pongono fuori, oltre che dai requisiti fiscalmente previsti per le scritture, anche dalla prassi consolidata in materia di contabilità aziendale.

Anche in diritto tributario la funzione probatoria delle scritture contabili accentua comunque quel suo elemento di fonte di presunzione, affidata al libero (cioè «empirico») convincimento delle istituzioni amministrative e giurisdizionali: in alcuni casi la giustificazione di determinati esborsi può essere presuntiva, per l'importo modesto, o le circostanze in cui è stato sostenuto il costo⁴.

Sul ruolo della contabilità ai fini delle rettifiche fiscali vedasi le voci Accertamento analitico e induttivo (diritto tributario) e Studi di settore.

Bibliografia

F. MENTI, *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, Cedam 1997.

Simone Covino - Raffaello Lupi

⁴ Ad esempio le provvigioni pagate, direttamente o indirettamente, per acquisire lavori all'estero dovrebbero essere considerate in termini di ragionevolezza economica (come fanno le amministrazioni fiscali dei paesi sviluppati), e non in termini di documentazione formale.