

porti fiscali tra le società "optanti".

**Fiscalità differita** - La fiscalità differita del periodo di consolidamento deve essere iscritta nel bilancio della controllante; le modalità di trasferimento devono essere regolate attraverso un accordo contrattuale tra le società partecipanti.

Nel bilancio dell'esercizio in cui inizia il consolidamento le controllate devono quindi riesaminare le imposte anticipate e differite contabilizzate in precedenti esercizi.

**Società non operative** - L'adozione del consolidato fiscale non esime le società partecipanti dall'applicazione della normativa riguardante le società di comodo.

**Somme attribuite a compensazione dei vantaggi fiscali ricevuti in seno al consolidato** – Sono neutrali sia ai fini Ires che Irap (si rimanda ad un apposito documento ABI del 2004).

**Interessi passivi deduzione art. 96 Tuir** - la Finanziaria 2008 rivoluziona la disciplina della deducibilità degli interessi passivi che viene collegata all'ammontare del reddito operativo lordo della società (vedasi § interessi passivi).

In caso di partecipazione al consolidato fiscale nazionale, l'eventuale eccedenza di interessi passivi e oneri assimilati indeducibili generatasi in capo a un soggetto oppure riportata, ma non generatasi anteriormente all'ingresso nel consolidato nazionale, può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo, se e nei limiti in cui gli altri partecipanti presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione.

Una simile procedura potrà essere applicata anche agli interessi passivi riportati a nuovo nel consolidato in quanto eccedenti il 30% del Rol complessivo, nel senso che una volta dedotti tutti gli interessi del periodo si potrà verificare se vi è capienza in una qualche società del gruppo per dedurre la quota eccedente portata a nuovo. Regola che non può trovare applicazione per le eccedenze formate prima dell'ingresso al consolidato.

**Consolidato mondiale** - Si rimanda a specifiche trattazioni.

## **CONTABILITA' DI MAGAZZINO - Art. 14/600**

Vedi: § Libro di magazzino

## **CONTABILITA' INATTENDIBILE**

Ai fini della rettifica della dichiarazione dei redditi, l'Amministrazione finanziaria può agire nei confronti del contribuente, in presenza di contabilità inattendibile.

La Cass. con sent. n. 337 del 19.11.93 ha stabilito che l'utilizzazione di strumenti di scrittura che si prestano ad essere facilmente rimossi (es. le matite, le cui annotazioni possono essere agevolmente cancellate, ma ciò può valere anche per taluni tipi di inchiostro) invalida la regolarità delle scritture. Però, con sent. 12279 del 25.5.2007 la Cass. ha detto che non può essere impedito al contribuente che scrive a matita la contabilità, di fornire la prova della conformità delle scritturazioni alla realtà delle poste ivi annotate.

**IRREGOLARITA' FORMALI** che fanno scattare l'inattendibilità della contabilità

### **1. Disponibilità liquide [Art 1.1, lett. a) D.P.R. 570/96]**

La voce disponibilità liquide comprende:

- Denaro e altri valori in cassa;
- Assegni, sia bancari, che circolari;
- Depositi bancari e postali.

La contabilità è inattendibile, quando le disponibilità liquide non sono specificate nei conti o nelle scritture ausiliarie (art. 14.1, lett. c), del D.P.R. 600/73).

L'impresa è tenuta alla compilazione distinta della movimentazione contabile:

- della cassa con distinzione cassa contanti, cassa assegni, cassa carte di credito o altre forme di pagamento (POS);
- della banca aprendo per ogni banca un conto o sottoconto in modo che sia possibile il riscontro dell'importo contabile con il saldo dei singoli estratti conti bancari o postali.

### **2. Crediti e debiti, diversi da quelli relativi alle retribuzioni dei dipendenti**

Nelle scritture contabili o ausiliarie:

- tutti i crediti ed i debiti (eccetto quelli verso dipendenti) devono essere dettagliati (nei sottoconti o partitari) con intestazione ad ogni singolo creditore e debitore;
- nel commercio al dettaglio o altre forme di vendita o prestazioni, in locali aperti al pubblico per le quali non si deve emettere fattura, il D.P.R. 570/96 prevede la necessità di un dettaglio di ogni cliente utilizzando una documentazione di aiuto quale un brogliaccio ecc.

Il conto Crediti diversi deve quindi contenere solo importi molto modesti.

### 3. **Versamenti e prelevamenti effettuati dal titolare o dai soci o associati**

La contabilità risulta inattendibile quando i versamenti e i prelevamenti effettuati dal titolare o dai soci o associati non sono evidenziati nelle scritture contabili e in quelle ausiliarie. Specialmente nelle società di piccole dimensioni e nelle imprese individuali, è necessario evitare assolutamente che si crei commistione tra il patrimonio aziendale e quello dei soci o del titolare.

### 4. **Criteri adottati per la valutazione delle rimanenze**

La mancata indicazione nella **Nota Integrativa** (per le società di capitali) o nel **Libro degli Inventari** (ditte individuali o società di persone) dei **criteri di valutazione** delle rimanenze genera inattendibilità. E' richiesta un'annotazione dei criteri applicati alla valutazione (es.: "costo di acquisto delle materie prime, metodo Lifo, metodo Fifo, ecc.).

### 5. **Distinte inventariali**

La Cass. con sentenza n. 8273 del 26.5.03 ha dichiarato la legittimità dell'accertamento induttivo in quanto, in sede di verifica, è stata riscontrata l'omessa predisposizione delle distinte analitiche, pur in presenza della regolare redazione del bilancio (sent. 8273 del 26.5.2003; 23694 del 15.11.2007).

**IRREGOLARITA' SOSTANZIALI** che fanno scattare l'inattendibilità della contabilità

#### 1. **Scostamenti tra valori rilevati a seguito di ispezioni o verifiche e valori contabili**

La differenza tra valori dei beni, anche strumentali, risultanti dalle scritture e i valori rilevati dagli organi di controllo, fa scattare l'inattendibilità, quando lo scostamento è:

- superiore al 10% del valore complessivo delle voci interessate, e
- di importo non inferiore ad € 25.822,84.

Lo scostamento di importo superiore ad € 25.822,84, anche se è inferiore al 10%, determina sempre inattendibilità.

Gli scostamenti originati da errata applicazione dei criteri di valutazione o da imputazione ad errato periodo d'imposta (criterio di competenza ai sensi dell' art 109), non determinano una contabilità inattendibile a condizione che le scritture risultino nei registri contabili relative al periodo d'imposta precedente o successivo e che la mancata osservanza sia originata dall'adozione di metodi costanti di rilevazione contabile.

Per le **rimanenze di beni** ai sensi dell' art. 92, il controllo deve aver ad oggetto beni o categorie di beni rappresentative di almeno il 25% del valore contabile complessivo delle rimanenze, che risulta dall'inventario riportato nel bilancio dell'ultimo periodo d'imposta, per il quale è già stata presentata la dichiarazione dei redditi.

Come detto, l'accertamento si applica sempre in caso di scostamento superiore ad € 25.822,84, ma, per le rimanenze, tale importo va incrementato:

- dell'1% del valore complessivo dei beni o categorie di beni, per la parte fino a € 1.549.370,00;
- dello 0,5%, per la parte che eccede tale importo.

#### 2. **Omessa indicazione di beni strumentali nelle scritture contabili** [Art. 1.2, lett. b) D.P.R. 570/96]

La circostanza per cui uno o più beni strumentali utilizzati nell'attività, anche se completamente ammortizzati, posseduti a titolo di proprietà o ad altro titolo (es. leasing), non risultano annotati nelle scritture contabili o in documentazione attendibile, fa scattare l'inattendibilità quando il relativo valore complessivo è superiore al 10% del valore di tutti i beni strumentali utilizzati:

Lo scostamento di importo superiore ad € 25.822,84, anche se inferiore al 10%, determina sempre inattendibilità, mentre non si applica la disposizione se l'importo è inferiore a € 2.582,29.

Sono esclusi gli immobili relativi alle imprese individuali.

Per la determinazione del valore dei beni materiali e immateriali, ammortizzabili ai sensi degli articoli 102, 102 bis e 103, va utilizzato il criterio del costo storico, comprendente gli oneri accessori di diretta imputazione e gli eventuali contributi di terzi, al lordo degli ammortamenti e delle rivalutazioni; tale regola si applica anche ai beni il cui costo unitario è inferiore ad € 516,46.

Per i beni in leasing si applica il criterio del costo sostenuto dal concedente.

Per i beni in comodato e in locazione non finanziaria si applica il criterio del valore normale al momento dell'immissione in attività.

Per i beni ad uso promiscuo, i valori sono ridotti del 50%.

#### 3. **Omessa contabilizzazione di compensi a lavoratori dipendenti** [Art. 1.2, lett. c) D.P.R. 570/96]

Sussiste l'irregolarità nei casi in cui sono impiegati lavoratori dipendenti che non risultano iscritti nei libri previsti dalla normativa sul lavoro (libro matricola e libro paga) e per tali dipendenti è scaduto il termine utile per il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali.

La contabilità risulta inattendibile quando le retribuzioni non contabilizzate sono di importo non inferiore ad € 25.822,84 e superiore al 10% delle spese totali per prestazioni della stessa specie.

I compensi non contabilizzati sono determinati:

- per i dipendenti, sulla base dei vigenti contratti collettivi nazionali di lavoro;
- per gli altri addetti, sulla base delle retribuzioni mensili previste dai contratti stessi.

Non è rilevante lo scostamento derivante dalla errata applicazione del principio di competenza.