

Brogliacci: la Cassazione conferma il principio di utilizzabilità

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 5 Dicembre 2009

Il Fisco può procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti da verbali, questionari e fatture dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso.

Con sentenza n. 23585 del 6 novembre 2009 (ud. del 2 ottobre 2009) la Corte di Cassazione ha confermato il suo indirizzo in materia di brogliacci.

Come è noto, l'art. 54, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, nella dizione applicabile ratione temporis, così dispone:

"L'Ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui all'art. 51, nn. 2), 3) e 4), dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso".

E richiamando propri precedenti, sulla base di tale norma, è stato enunciato in tema di I.V.A., che

"l'uso di elementi acquisiti nell'ambito di procedure riguardanti altri soggetti non viola disposizioni che regolano l'accertamento o il principio del contraddittorio, atteso che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63, comma 1, dispone espressamente che, nell'ambito dei

doveri di cooperazione con gli uffici, la Guardia di Finanza trasmette agli uffici stessi tutte le notizie acquisite, anche indirettamente, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e che l'art. 54, comma 2, cit. D.P.R. dispone che gli Uffici, a loro volta, possono procedere alla rettifica sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, tratte da atti e documenti in loro possesso, anche quando si tratti di verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti (cfr., ex multis, Cass. civ. sentt. Nn.9100 del 2001 e 19837 del 2005)".

In ordine all'attendibilità della documentazione extra contabile viene richiamare la giurisprudenza della Corte

"che ha ritenuto la piena attendibilità di un brogliaccio (ma anche di agende, calendario, block-notes, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari) per l'accertamento induttivo dell'imponibile ai fini IVA (Cass., 15.5.92, n. 5786) ed ha affermato che il rinvenimento di una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio, costituisce indizio grave, preciso e concordante della esistenza di imponibili non riportati sulla contabilità ufficiale e, perciò, l'Amministrazione Finanziaria può procedere ad accertamento induttivo (v., per tutte, Cass. civ. sent. n. 6949 del 2006)".

Nè, peraltro, nella specie, è stato violato il principio del contraddittorio o il diritto di difesa della contribuente, garantito dall'art. 24 Cost., dato che nel testo del ricorso si fa più volte riferimento al fatto che le risultanze della verifica eseguita presso la società Arnaldo Caprai, della quale M.M.G., attuale resistente, era concessionaria della vendita in esclusiva dei prodotti, erano state trasfuse nel p.v.c. della ditta odierna intimata anche in contraddittorio con la stessa.

Brogliacci e verifiche fiscali - Analisi

Come abbiamo avuto modo in nostri precedenti interventi, la posizione della Corte di Cassazione è ormai consolidata:

- con la sentenza n. 15536 del 2 luglio 2009 (ud. del 29 aprile 2009) la Corte ha confermato i principi finora espressi in precedenti pronunce sul valore indiziario dei brogliacci: "la presenza di una contabilità formalmente regolare non impedisce l'accertamento in rettifica dell'Ufficio operato in base a metodo logico induttivo quando in virtù di valutazioni di congruità fondate su presunzioni gravi precise e concordanti la suddetta contabilità risulti affetta da incompletezze, inesattezze, infedeltà tali da giustificare il motivato uso del potere di rettifica (Cass. nn. 5977/07, 2613/07)". Infatti "il rinvenimento di una contabilità informale riportata su un brogliaccio in uno ad agende - calendario, block notes, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari etc. rappresenta un indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza di imponibili non riportati nella contabilità ufficiale, che legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere ad accertamento induttivo (Cass.n.6949/06)";
- con la sentenza n. 17365 del 24 luglio 2009 (ud. dell'8 maggio 2009) la Corte ha ritenuto che il ritrovamento da parte della Guardia di Finanza, sia presso la sede dell'impresa che in locali diversi da quelli societari, di una "contabilità parallela" legittima di per sé, a prescindere cioè dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso al cd. accertamento induttivo. Infatti, la cd. contabilità "in nero", risultante da appunti personali ed informali dell'imprenditore ovvero come nella specie in indicazioni contenute in floppy disk, costituisce valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti della legge. Di conseguenza, si ribalta sul contribuente l'onere della prova: "spetta invero al contribuente, in tale ipotesi, fornire prova contraria". Per la Corte, l'efficacia probatoria delle presunzioni prescinde dal prudente apprezzamento ex art. 116 c.p.c. e dalla regola del libero convincimento del giudice, risultando determinata solo dal mero ricorrere dei presupposti fissati dalla legge (es., art. 2729 cc.), sufficiente a far ritenere il fatto presunto provato, senza che il giudice debba o possa richiedere ulteriori prove alla parte in cui favore la presunzione opera. Alla stessa stregua delle presunzioni legali, la presunzione vale nel caso a facilitare in realtà l'assolvimento dell'onere della prova da parte di chi ne è onerato, trasferendo sulla controparte l'onere della prova contraria. E quindi, "la presunzione semplice e la presunzione legale iuris tantum si distinguono infatti unicamente in ordine al modo di insorgenza, in quanto mentre il fatto sul quale la prima si fonda dev'essere provato in giudizio, e il relativo onere grava su colui che intende trarne vantaggio la seconda è stabilita dalla legge, non abbisognando pertanto della prova di un fatto sul quale possa fondarsi e giustificarsi". "Una volta che la presunzione semplice si sia tuttavia formata e sia stata rilevata (cioè, una volta che del fatto sul quale si fonda sia stata data o risulti la prova), essa ha la medesima efficacia che deve riconoscersi alla presunzione legale iuris tantum, in quanto l'una e l'altra trasferiscono a colui contro il quale esse depongono l'onere della prova contraria [v. Cass., 27/11/1999, n. 13291]". Attraverso lo

schema logico della presunzione la norma “non vuole imporre conclusioni indefettibili ma introduce uno strumento di accertamento dei fatti di causa che può anche presentare qualche margine di opinabilità nell'operata riconduzione, in base a regole (elastiche) di esperienza, del fatto ignoto da quello noto, mentre quando queste regole si irrigidiscono - assumendo consistenza di normazione positiva - si ha un fenomeno qualitativamente diverso, e dalla praesumptio hominis si passa nel campo della presunzione legale, v. peraltro Cass., 16/3/1979, n. 1564]”. A tale stregua, la presunzione solleva cioè la parte che ne sarebbe onerata ex art. 2697 cc. dal provare il fatto previsto, che - come posto in rilievo in dottrina - deve considerarsi provato ove provato il «fatto base». La presunzione, in assenza di prova contraria (quando, come nel caso, ammessa) impone pertanto al giudice di ritenere provato il fatto previsto, senza consentirgli la valutazione ai sensi dell'art. 116 c.p.c. Se dispensa la parte che intende avvantaggiarsi dagli effetti favorevoli collegati al fatto dall'onere di provare quest'ultimo, la presunzione non dispensa peraltro anche dall'onere di allegare il medesimo. Pertanto, “in tema di prova per presunzioni semplici nella deduzione dal fatto noto a quello ignoto il giudice di merito incontra il solo limite del principio di probabilità. Non occorre cioè che i fatti su cui la presunzione si fonda siano tali da far apparire la esistenza del fatto ignoto come l'unica conseguenza possibile dei fatti accertati secondo un legame di necessità assoluta ed esclusiva (in tal senso v. peraltro Cass., 6/8/1999, n. 8489; Cass., 23/7/1999, n. 7954; Cass., 28/11/1998, n. 12088), ma è sufficiente che l'operata inferenza sia effettuata alla stregua di un canone di ragionevole probabilità, con riferimento alla connessione degli accadimenti la cui normale sequenza e ricorrenza può verificarsi secondo regole di esperienza (v. Cass. 23/3/2005, n. 6220; Cass., 16/7/2004, n. 13169; Cass., 13/11/1996, n. 9961; Cass., 18/9/1991, n. 9117; Cass., 20/12/1982, n. 7026), basate sull'id quod plerumque accidit (v. Cass., 30/11/2005, n. 6081; Cass., 6/6/1997, n. 5082)”. In presenza di tale allegazione il giudice deve quindi ritenere, “sulla base della presunzione fondata essenzialmente sulla base della tipicità di determinati fatti in base alla regola di esperienza di tipo statistico (che richiama l'istituto proprio dell'ordinamento tedesco dell'Anscheinsbeweis), provati gli effetti che da tale fatto normalmente derivano, avendo riguardo ad una apparenza basata sul tipico decorso degli avvenimenti”. Tuttavia, la parte contro cui gioca la presunzione può fornire la prova contraria, trasferendo sul giudice il giudizio sull'idoneità a vincerla. Incombe alla parte in cui sfavore opera la presunzione dare la prova contraria al riguardo, idonea a vincerla. Nel caso in esame, alla stregua delle emergenze dalla documentazione concernente «n. 1413 pratiche relative a visure immobiliari svolte nell'esercizio di impresa nei confronti dei vari committenti» e i «dati nominativi rilevati da floppies disk in possesso della ditta» nonché quelli «desunti presso la conservatoria dei RR.II. di Av.», incombeva allora alla società contribuente odierna controricorrente fornire la prova contraria idonea a

vincere la prova presuntiva a suo sfavore. Nessun elemento risulta tuttavia dall'impugnata sentenza essere stato al riguardo in contrario dalla medesima dedotto e provato, e pertanto il giudice è tenuto a ritenere sussistente quanto oggetto di prova presuntiva (v. Cass., 27/11/1999, n. 13291).

Francesco Buetto

5Dicembre 2009