

Accertamento fiscale in caso di contabilità parallela o in nero

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 27 Marzo 2012

Per il caso della contabilità "in nero" è maturato un preciso orientamento della giurisprudenza del giudice di legittimità che analizziamo con il presente contributo a firma Antonio Terlizzi.

Contabilità in nero - Premessa

Per il [caso della contabilità "in nero"](#), che potrebbe essere tenuta su un brogliaccio, su agende calendario, block notes, matrici di disegni, estratti di conti correnti bancari, ma anche su supporti informatici, quali ad esempio un floppy disk, un cd, una pen drive, è maturato un preciso orientamento della giurisprudenza del giudice di legittimità che analizziamo con il presente contributo.

Accertamento del Fisco e contabilità parallela

Il ritrovamento di scritture extracontabili costituisce un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, atto a supportare l'effettiva esistenza delle operazioni annotate (Cassazione sentenza n. 25101 del 13 ottobre 2008).

L'esistenza di contabilità parallela in nero, anche se tenuta in modo approssimativo o scarsamente intelligibile, fa scattare la prova presuntiva di maggiori ricavi: questi costituiscono il presupposto per l'applicazione del metodo analitico-induttivo che può essere posto a base dell'accertamento fiscale (Cass.



civ. Sez. V, 15-06-2011, n. 13061; Corte di Cassazione sentenza n. 10390 del 12 maggio 2011).

Il ritrovamento da parte della Guardia di Finanza in locali diversi da quelli societari di una contabilità parallela a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale legittima, di per sé ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, la rettifica della dichiarazione sulla base di accertamento induttivo (nello stesso senso, Cass. n. 10137/2010, n. 21975/2009, n. 27061/2006, n. 11459/2001).

E' valido l'accertamento induttivo basato sulla documentazione extracontabile, tra cui alcune agende contenenti l'annotazione di spese di diversa natura attinenti l'economia familiare, rinvenuta dalla polizia giudiziaria (Cassazione sentenza n. 3952 del 18 febbraio 2011).

In tema di reddito di impresa, il ritrovamento da parte dell'amministrazione finanziaria di una "contabilità parallela" a quella tenuta ufficialmente legittima, di per sé ed a prescindere dalla sussistenza di qualsiasi altro elemento, la rettifica della dichiarazione ai sensi dell'art. 39 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, restando impregiudicata la verifica in sede contenziosa della concreta riscontrabilità, nella cennata documentazione, dei requisiti suscettibili di configurare i presupposti per l'esercizio, da parte dell'amministrazione medesima, del potere di accertamento. (Sulla base del principio di cui in massima, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza impugnata, la quale aveva invece escluso che l'agenda - calendario rinvenuta dalla polizia tributaria presso il contribuente, indicante la realizzazione di operazioni plurime e ripetute non risultanti dalle scritture contabili ufficialmente tenute, potesse di per sé assumere rilevanza fiscale ai fini della rettifica senza il corredo di altri documenti contabili (Cass. civ. Sez. V, 06-09-2001, n. 11459).

Il ritrovamento, da parte della Guardia di Finanza, in locali diversi da quelli societari, di una "contabilità parallela" a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale legittima, di per sé, e da prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso al cosiddetto accertamento induttivo di cui all'art. 39, secondo e terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Cass. civ. Sez. V, 20-12-2003, n. 19598). Il ritrovamento, da parte della Guardia di Finanza, di una "contabilità parallela" a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale legittima, di per sé ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, la rettifica della dichiarazione sulla base di accertamento induttivo e, "a fortiori", legittima il ricorso al suddetto accertamento induttivo ai sensi dell'art. 39, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973 (Cass. civ. Sez. V Sent., 16-10-2009, n. 21975).

Leggi anche: [La contabilità in nero è un valido indizio per l'accertamento induttivo](#)

Onere probatorio

La presenza della contabilità in nero è un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39, D.P.R. n. 600/1973, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e seguenti del codice civile tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentativi della situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere della prova contraria (cfr. Cassazione, sentenze nn. 17817/2007; 14218/2007; 25610/2006; 19598/2003; 11459/2001; 7045/1999).

Il ritrovamento, al di fuori della sede sociale, di una contabilità parallela costituisce indizio grave, preciso e concordante nonché circostanza sufficiente a legittimare la rettifica delle dichiarazioni. È onere del contribuente fornire la dimostrazione dell'insussistenza di qualsiasi movimento extracontabile riferibile alle operazioni di cui ai documenti rinvenuti in sede di verifica in quanto regolarmente trascritte ovvero mai avvenute (Cass. civ. Sez. V, 30-03-2007, n. 7915).

Il rinvenimento di documentazione attestante l'esistenza di una contabilità parallela e la sussistenza di disponibilità liquide e risorse finanziarie maggiori di quelle emergenti dalle risultanze contabili "ufficiali" costituiscono circostanze sufficienti ad autorizzare l'Amministrazione finanziaria alla rideterminazione in via induttiva del reddito imponibile, anche in difetto di allegazione ed assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente circa asseriti versamenti od anticipazioni di soci finalizzati al pagamento in contanti di operazioni imputabili alla società (Cass. civ. Sez. V, 18-07-2008, n. 19902).

L'accertamento è giustificato ove i verificatori rinvercano, nella sede del contribuente, documentazione extracontabile, specie se essa attesti una vera e propria contabilità parallela, "che, con minuzia ragionieristica, dia conto sia dei ricavi non contabilizzati sia dei costi fittizi".

A confutazione di ciò, il contribuente non può affermare che si trattava di un bilancio previsionale, in quanto, da un lato, nella specie non era stata spiegata la ragione dell'utilizzo di brogliacci in luogo della

predisposizione di un documento contabile ufficiale, dall'altro, la relazione sull'andamento sociale in futuro viene di norma evidenziata nella relazione sulla gestione degli amministratori, ovvero divulgata nel corso dell'assemblea dei soci (Cass. civ. Sez. V, 13-05-2011, n. 10564).

Leggi anche: [La contabilità in nero aiuta le presunzioni del Fisco](#)

Contabilità parallela e autorizzazione all'accertamento

Deve ritenersi illegittimo l'accertamento induttivo basato sull'accesso operato dalla Guardia di finanza senza alcuna autorizzazione, qualora non sia provato che il rinvenimento da parte della Guardia di finanza di "contabilità parallela" a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale, che legittima di per sé il ricorso all'accertamento induttivo, sia avvenuto in locali di commercio o connessi o comunque per i quali non sia necessaria per la Guardia di finanza, in quanto polizia tributaria, la specifica autorizzazione della Procura della Repubblica (Cass. civ. Sez. V, 28-04-2010, n. 10137).

Laddove l'autoveicolo sottoposto a perquisizione, a seguito della quale sia rinvenuto materiale extracontabile, non sia adibito ad utilizzo quale mezzo privato ma semplicemente ricoverato presso i locali dell'azienda, l'operazione non necessita di autorizzazione da parte dell'Autorità Giudiziaria né l'esame della documentazione rinvenuta deve necessariamente svolgersi in contraddittorio.

Ciò per la considerazione che è la contabilità ufficiale a dover essere verificata presso i locali nei quali è tenuta e conservata dovendosi l'attività accertativa coniugarsi con le esigenze di continuità dell'attività economica d'impresa (Cass. civ. Sez. V, 25-11-2011, n. 24923). E' illegittimo l'accertamento induttivo basato sul ritrovamento da parte della Guardia di Finanza, senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica, di una contabilità parallela rinvenuta in locali non connessi all'attività imprenditoriale (sentenza della Corte di Cassazione n. 10137 del 28 aprile 2010).

Contabilità parallela

È valido l'accertamento induttivo fondato sui dati contenuti in un file del PC del proprio fornitore (Corte di Cassazione sentenza n. 10390 del 12 maggio 2011).

E' legittimo l'accertamento induttivo basato sulla contabilità "in nero" contenuta in floppy disk, in quanto valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge.

In particolare, il ritrovamento di una "contabilità parallela", risultante da indicazioni contenute in floppy disk, determina la validità dell'accertamento induttivo basato su tali risultanze, senza che siano necessari ulteriori riscontri.

Tuttavia, spetta al contribuente fornire prova contraria idonea a superare la presunzione a suo sfavore (Corte di Cassazione sentenza n. 17365/2009).

L'archiviazione di pratiche su floppy disk è assimilabile, dal punto di vista giuridico, all'annotazione sulle scritture contabili poiché tra i documenti disciplinati dagli artt. 2709 e ss. c.c. vanno ricompresi tutti gli strumenti idonei a registrare, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa; il rinvenimento da parte della Guardia di Finanza di un floppy disk contenente una contabilità parallela a quella ufficialmente tenuta dall'impresa sottoposta a verifica costituisce, pertanto, un indice presuntivo da cui desumere l'infedeltà della dichiarazione IVA presentata dal contribuente, la quale, in assenza di prova contraria da parte dell'interessato, vincola il giudice, in deroga a quanto previsto dall'art. 116 c.p.c., a ritenere provato il fatto previsto (Cass. civ. Sez. V Sent., 24-07-2009, n. 17365).

Compito del giudice di merito

Il rinvenimento di documentazione extracontabile che determini l'Amministrazione finanziaria ad una rettifica induttiva del reddito imponibile dichiarato dal contribuente impone al giudice del merito che intende disattenderne il contenuto indiziario di esplicitare le ragioni per le quali ritiene i dati ed elementi rinvenuti estranei e non inerenti l'attività economica fiscalmente rilevante (Cass. civ. Sez. V, 18-02-2011, n. 3952). Il giudice di merito tributario deve ,con motivazione sufficiente e adeguata ,argomentare, sulla base degli elementi fattuali risultanti dagli atti processuali, perché ritiene in disarmonia , sotto il profilo contenutistico , la contabilità parallela rinvenuta nel pen-drive con quella ufficiale ; in particolare , il giudice di merito tributario non può:

- a) limitarsi ad affermare che la contabilità parallela rinvenuta nel pen-drive sia afferente ai ricavi della sola attività non contabilizzata e non invece ai ricavi dell'intera attività aziendale per gli anni considerati;
- b) attribuire l'onus probandi alla parte ricorrente in merito alla non disarmonia delle due contabilità ;
- c) disconoscere che l'indagine dell'ufficio di raffronto delle due contabilità, finalizzata a precisare l'effettivo ambito contenutistico di quella parallela, non era gravosa per l'ufficio stesso (Cassazione sentenza n. 3169 del 29 febbraio 2012).

27 marzo 2012

Antonio Terlizzi