

---

# Il lavoratore in nero è indice di maggiori ricavi non dichiarati?

---

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 29 Gennaio 2015

La presenza di lavoratori in nero (nel caso in esame in un ristorante) giustifica la ricostruzione di maggiori ricavi col metodo dell'accertamento induttivo?

Con l'ordinanza n. 24250 del 13 novembre 2014 (ud. 17 ottobre 2014) la Corte di Cassazione ha ritenuto legittimo, da parte dell'ufficio, l'utilizzo dell'accertamento induttivo, in presenza di lavoratori in *nero* impiegati in un ristorante.

## La sentenza

I giudici richiamano, innanzitutto, precedenti pronunce, con le quali è stato affermato che "*La valutazione degli elementi probatori è attività istituzionalmente riservata al giudice di merito, non sindacabile in cassazione se non sotto il profilo della congruità della motivazione del relativo apprezzamento*" (Cass. nn. 23286/2005, 12014/2004 e 322/2003).

E per la corte,

*"l'impugnata decisione sembra in linea con i richiamati principi, essendo stato, oltretutto, adeguatamente esplicitato sia l'iter logico giuridico seguito per giungere ad affermare la legittimità del metodo di accertamento adoperato, pur con le riduzioni imposte dai Giudici di primo grado, avendo esplicitato che l'accertata utilizzazione di tre lavoratori dipendenti non risultanti dai libri obbligatori, era circostanza, peraltro contestata in sede di accertamento (pag. 3), idonea a far ritenere complessivamente inattendibile la documentazione fiscale e ad integrare la presunzione di maggiori ricavi non dichiarati. Peraltro, la decisione impugnata, aveva pure evidenziato che i Giudici di primo grado, nel rettificare il reddito avevano espressamente tenuto 'conto dei costi dovuti all'autoconsumo'".*

## Riflessioni

Precedentemente, con la sentenza n. 2593 del 3 febbraio 2011 (ud. del 16 dicembre 2010) la Corte di Cassazione aveva già riconosciuto legittima la presunzione di maggiori ricavi operata dall'ufficio, sulla base di personale in nero. La controversia trae origine da un accertamento effettuato dall'ufficio nei

confronti di un contribuente, esercente attività di manifattura di biancheria, in esito al riscontro della presenza di dipendente non risultante dai libri obbligatori.

La commissione tributaria di primo grado, accolse il ricorso con decisione che, in esito all'appello dell'Agenzia, fu, tuttavia, riformata dalla commissione regionale, che riaffermò la legittimità dell'accertamento.

Il giudice del gravame (rilevato che *"alla base dell'accertamento induttivo v'è un fatto incontestato rappresentato dalla presenza di un dipendente non regolarmente assunto per il quale la stessa contribuente ha ammesso la corresponsione di una retribuzione non contabilizzata fra i costi dell'azienda. Tale circostanza, dunque, appare sufficiente perchè da un lato l'Ufficio elabori un ragionamento logico-giuridico in base al quale presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati e ne determini l'importo in base a parametri riferiti alla qualifica e alle mansioni del lavoratore e dall'altro la contribuente fornisca la prova contraria agli assunti dell'Ufficio"*) riscontrò che detta prova non era stata fornita dal contribuente.

La Corte di Cassazione rileva, innanzitutto, che

*"il divieto di doppia presunzione (c.d. 'praesumptio de praesumpto') attiene esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con altra presunzione semplice e non può ritenersi, invece, violato nel caso, quale quello di specie, in cui da un fatto noto (presenza di un dipendente non regolarmente assunto per il quale la stessa contribuente ha ammesso la corresponsione di una retribuzione non contabilizzata) si risale - peraltro in forza di presunzione legale, seppur relativa (nella specie D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d)), a un fatto ignorato (maggior redditività dell'impresa e, non semplicemente maggior costi per retribuzioni, come prospetta in memoria il contribuente), in relazione alla quale la contribuente non ha assolto l'onere della prova contraria".*

Inoltre, a fronte del compiuto quadro presuntivo esistente, la contribuente, limitandosi a contestazioni del tutto generiche, non aveva fornito alcuna indicazione della ricorrenza di circostanze idonee a confutare in concreto le risultanze dell'accertamento e della loro deduzione nelle pregresse fasi di merito.

A nostro avviso, anche le sentenze che a prima vista impongano il divieto della doppia presunzione possono offrire una apertura al divieto della doppia imposizione: se, per esempio, è certo che tizio abbia acquistato merce in evasione d'imposta, è possibile sostenere che la merce non trovata sia stata venduta, e quindi *"si è di fronte ad un praesumptum de praesumpto ogni qual volta un determinato attributo o una certa qualità non appaiono necessariamente connessi all'esistenza del fatto presunto, costituendone attributo possibile ma non necessario. Altro è ovviamente il caso in cui il fatto noto faccia presumere direttamente il thema probandum. In tale ipotesi, pur potendosi astrattamente ipotizzare due presunzioni, in concreto se ne avrà una sola, non costituendo la circostanza intermedia strumento logico per la conoscenza del fatto da ultimo presunto, ma semplice attributo dello stesso... Con il che non si vuole*

*affatto apoditticamente negare l'esistenza di possibili riferimenti normativi in senso contrario; semplicemente si vuole sostenere che gli stessi non sembrano affatto sufficienti a superare la logicità sostanziale della tesi contraria, che ammette l'utilizzabilità, da parte dell'amministrazione finanziaria, di presunzioni da presunzioni purchè in concreto l'accertamento risulti logicamente e correttamente motivato".*

E' noto che nel campo tributario emerge, "il carattere interpretativo della prova, la sua natura di ragionamento, di argomentazione".

E pertanto, in tema di prove su presunzioni non occorre che i fatti su cui la presunzione si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignorato come l'unica conseguenza possibile dei fatti accertati in giudizio secondo un legame di necessarietà assoluta ed esclusiva, bastando, invece, che l'operata inferenza sia effettuata alla stregua di un canone di probabilità, con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possono verificarsi secondo regole di esperienza colte dal Giudice, per giungere all'espresso convincimento circa tale probabilità di sussistenza e la compatibilità del fatto supposto a quello accertato.

In ordine ai requisiti, quanto alla *gravità* occorre che siano oggettivamente e intrinsecamente consistenti e come tali resistenti alle possibili obiezioni, quanto alla precisione occorre che risultino dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa altrettanto (o più verosimile) interpretazione e quanto, alla concordanza è necessario che conducano a conclusioni, conformi e corrispondenti, risultando ovviamente non configgenti tra loro e non smentiti da dati ugualmente certi.

Per la Cassazione (sentenza n. 11206 del 20 dicembre 2006, dep. il 16 maggio 2007) il giudice del merito deve, innanzi tutto, valutare in maniera analitica ognuno degli elementi indiziari al fine, da una parte, di scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e, dall'altra, di conservare quelli che, presi singolarmente, rivestano i caratteri della precisione e della gravità, ossia presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, lo stesso giudice deve procedere a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati e accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando uno o alcuni indizi.

Come osservato in dottrina ,

*"in effetti, l'importanza delle presunzioni risiede nella capacità, in ultima analisi, di determinare l'inversione dell'onere de quo, il quale viene ad essere traslato in capo al soggetto passivo di imposta. È evidente che tale effetto si osserva esclusivamente in caso di presunzioni relative che, come noto, ammettono la prova contraria. Nel caso, invece di presunzioni assolute detta possibilità è interdetta per espressa previsione di legge: siamo in presenza del massimo vigore dell'istituto in questione. In generale, comunque, sia il legislatore civilistico che quello tributario mantengono un*

*atteggiamento di particolare rigore nella valenza attribuita alle presunzioni. Queste devono essere caratterizzate da gravità, quanto alla capacità dimostrativa, precisione, quanto all'esatta definizione dei confini entro i quali manifestano effetti, e concordanza, quanto alla convergenza verso risultati che possono essere ritenuti univoci”.*

Sul punto specifico dei maggiori ricavi derivanti dalla presenza di personale in nero ricordiamo ancora l'intervento della Corte di Cassazione (sentenza n. 6335/2008) che ha presunto che le somme versate dal datore di lavoro ai propri dipendenti costituiscano corrispettivo di prestazioni lavorative, cassando così la sentenza di merito che aveva ritenuto credibile l'asserzione del contribuente secondo cui tali versamenti costituivano restituzione di prestiti concessi dai dipendenti extracomunitari al datore di lavoro.

29 gennaio 2015

Gianfranco Antico

1 Cfr. CTC, 1983, II, 1328, che ravvisa il vizio “proprio nella derivazione di presunzioni da altre presunzioni (praesumptum de praesumpto); invero, se per l'art. 2727 cod. civ. le presunzioni sono le conseguenze che il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto, è indiscutibile che, nello schema della prova indiretta, gli elementi che ne costituiscono la premessa devono avere il carattere della certezza e della concretezza. Ne consegue che è illegittimo valorizzare una presunzione, in mancanza di un fatto noto, per derivare da essa un'altra presunzione, ossia la certezza probatoria in ordine ad un fatto ignorato”.

2 Cfr. Cass. Sent. n. 8089 del 15 marzo 1996 (dep. 5 settembre 1996), secondo cui nella prova per presunzioni la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza di quest'ultimo derivi dal primo come conseguenza ragionevolmente possibile e verosimile, secondo un criterio di normalità. Ne deriva che, dal dato certo dell'esistenza di merce in eccedenza rispetto al quantitativo acquistato con fatture, è legittimo dedurre sia l'acquisto della merce senza fatturazione ad un costo corrispondente a quello risultante dalle fatture esistenti, che la vendita della stessa applicando una percentuale di maggiorazione calcolata raffrontando i costi medi di acquisto e di vendita, questi ultimi desunti dalle fatture esistenti. Il procedimento per cui si giunge alla determinazione di un dato sconosciuto partendo da un dato certo attraverso passaggi logici e razionali non viola il divieto della doppia presunzione allorché nessuno dei passaggi logici intermedi costituisca autonoma presunzione. “Sotto un profilo generale, infatti, deve essere rilevato che, come ripetutamente affermato da questa Corte, nella prova per presunzioni la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza di quest'ultimo derivi dal primo come conseguenza ragionevolmente possibile e verosimile, secondo un criterio di normalità (Cass. nn.

7213/95, 10613/94, 3824/91, eccetera). Ne deriva che, nel caso di specie, dal dato certo dell'esistenza di merce in eccedenza rispetto al quantitativo acquistato con fatture, ben si può dedurre che fosse stata acquistata senza fatturazione ad un costo corrispondente a quello risultante dalle fatture esistenti... Analogo ragionamento va fatto per la percentuale di maggiorazione, anch'essa basata sul raffronto tra i costi medi di acquisto e di vendita, questi ultimi desunti dalle fatture esistenti. Costituisce presunzione grave, precisa e concordante il dato-resa medio tra materia prima e prodotti, dedotto attraverso passaggi logici e razionali e che simile accertamento non viola il principio secondo cui non è consentito dedurre una presunzione da un'altra presunzione, perché da un dato certo - acquisto della materia prima - si risale ad un dato non conosciuto (reddito), senza che ciascuno dei passaggi logici intermedi costituisca un'autonoma presunzione (Cass. n. 7234/91)".

3 G. GENTILLI, Le presunzioni nel diritto tributario, Cedam Editore, Padova, 1984, serie I, volume LXVII, pag. 159.

4

LUPI, in Manuale professionale di Diritto Tributario, 1998, pagg. 304 e seguenti.

5 Cfr. anche Cass. sent. n. 10345 del 7 maggio 2007. Sul punto specifico si rinvia ad ANTICO, Prove per presunzioni: la palla al contribuente, in [www.https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com), maggio 2007. Cfr. da ultimo Cass. Sent. n. 6549 del 12 dicembre 2007, dep. il 12 marzo 2008.

6 PISANI, La prova testimoniale nell'accertamento tributario, in "il fisco", n. 46/ 2003, pag. 7209