

La contabilità in nero è un valido indizio per l'accertamento induttivo

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 8 Settembre 2016

Un particolare caso di contenzioso: il documento extracontabile, sulla cui base il Fisco ha emesso l'avviso di accertamento per violazione dell'imposta di bollo, è stato allegato agli atti di causa dal ricorrente; dallo stesso documento può desumersi la tenuta di una contabilità in nero parallela a quella ufficiale.

Con la sentenza n. 11957 del 10 giugno 2016 la Corte di Cassazione ha confermato che

"In tema di accertamento delle imposte sul redditi, la 'contabilità in nero', costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili



disciplinate dagli artt. 2709 e ss. cod. civ. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta.

Ne consegue che detta 'contabilità in nero', per il suo valore probatorio, legittima di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contrarla, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli. (Fattispecie relativa alla ricostruzione di redditi di persona fisica derivanti da collaborazione coordinata e continuativa in favore di una società, operata mediante il ricorso ai

‘brogliacci’ reperiti presso la sede di quest’ultima, nonché presso l’abitazione dell’amministratore e dei soci) (Cass. n. 24051/11, 2217/06, 19329/06, 25610/06)”.

Nel caso di specie,

“il documento extracontabile, sulla cui base l’ufficio si è determinato ad emettere l’avviso d’accertamento per violazione dell’imposta di bollo, è stato allegato agli atti di causa dal controricorrente, e dallo stesso può desumersi (anche se il documento è informale e la tenuta non obbligatoria, ma è stato reperito presso la sede della società contribuente nel corso di un accesso della GdF, come risulta pacificamente dagli atti di causa), la data di emissione, la data d’incasso, e il numero dei diversi assegni.



Alla luce di ciò, sulla base della giurisprudenza sopra indicata, incombe al contribuente l’onere di fornire la prova contraria, e nel caso di specie, i giudici d’appello hanno erroneamente ritenuto idonea quella costituita dalle fotocopie degli assegni incassati, quando è noto che la banca consente di negoziare il titolo solo a partire dal giorno della sua formale emissione da parte dell’emittente (salvo che non sia assolta l’imposta di bollo, atteso che in questo caso, l’assegno assolve la diversa funzione di pagherò cambiario)”.

Contabilità in nero e acceramento fiscale - Breve nota

La sentenza che si annota si pone sulla scia di precedenti pronunce. Proprio di recente, con la sentenza n. 19424 del 30 settembre 2015 (ud. 23 giugno 2015) la Corte di Cassazione ha confermato che la cd. "contabilità in nero" (nel caso di specie, un quadernone)

“è da ricomprendersi tra le scritture contabili dell'impresa disciplinate dall'art. 2709 e seguenti c.c., che essa fa conseguentemente prova di quanto vi è scritto nei confronti dell'imprenditore, che costituisce perciò un valido supporto indiziario a cui può appellarsi il fisco nella sua azione accertatrice, che spetta quindi al contribuente dare la prova contraria in grado di sovvertirne il responso e infine che ‘le situazioni di dubbio non si possono risolvere in danno dell'ufficio’”. Inoltre, “fermo il valore indiziario delle annotazioni extracontabili e che compete perciò al contribuente fornire la prova del contrario”,

osserva la Corte che

“le situazioni di dubbio non si possono risolvere in danno dell'ufficio”.

E pertanto, la cd. "contabilità in nero", rappresenta

“un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39”, e quindi “competete al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, mentre le situazioni di dubbio devono essere risolte in senso favorevole all'ufficio”.

E con la sentenza n. 24270 del 27 novembre 2015 ha ritenuto legittimo l'avviso fondato su una contabilità in nero, il cui solo ritrovamento ribalta sul contribuente l'onere di prova contraria, spettando in ogni caso all'ufficio valutare lo strumento accertativo da applicare (analitico, induttivo o misto).

Sul punto, la Corte di Cassazione, nel corso di questi anni, ha assunto una precisa presa di posizione. Riportiamo i pronunciamenti più recenti e i principi fissati.

- Con la sentenza n. 23185 del 17 novembre 2010 (ud. del 7 ottobre 2010), la Corte di Cassazione ha rilevato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la c.d. "contabilità in nero", "costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39 dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dall'art. 2709 c.c. e segg. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (v. pure Cass. nn. 19329/2006, 19598/2003)".
- Con la sentenza n. 14770 del 5 luglio 2011 (ud. del 7 giugno 2011) la Corte di Cassazione ha avuto modo di ribadire che il rinvenimento di documenti, elementi, dati e notizie non altrimenti riconducibili alle scritture contabili formalmente tenute costituisce indizio suscettibile di fondare la presunzione di maggiori redditi non dichiarati, autorizzando l'Amministrazione finanziaria alla rettifica induttiva: "il rinvenimento di una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio (ma anche di agende-calendario, block notes, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari), costituisce indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza di imponibili non riportati nella contabilità ufficiale, che legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere ad accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633" (Cass. n. 6949/2006).
- Con l'ordinanza n. 12944 del 14 giugno 2011 (ud. del 19 maggio 2011), la Corte ha ritenuto che la c.d. contabilità in nero rappresenta 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 tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria.
- Con la sentenza n. 24055 del 16 novembre 2011 (ud. 5 ottobre 2011) la Corte dà ancora una volta conferma della legittimità dell'utilizzo dell'accertamento induttivo tutte le volte in cui si è in presenza di una contabilità nera.
- Con la sentenza n. 2890 del 7 febbraio 2013 la Corte di Cassazione (in assenza dell'annotazione in contabilità dell'acquisto di una azienda) ha legittimato l'accertamento induttivo utilizzato dall'ufficio.

- Con la sentenza n. 15318 del 19 giugno 2013 (ud. 9 gennaio 2013) la Corte di Cassazione ha legittimato l'utilizzo dell'accertamento induttivo, in presenza di conti neri "detta 'contabilità in nero', per il suo valore probatorio, legittima di per sè, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli (Cass. n. 24051 del 2011, n. 25610 del 2006)".
- Con l'ordinanza n. 27456 del 9 dicembre 2013 (ud. 28 novembre 2013) la Corte di Cassazione ha confermato l'utilizzo dell'accertamento induttivo, in presenza di una contabilità in "nero". Nel caso specifico, l'accertamento si fondava su dei prospetti rinvenuti in sede di accesso, sui quali erano stati riportati dei dati significativi in ordine al maggior ricarico applicato al costo delle merci ed alle prestazioni.
- Con l'ordinanza n. 22265 del 21 ottobre 2014 (ud. 24 settembre 2014) la Corte di Cassazione ha confermato che "è ferma nel ritenere che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la 'contabilità in nero', costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dall'art. 2709 c.c. e ss., tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta. Ne consegue che detta 'contabilità in nero', per il suo valore probatorio, legittima di per sè, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli (cfr. anche Cass. Sentenze n. 24051 del 16/11/2011, n. 9210 del 2011; Cass. nn. 6949 e 25610 del 2006, Cass. n. 8625/2012). Cass. n. 27456/2013; Cass. n. 4126/2013; Cass. n. 20492/13)".
- Con l'ordinanza n. 177 del 9 gennaio 2015 (ud. 21 novembre 2014) la Corte di Cassazione ha confermato che la contabilità in nero, "costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dall'art. 2709 c.c. e ss., tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetali, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta". Da ciò, ne consegue per la Corte, che detta "contabilità in nero", per il suo valore probatorio,

“legittima di per sè, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli - Cass. n. 24051/2011”.

- Con la sentenza n.1 6251 del 31 luglio 2015, la Corte, pur confermando il valore della contabilità nera, ha affermato che quando, invece, come nel caso di specie, lo scostamento quantitativo tra ricavi accertati attraverso la documentazione extracontabile e quelli dichiarati è molto basso, la rilevanza non può essere assunta solo attraverso il brogliaccio. Sul punto viene richiamato un precedente (Cass. 13331/1992), secondo cui la compilazione di un brogliaccio, recante l'annotazione di operazioni imponibili non effettuate, "assume rilevanza ... quale falsa indicazione di elementi in scritture di gravità e numero tali da rendere inattendibile la contabilità esposta" (cfr. anche Cass. 1951/2015).

Per la Corte, il secondo comma dell'art. 39 DPR 600/1973 scatta “sol quando, dal raffronto tra la contabilità regolare e quella rinvenuta dai verificatori ‘in nero’, emerga uno scostamento, qualitativo e quantitativo rilevante, tale da rendere la contabilità dell'impresa, nel suo complesso, del tutto inattendibile”. Nella specie, osservano i massimi giudici, “l'analisi, in concreto, dell'entità di detto scostamento non vi è stata, da parte dei giudici d'appello, pur avendo il contribuente lamentato, anche in questa sede, che la differenza, tra i corrispettivi indicati nel ‘brogliaccio’ (costituente contabilità ‘in nero’) e quelli regolarmente annotati nella contabilità formale, di ‘sole € 8.369.555’, rappresentante una ‘lieve discrepanza, inferiore all'1%’, inidonea a giustificare la rideterminazione del reddito secondo il metodo induttivo c.d. puro”.

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

8 settembre 2016

Gianfranco Antico