

## I giudici condannano chi tiene la contabilità in nero

di [Concetta Pagano](#)

Pubblicato il 9 novembre 2008

---

Come è noto, l'accertamento dell'ufficio può fondarsi anche su documenti extracontabili (brogliacci e scritture varie rivelatrici di una contabilità "in nero"; matrici di assegni a favore di determinati soggetti; contratti, accordi, etc.; verbali di assemblee societarie, di riunioni di collegi sindacali, appunti contenenti nomi e/o cifre di clienti e/o fornitori, ritrovamento di scritture private; etc).

Sembra strano ma c'è ancora chi tiene la contabilità in *nero*, spesso tenuta meglio di quella *ufficiale*.

Sul punto proprio perché ormai la giurisprudenza della Suprema Corte<sup>[1]</sup> ha assunto una posizione univoca - ribadita da ultimo dalla sentenza della Cassazione n. 25101/2008 - offriamo al Lettore una carrellata delle sentenze più significative:

- con la sentenza n. 2217/06 depositata in data 1° febbraio 2006 la Corte ha affermato che la documentazione "...*legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, quand'anche risolvendosi in annotazioni personali, costituisce elemento probatorio, ancorché meramente presuntivo, utilmente valutabile in sede di accertamento IVA, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e di inadempimenti di obblighi di legge*";
- con la sentenza n. 6949 del 30.1.2006 (dep. il 27.3.2006), la Corte ha conferito piena valenza probatoria ad un brogliaccio (ma anche ad agende-calendario, *block-notes*, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari) per l'accertamento induttivo dell'imponibile ai fini Iva, sostenendo che il rinvenimento di una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio, costituisce indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza di imponibili non riportati sulla contabilità ufficiale ed autorizza l'Amministrazione finanziaria a procedere induttivamente;
- con la sentenza n. 27059 del 6.11.2006, dep. il 18.12.2006, la Suprema Corte ha affermato che il mero ritrovamento di una contabilità parallela a quella ufficialmente

tenuta, legittima di per sé, a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso al cd. accertamento induttivo, ed è onere del contribuente dimostrare che le indicazioni dei registri irregolari non hanno alcun rapporto con l'attività di commercio (nel caso di specie di gioielleria) da lui esercitata;

- con la sentenza n. 3222 del 14 febbraio 2007, la Corte ha ritenuto che *“ il rinvenimento di una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio, oltre che agende-calendario, block-notes, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari, costituisce un indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza di imponibili non riportanti nella contabilità ufficiale, che legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere ad accertamento induttivo”*;
- con la sentenza n. 14218 del 9 maggio 2007, dep. il 19 giugno 2007, la Cassazione ha sostenuto che costituisce *jus receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale il ritrovamento di scritture contabili informali tenute su documenti non ufficiali quali brogliacci, appunti, annotazioni ovvero il rinvenimento di matrici di assegni, agende o block-notes, costituiscono indizi forniti dei requisiti di gravità, precisione e concordanza tali da legittimare l'Amministrazione finanziaria a procedere alla determinazione del maggior reddito imponibile con accertamento induttivo;
- con la sentenza n. 1400 dell'8.11.2007 (dep. il 23.1.2008) la Corte ha affermato che *“la documentazione extracontabile reperita presso la sede dell'impresa, ancorché consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile in sede di accertamento, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità (ex plurimis, Cass. nn. 2217, 6949 e 19329 del 2006)”*;
- con la sentenza n. 14716 del 18 aprile 2008, dep. il 4 giugno 2008, la Corte dà conto del rinvenimento, da parte della Guardia di Finanza, *“di una borsa di cuoio custodita nel bagagliaio dell'autovettura del sig. M.A., rappresentante legale della società, nella quale era contenuto un bilancio extra-contabile il cui contenuto coincideva in parte con quanto dichiarato dalla società ed in più conteneva operazioni economiche non transitate nelle scritture contabili ufficiali della ditta”*. Aggiunge, poi, che i successivi controlli sulle contabilità di altre società di gruppo avevano consentito di ricostruire i reali volumi d'affari della società, *“ben più elevati di quelli risultanti dalla contabilità ufficiale”*, e che erano state altresì reperite 20 pagine di un'agenda *“nella quale erano indicati pagamenti in nero effettuati nei confronti di persone delle quali la società si avvaleva per l'effettuazione delle prestazioni rese alla clientela”*);
- con la sentenza n. 20264 del 4 giugno 2008 (dep. il 23 luglio 2008), la Corte di Cassazione ritiene 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 cod. civ. 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 (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 25610 del 01/12/2006, n. 19329 del 2006, n. 19598 del 2003)";*

- con la sentenza n. 19902 del 9 giugno 2008 (dep. il 18 luglio 2008) la Corte di Cassazione ha affermato che *"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 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, 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".* E che *"ove, come nella specie, si versi dinanzi ad un complesso di elementi dimostrativi della disponibilità di somme non contabilizzate da parte dell'impresa, ossia di una contabilità non corrispondente alle reali movimentazioni finanziarie svolte dalla società, è legittima la presunzione dell'esistenza di disponibilità di ricchezza, come tale imponibile, più ampia e consistente di quella dichiarata, attesa la mancanza d'una dimostrazione della diversa allegazione svolta della contribuente, riguardante il presunto versamento del contante da parte dei soci (o dell'amministratore) in via temporanea e salvo restituzione; che, del resto, la legittimità della utilizzazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di tali elementi presuntivi di una disponibilità finanziaria è pienamente legittima e logicamente fondata sul fatto della erogazione di somme, con finalità estintive di debitorie, non aventi base contabile";*
- con la sentenza n. 25101 del 19 giugno 2008 (dep. il 13 ottobre 2008) la Corte ha affermato che costituisce jus receptum nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale la regolare tenuta della contabilità non osta all'adozione dell'accertamento con metodo induttivo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Del pari, il rinvenimento di documenti e dati extracontabili costituisce indizio munito dei caratteri di gravità, precisione e concordanza tali da rendere complessivamente inattendibile la contabilità ufficiale, consentire la rettifica ed invertire l'onere della prova a carico del contribuente. *"Infatti, la decisione della CTR fa leva su un principio di diritto che si pone in contrasto con la giurisprudenza consolidata di questa Corte, condivisa dal Collegio. Secondo i giudici di merito, il rinvenimento di appunti ed annotazioni contenenti nominativi e cifre, ma non anche le annotazioni degli avvenuti pagamenti, non consentirebbe di superare il dato formale della regolare tenuta delle scritture contabili. A parte l'incongruenza di pretendere che le scritture extracontabili siano redatte con criteri di completezza simili a quelli previsti per le scritture ufficiali, la CTR ha escluso ogni valore probatorio alla documentazione acquisita, soltanto perché sulla base della stessa non era possibile ricostruire analiticamente i ricavi occultati. In realtà, il rinvenimento delle scritture extracontabili costituisce indizio che le operazioni in esse annotate siano state effettivamente portate a termine sulla base dei prezzi mediamente praticati dall'impresa controllata, salvo che il contribuente non fornisca la prova contraria. L'errore commesso dalla CTR è di aver escluso ogni valore probatorio della contabilità parallela soltanto perché non era stata tenuta in maniera completa e con diligenza".* Infatti, secondo la giurisprudenza di questa Corte, condivisa dal Collegio *"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la cd. 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 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, ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (Cass. n. 25610/2006; conf. Cass., nn. 19598/2003, 11459/2001, 7045/1999)". In altri termini, il rinvenimento della documentazione non ufficiale della attività di impresa rende inattendibile di per sé le scritture contabili ufficiali, le quali perciò non possono più costituire un valido scudo fiscale da opporre agli organi di controllo e questi possono procedere ad accertamento induttivo, anche valutando analiticamente le singole operazioni sottratte alla registrazione ufficiale.*

Concetta Pagano

8 Novembre 2008

[1] Si segnala, comunque, che anche alcune commissioni tributarie di merito condannano la cd. contabilità parallela. Cfr. da ultimo l'interessante sentenza ligure - n. 12 del 14 aprile 2008 (dep. il 26 maggio 2008) della Comm. trib. Reg. di Genova, III Sez., secondo cui il rinvenimento di documenti extracontabili costituisce presupposto necessario e sufficiente per accertare induttivamente il reddito imponibile e disattendere anche solo parzialmente i dati delle scritture contabili. Nella specie, a seguito di una verifica a carattere generale relativa alle annualità dal 1993 al 1996, la Guardia di Finanza aveva reperito una agenda con registrazioni extracontabili relative alle annualità 1993/94 e 1995, dalla quale scaturivano elementi certi relativi a omesse fatturazioni in acquisto e conseguenti sottofatturazioni nella vendita di immobili oggetto della attività della società. Per l'anno 1996 la Guardia di Finanza aveva reperito specifiche registrazioni extracontabili relative alla sottofatturazione all'acquisto di terreni in Calice Ligure e per la vendita effettuata nell'anno di un immobile in Tovo San Giacomo, aveva ricostruito l'effettivo prezzo di vendita attraverso la applicazione al prezzo di vendita dichiarato e fatturato, di una percentuale di scostamento desunta dallo studio del prospetto extracontabile reperito. Per i giudici del riesame la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Savona deve essere interamente riformata in quanto le

motivazioni addotte per giungere alla decisione sono sostanzialmente inesistenti. Infatti i primi giudici si sono limitati ad esaminare un unico aspetto della vicenda enunciando una unica motivazione assorbente gli altri motivi del ricorso e delle eccezioni dell'Ufficio. Essi si sono limitati a dire che la presunzione sostenuta dall'Ufficio, che ha comportato l'accertamento di un maggior reddito in base all'applicazione alla vendita dell'unico immobile nel 1996 di una percentuale derivante dalla media del maggior reddito accertato per l'anno precedente, *"non é plausibile e quindi non è sostenibile"*. Per i primi giudici il prezzo dell'immobile oggetto dell'accertamento avrebbe dovuto essere calcolato in base al valore di mercato. *" La Commissione Tributaria Provinciale di Savona invece ha completamente trascurato le motivazioni di fondo dell'accertamento, che si basavano sulle scritture extracontabili ritrovate dalla Guardia di finanza nel corso dell'accesso. I primi giudici hanno trascurato che era stata rinvenuta una scrittura privata recante un prezzo di vendita del terreno assai diverso da quello poi effettivamente dichiarato e che il ricorrente ha giustificato la differenza con motivazioni generiche e non provate. Inoltre é stata ritrovata una agenda con annotazioni non registrate nella contabilità aziendale, non giustificate"*. In ordine ai ricavi, i giudici ritengono corretto l'operato dell'ufficio che aveva applicato alla vendita dell'unico immobile venduto nel 1996 la stessa percentuale applicata nelle sottofatturazioni operate negli anni precedenti: *" ritiene questa Commissione che l'operazione sia lecita, in quanto la percentuale di sottofatturazione degli anni precedenti é stata ricavata sulla base di documentazione extracontabile, reperita dalla Guardia di Finanza. Pertanto é lecito supporre che la stessa percentuale sia stata applicata anche nell'anno successivo, nella vendita di un altro immobile. Del resto nessuno ha indicato o provato quale fosse il prezzo effettivo di mercato dell'immobile venduto, prezzo che ben potrebbe anche allinearsi al prezzo rivalutato dall'Ufficio"*.

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l