

Contabilità parallela: la Cassazione conferma il principio di utilizzabilità

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 19 agosto 2009

la Cassazione conferma il valore indiziario dei brogliacci: il rinvenimento di una contabilità informale riportata su un brogliaccio in uno ad agende - calendario, block notes, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancali 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...

Come abbiamo avuto modo di vedere in un nostro precedente intervento, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 15536 del 2 luglio 2009 (ud. del 29 aprile 2009) 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 fondato 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 bancali 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)"*.

La sentenza n. 17365/2009

A pochi giorni di distanza, con sentenza n. 17365 del 24 luglio 2009 (ud. dell'8 maggio 2009) la Corte di Cassazione ha riaffrontato la questione, offrendo notevoli spunti di interesse e principi di diritto valevoli per le presunzioni in genere.

Il punto da cui prende le mosse la sentenza è 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”*.

Nel caso di specie, i giudici di appello, si sono, invece, limitati ad affermare che *«le presunzioni semplici sono rimaste tali, senza poter riscontrare i requisiti di gravità, precisione e concordanza previsti dalla legge idonei a giustificare la pretesa fiscale»* e che *«l'Ufficio non ha provveduto ad effettuare i controlli incrociati fra i nominativi rilevati dai floppies disk ed i clienti che avrebbero ricevuto la prestazione, non vi sono stati accertamenti di carattere bancario, e manca il controllo con i nominativi dei notai, enti e banche che hanno richiesto la visura, quindi le presunzioni sono rimaste pure e semplici»*.

Tale modo di motivare, oltre ad essere assolutamente generico, apodittico ed incongruo, si risolve *“in una motivazione in realtà meramente apparente”*, e disatteso i suindicati principi, *“trascurando la rilevanza dei floppy disk nella specie rinvenuti dalla Guardia di Finanza in sede di verifica, non assegnando alla prova presuntiva ed alla relativa regola di ripartizione probatoria sopra delineati il rispettivo corretto significato alla stregua della massima consolidata in giurisprudenza di legittimità secondo cui le presunzioni non costituiscono, come affermato in giurisprudenza di legittimità e posto in rilievo anche in dottrina, uno strumento probatorio di rango secondario nella gerarchia dei mezzi di prova e più debole rispetto alla prova diretta o rappresentativa (v. Cass., 12/6/2906, n. 13546; Cass., Sez. Un., 24/3/2006, n. 6572)”*.

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 necessarietà 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).

Breve nota

La sentenza della Suprema Corte fa piazza pulita e fa venire alla mente quel lontano pronunciamento del 1987 - sentenza n. 5052 del 4 febbraio 1987, depositata il 10 giugno 1987 - ove aveva affermato che ha stabilito che *"...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..."*.

Come osservato in dottrina **(1)**, *"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"*.

Secondo un principio ormai consolidato della Corte di Cassazione - sentenza n. 7931/1996 - i predetti 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...”.

Francesco Buetto

19 Agosto 2009

NOTE

(1) PISANI, *La prova testimoniale nell'accertamento tributario*, in “il fisco”, n. 46/ 2003, pag. 7209

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

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