

E' ILLEGITTIMO L'ACCERTAMENTO SENZA LE PROVE ALLEGATE

a cura Alessandro Borgoglio

La Suprema Corte, con due recenti pronunce, è tornata sul tema dell'accertamento analitico-induttivo fondato su documentazione extracontabile reperita in sede di accesso presso i contribuenti. Tali sentenze hanno il pregio di aver stabilito, con chiarezza, che tali documenti "non ufficiali", se non conosciuti dal soggetto verificato, devono essere allegati all'atto impositivo, a pena di nullità dello stesso.

Le due recenti sentenze della Corte di Cassazione numero 13201 del 9 giugno 2009 e numero 22769 del 28 ottobre 2009 hanno nuovamente destato l'attenzione¹ sul tema dell'accertamento analitico-induttivo nei confronti di soggetti terzi rispetto al contribuente verificato dal quale sia derivato il materiale probatorio dell'evasione. Si tratta, in particolare, di quei casi in cui, in realtà piuttosto frequenti, da una verifica eseguita nei confronti, solitamente, di una società, gli organi di controllo acquisiscano agli atti documentazione diversa dalla contabilità ufficiale, cosiddetta "extracontabile", sufficiente a provare l'evasione di uno od entrambi i soggetti.

Per "documentazione extracontabile" o "contabilità parallela" ovvero "documentazione in nero" devono intendersi tutti quei documenti, sottoforma di brogliacci, agende, block-notes, ma anche soltanto appunti o annotazioni personali dell'imprenditore, che non fanno parte della contabilità ufficiale ed a cui la giurisprudenza di legittimità, ormai con orientamento consolidato², ha riconosciuto la qualifica di presunzione grave, precisa e concordante, tale da legittimare – per il suo solo rinvenimento – l'utilizzo dell'accertamento analitico-induttivo.

Le sentenze in commento, sostanzialmente, non apportano alcun elemento di novità sotto il profilo della qualificazione della presunzione derivante dal reperimento di documentazione extracontabile in sede di verifica, ma si distinguono, invece, per aver stabilito, con fermezza, che qualora tali elementi probatori vengano utilizzati anche nei confronti di soggetti terzi, che non ne abbiano avuto contezza, in precedenza, allora essi devono essere notificati in

¹ D. Alberici, "Appunti fuori causa" in "Italia Oggi" del 11 giugno 2009, pagina 28; M. G. Strazzulla, "Per la contabilità in nero prova da allegare al Pvc" in "IlSole24Ore", Norme e Tributi, pagina 4; D. Alberici, "Sui compensi fuori busta la prova si fa difficile" in "Italia Oggi" del 31.10.2009, pagina 26.

² Si vedano in tal senso, tra le più recenti, le sentenze della Corte di Cassazione numero 20264/2008, 25610/2006, 19329/2006, 19598/2003.

allegato all'avviso di accertamento, cosicché il contribuente possa conoscere gli elementi su cui si fonda la pretesa erariale avanzata nei suoi confronti.

Prima di procedere alla disamina dei pronunciamenti in commento, si rende opportuno delineare il quadro normativo e giurisprudenziale su cui si incardina la questione.

QUADRO NORMATIVO E GIURISPRUDENZIALE

L'articolo 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 600/1973, ai fini delle imposte dirette, stabilisce che "Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica: [...] d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti".

Specularmente, l'articolo 54, comma 2, secondo periodo, del D.P.R. 633/1972, in materia di imposta sul valore aggiunto, statuisce che "Le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte da tali risultanze, dati e notizie a norma dell'art. 53 o anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti".

Dall'analisi delle norme sopra riportate si evince che in presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti³, l'Ufficio possa procedere ad

³ Posto che le presunzioni, ai sensi dell'articolo 2727 del Codice Civile, sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato, quelle di esse dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, di cui alle norme sopra indicate, sono anche dette "qualificate"; quelle "semplicissime" o "ipersemplici" sono, invece, sprovviste dei predetti requisiti e, per tale motivo, possono essere utilizzate soltanto in pochi casi tassativamente individuati dalle norme di riferimento, quali ad esempio la sottrazione o l'inattendibilità formale della contabilità (art. 39, comma 2, del D.P.R. 600/1973). Quelle sin qui citate sono comunque tutte presunzioni semplici, che vanno distinte da quelle legali relative, anch'esse ammesse in rarissimi casi dall'ordinamento tributario. Uno di questi è l'utilizzo, nell'accertamento fiscale, dei dati relativi alle operazioni dei conti correnti del contribuente, come previsto dall'articolo 32, comma 1, numero 2), del D.P.R. 600/1973. In proposito la Suprema Corte, nella sentenza numero 7766/2008, ha stabilito, infatti, che "Costituisce orientamento consolidato nella giurisprudenza di questa Corte ritenere che le disposizioni relative agli accertamenti fondati sulle indagini bancarie accordano all'Amministrazione finanziaria una presunzione legale relativa circa la determinazione dell'imponibile ricostruito sulla base dei dati ed elementi desunti dai conti correnti anche qualora intestati ai soci della società e rispettivi familiari". Per un interessante approfondimento sul tema delle presunzioni si

accertamento. In particolare, si renderebbe effettuabile il cosiddetto accertamento analitico-induttivo, che consentirebbe di rettificare le dichiarazioni dei contribuenti sulla base delle predette presunzioni qualificate, ma pur considerando, in qualche misura, le risultanze contabili.

La Giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione ha individuato, da tempo, nel rinvenimento di documentazione extracontabile, in sede di verifica presso il contribuente, una presunzione qualificata, che, da sola, consentirebbe l'accertamento analitico-induttivo di cui sopra.

Su tale punto di diritto, i Giudici di legittimità sono intervenuti ripetutamente ed in svariate occasioni, stabilendo, nella sentenza n. 1400 del 23 gennaio 2008, 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)"⁴.

Sempre nell'anno 2008, con la pronuncia numero 11403 dell'8 maggio, i Giudici di piazza Cavour hanno sentenziato la seguente massima: "All'esito del rinvenimento nei locali dell'impresa - o diversi - di documenti estranei alla contabilità tenuta nei libri contabili obbligatori, l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di determinare il reddito imponibile del contribuente in via induttiva in quanto tale circostanza costituisce presupposto sufficiente per l'esercizio del potere di accertamento anche a prescindere dalla valutazione di ogni altro elemento. È onere del contribuente fornire la prova contraria in merito ai rilievi formulati dall'Erario".

Considerando, invece, l'anno in corso, i Giudici del Palazzaccio hanno deciso, dapprima, nella sentenza del 12 marzo 2009, numero 5947, che "Il ricorso si rivela manifestamente fondato, dovendosi confermare il consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui gli "appunti riportati su agende" costituiscono adeguato mezzo di prova. Infatti, la cosiddetta contabilità "in nero", risultante da appunti personali ed informali dell'imprenditore, costituisce valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dell'art. 39 d.p.r. n. 600 del 1973 (sentenze n. 17627 del 2008; n. 1987 del 30 gennaio 2006; 6 settembre 2001 n. 11459). [...] E spetta al contribuente fornire prove in senso contrario (Cass. 1 dicembre 2006 n. 25610; Cass. 8 settembre 2006 n. 19329; Cass. 20 dicembre 2003 n. 19598)", e poi, con il

rinvia ad autorevole dottrina: Antico - Carriolo - Fusconi - Tucci - Zappi, "L'accertamento fiscale", *IlSole24Ore*, II ed. 2007.

⁴ Si veda, in proposito, l'interessante articolo di G. Antico, "Prove indiziarie. Valore dei brogliacci" in "Settimana Fiscale" n. 19 del 15 maggio 2008, pagina 38.

pronunciamento numero 17365 del 24 luglio 2009, che "...il ritrovamento da parte della Guardia di Finanza, sia presso la sede dell'impresa (v. Cass., 8/9/2006, n. 19329) che in locali diversi da quelli societari (v. Cass., 18/12/2006, n. 27061; Cass., 20/12/2002, n. 19598), di una "contabilità parallela" a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale legittima di per sé, a prescindere cioè dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso al cd. accertamento induttivo di cui all'art. 39, 2° e 3° co., d.p.r. n. 600 del 1973 (v. Cass., 20/12/2003, n. 19598)... la cd. contabilità "in nero", risultante da appunti personali ed informali dell'imprenditore ovvero come nella specie in indicazioni contenute in floppy disk, costituisca valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti della legge (Cass., 30/1/2006, n. 1987)... Spetta invero al contribuente, in tale ipotesi, fornire prova contraria (v. Cass., 1/12/2006, n. 35610)".

Per comprendere appieno la portata della presunzione *de qua*, pare significativo, a tal proposito, ricordare l'autorevole posizione assunta pubblicamente da un consigliere della stessa Suprema Corte, che ha affermato che proprio la documentazione extracontabile o la "contabilità parallela" è quella che, paradossalmente, assume la maggiore capacità probatoria, rispetto a quella ufficiale, poiché è solo in essa che vengono eventualmente registrati i fatti costitutivi dell'evasione⁵.

LE SENTENZE 13201 E 22769

Le vicende da cui traggono origine i pronunciamenti in commento riguardano verifiche fiscali eseguite nei confronti di società, presso le quali è stata rinvenuta della documentazione extracontabile attestante pagamenti "fuori busta" (retribuzione "in nero") corrisposti ai lavoratori dipendenti.

In tali situazioni, che, in realtà, si presentano con una certa frequenza nella prassi operativa degli Uffici, quest'ultimi solitamente procedono dapprima all'accertamento di un maggior reddito in capo alla società, in quanto presumibilmente i maggiori costi non contabilizzati hanno dato luogo a maggiori ricavi ugualmente non registrati⁶, e poi all'accertamento nei confronti dei

⁵ Mario Cicala, Consigliere della Corte di Cassazione: video-intervento sul sito internet del quotidiano ItaliaOggi, del 5 luglio 2009 – Speciale: abuso del diritto –.

⁶ La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, con decisione numero 6/4/2006, del 10 febbraio 2006, ha stabilito la legittimità del ricorso all'accertamento analitico-induttivo nel caso in cui vengano accertati maggiori ricavi in capo al contribuente che abbia corrisposto retribuzioni "fuori busta", basandosi sulla regola di esperienza secondo cui ad ogni costo corrisponde un adeguato ricavo, dato che nessun soggetto economico agisce in modo antieconomico. In senso conforme: Cass. 6964/2008. Si veda, inoltre, G. Palumbo, "Retribuzioni in nero: presunzione di maggiori ricavi", in "Guida ai controlli fiscali" numero 7-8 del 2007.

lavoratori dipendenti che risultano, da tali documenti non ufficiali, aver percepito una maggiore retribuzione non dichiarata e, pertanto, non assoggettata ad imposte.

Mentre per quanto concerne il primo controllo – quello nei confronti del datore di lavoro – per la giurisprudenza sopra emarginata non dovrebbero sussistere particolari cause ostative all'accertamento analitico-induttivo, invece, per quanto attiene alla procedura accertativa nei confronti dei lavoratori dipendenti si impongono particolari cautele, atteso che questi potrebbero non avere conoscenza dei documenti extracontabili, rinvenuti presso l'impresa, da cui deriverebbe la pretesa erariale avanzata nei loro confronti. Tali contribuenti, per esempio, potrebbero non aver mai visto i brogliacci o le agende in cui venivano annotati dall'imprenditore i compensi "fuori busta" a loro corrisposti.

E' proprio su quest'ultimo punto che più si dimostrano interessanti le sentenze in commento⁷. Infatti, a fronte della denunciata violazione dell'articolo 39 del D.P.R. 600/1973, sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria, per non aver ritenuto, la Commissione Tributaria, la contabilità parallela rinvenuta dai verificatori alla stregua di presunzione qualificata, idonea a fondare l'accertamento analitico-induttivo, orbene, nella sentenza 13201 del 9 giugno 2009, i Supremi Giudici hanno stabilito che "Ad escludere la denunciata "violazione e falsa applicazione" del "D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39", invero, è sufficiente richiamare la testuale affermazione del giudice di appello secondo cui "il processo verbale, con eventuali allegati oltre alle dichiarazioni degli interrogati R. e D. anche unitamente ad uno stralcio o una fotocopia sia pure incompleta del brogliaccio avrebbero consentito al contribuente una più adeguata presa di conoscenza (ed eventualmente una difesa di merito) e in oggi alla Commissione la possibilità di esame di un materiale probatorio più o meno esaustivo sul quale esprimere il proprio convincimento". [...] La Commissione Tributaria Regionale, pertanto, non ha affatto negato la possibilità giuridica di utilizzare quella che le amministrazioni pubbliche definiscono una "seconda contabilità informale", ma si è limitata a riscontrare l'omessa produzione (anche della sola parte indicata da esso giudice di appello) di tale "seconda contabilità informale", conseguentemente definendo meramente "labiali" (cioè solo enunciati ma privi di qualsiasi supporto probatorio) gli elementi indiziari posti dall'Ufficio a fondamento della sua pretesa. La mancata esibizione di idonea documentazione al vaglio del giudice del merito, peraltro, non è stata smentita dalle amministrazioni ricorrenti [...]".

⁷ In realtà, le pronunce in commento sono interessanti anche per un aspetto che qui, volutamente, viene tralasciato: i poteri istruttori delle Commissioni tributarie finalizzati all'acquisizione d'ufficio di eventuale documentazione mancante. Per un approfondimento sul tema si rinvia a A. Iorio e S. Sereni, "Poteri istruttori del giudice e onere della prova", pubblicato su "il fisco" numero 26, del 29 giugno 2009, pagina 2-4325.

Analogamente, nella sentenza 22769 del 28 ottobre 2009, la Suprema Corte ha deciso che “Quanto all’asserita violazione e falsa applicazione dell’art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, invero, il giudice d’appello non ha affatto negato l’utilizzabilità degli atti indicati (processo verbale con eventuali allegati, dichiarazioni degli interrogati (...) e dell’amministratore della società, fotocopia sia pure incompleta del brogliaccio) - dai quali emergerebbe la "seconda contabilità informale" - atti che secondo l’amministrazione conterrebbero la prova della maggiore pretesa avanzata con l’atto impositivo - da parte del giudice d’appello, al fine dichiarato di formare, in base agli stessi, il proprio convincimento. Ma si è, piuttosto, limitato a riscontrare l’omessa produzione di tale seconda contabilità informale, definendo di conseguenza del tutto privi di qualsiasi supporto probatorio gli elementi indiziari posti dall’ufficio a fondamento della sua pretesa”.

Quella che, pertanto, dopo una superficiale lettura, potrebbe sembrare una smentita della capacità probatoria della documentazione extracontabile a fondare l’accertamento analitico-induttivo, a seguito di un attento esame, si rivela, invece, una censura nei confronti dell’operato dell’Ufficio, che non ha portato a conoscenza del contribuente controllato – in sede di notifica dell’accertamento – , così come neppure del giudice adito – in sede di deposito della documentazione processuale –, gli elementi sui quali si fonda la pretesa erariale, ovvero la succitata documentazione extracontabile dalla quale è stata desunta la corresponsione di retribuzione “in nero” ai dipendenti.

Per completezza d’analisi, è appena il caso di segnalare che anche l’asserita violazione, sostenuta dall’Amministrazione Finanziaria, dell’articolo 7, commi 3 e 4, del D.Lgs. 546/1997, per non aver esercitato, il giudice tributario, i suoi poteri istruttori al fine di reperire la documentazione mancante, è stata respinta dai Supremi Giudici, affermando che “il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d’ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall’art. 7 del d.lgs, n. 546 del 1992, perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell’onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, soltanto per sopperire all’impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell’altra parte (Cass. n. 2847 del 2006, n. 10267 del 2005, n. 4040 e n. 8439 del 2004, ex pluribus)”.

CONSIDERAZIONI DI SINTESI

Sic rebus stantibus, la contabilità parallela o la documentazione extracontabile rinvenuta in sede di accesso presso l’azienda continua a costituire, per ormai costante orientamento della Suprema Corte, una presunzione qualificata idonea a legittimare l’accertamento analitico-induttivo, non soltanto

nei confronti del contribuente verificato, ma anche di quei soggetti terzi collegati verso i quali emergano risultanze da tali documenti “occulti”.

L'importante principio stabilito, invece, nelle due sentenze in commento, che integra il complessivo quadro giurisprudenziale sul tema, comporta che, ai fini dell'accertamento nei confronti dei soggetti terzi, i predetti documenti “non ufficiali” debbano essere portati a conoscenza sia del contribuente che del giudice, al fine di consentire, al primo, la predisposizione di un'adeguata difesa, ed al secondo, la valutazione completa di tutti gli elementi di causa.

Del resto, non potrebbe dimenticarsi che lo stesso articolo 42 del D.P.R. 600/1973, in materia di imposte dirette, così come specularmente, in tema di imposta sul valore aggiunto, l'articolo 56 del D.P.R. 633/1972, statuiscono che “Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale”.

Pertanto, poiché il contribuente, lavoratore dipendente, non poteva essere a conoscenza della documentazione extracontabile, in quanto predisposta dal datore di lavoro, e non ne è stato portato a conoscenza dagli organi di controllo, in assenza di allegazione di essa al processo verbale di constatazione e all'avviso di accertamento, la pretesa erariale non poteva essere correttamente sostenuta, in quanto fondata su elementi di cui il contribuente non aveva avuto, in precedenza, alcuna contezza.

Giova, infine, sottolineare che anche lo Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 212/2000, stabilisce, all'articolo 7, comma 1, che “Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama”.

Sarebbe, pertanto, opportuno, anche al fine di evitare contenziosi tributari più di “procedura” che di “merito”, che l'Amministrazione Finanziaria, qualora l'atto impositivo faccia riferimento a materiale probatorio di cui il contribuente destinatario del provvedimento non abbia avuto conoscenza, proceda all'allegazione, di prassi, di tali elementi su cui si fonda la pretesa avanzata.

Alessandro Borgoglio
9 Novembre 2009