

LA CONTABILITA' IN NERO CONTINUA A LEGITTIMARE L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO

di Francesco Buetto

Con sentenza n. 14770 del 5 luglio 2011 (ud. del 7 giugno 2011) la Corte di Cassazione ha confermato 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.

Nel caso specifico la CTR ha ritenuto sussistente la produzione del reddito d'impresa sulla scorta della valutazione di elementi (presenza di locale adibito a laboratorio, di macchine da cucire, annotazioni nelle agende sulle quantità di camicie confezionate per committente, con prezzi per singolo capo), e ciò non appare né incongruo né contraddittorio, ed è coerente col principio secondo cui *"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).

Brevi riflessioni

Già con due recenti interventi la Corte di Cassazione aveva avuto modo di ribadire la sua posizione in ordine alla cd. Contabilità parallela.

- Con l'ordinanza n. 12944 del 14 giugno 2011 (ud. del 19 maggio 2011) la Suprema Corte ha confermato che 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 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. *"Inoltre, la giurisprudenza assolutamente prevalente ha chiarito che, in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d'uno, potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento purchè grave e preciso, dovendosi il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo*

in previsione di un eventuale ma non necessario concorso di più elementi presuntivi (Cass. nn. 16993/2007, 19088/2007, 8484/2009, 17574/2009)”;

- Con la sentenza n. 13061 del 15 giugno 2011 (ud. del 23 marzo 2011) la Corte di Cassazione ha ribadito che la contabilità parallela in nero, ancorchè tenuta in modo confuso (costituita dall’agenda tenuta dal figlio della titolare dell’azienda) fa scattare la prova presuntiva mediante l’accertamento induttivo a carico della verificata, che poteva semmai solo fornire quella contraria a sostegno della propria contestazione (e ciò a prescindere dall’esattezza o meno delle cifre riportate dai verificatori, il cui errore era dovuto alle correzioni e cancellature riscontrate nell’elenco di sinistra dell’agenda stessa, senza che ciò infirmare la fondatezza dell’accertamento medesimo), con conseguente spostamento dell’onere della prova sulla contribuente, che però non l’aveva assolto.

Come è noto, l’accertamento dell’ufficio può fondarsi anche su documenti extracontabili rinvenuti. Sul punto proprio perché ormai la giurisprudenza della Suprema Corte ha assunto una posizione univoca offriamo al Lettore una carrellata delle sentenze più significative:

Estremi	Passaggi significativi
Sentenza n. 2217/06	La documentazione “... <i>legittimamente reperita presso la sede dell’impresa, quand’anche risolventesi 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</i> ”.
Sentenza n. 6949/2006	Il brogliaccio (ma anche agende-calendario, <i>block-notes</i> , matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari) costituisce indizio grave, preciso e concordante dell’esistenza di imponibili non riportati sulla contabilità ufficiale ed autorizza l’Amministrazione finanziaria a procedere induttivamente.
Sentenza n. 27059/2006	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.

Sentenza n. 3222/2007	<p><i>“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”.</i></p>
Sentenza n. 14218/2007	<p>Costituisce <i>jus receptum</i> 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.</p>
Sentenza n. 1400/2007	<p><i>“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)”.</i></p>
Sentenza n. 14716/2008	<p>La Corte dà conto del rinvenimento, da parte della Guardia di Finanza, <i>"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"</i>. Aggiunge, poi, che i successivi controlli sulle contabilità di altre società di gruppo avevano consentito di ricostruire i reali volumi d'affari della società, <i>"ben più elevati di quelli risultanti dalla contabilità ufficiale"</i>, e che erano state altresì reperite 20 pagine di un'agenda <i>"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"</i>).</p>

Sentenza n. 20264/2008	<i>“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)”.</i>
Sentenza n. 19902/2008	<i>“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”.</i>

Sentenza n. 25101/2008

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*

	<p><i>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 d'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.</i></p>
<p>Sentenza n. 5947/2009</p>	<p><i>Si conferma il consolidato orientamento della 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). Deve ritenersi, cioè, che tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 seguenti vanno ricompresi tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato economico dell'attività svolta. 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). Nel caso di specie, gli elementi posti a base dell'accertamento, legittimamente effettuato a norma dell'art. 39 d.p.r. n. 600/73, sono stati ritualmente portati a conoscenza della contribuente attraverso la notifica del p.v. di verifica; mentre la sussistenza e la natura di detti elementi comportavano che incombeva alla contribuente fornire la prova contraria, con conseguente rispetto dei requisiti dell'atto impositivo e della disciplina dell'onere probatorio".</i></p>
<p>sentenza n. 15536/2009</p>	<p><i>La Corte dà conferma che "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,</i></p>

2613/07)”. A supporto, richiama l’art. 62 sexies della L. n. 427 del 1993, norma che nel prevedere che gli accertamenti possono essere fondati anche sull’esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore, autorizza espressamente l’ufficio finanziario, allorché ravvisi siffatte *"gravi incongruenze"*, a procedere all’accertamento induttivo anche in presenza di una tenuta formalmente regolare della contabilità (Cass. n. 8643/07). E qui proclama il punto di maggiore interesse: *“senza ancora dire che 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)”*. La stessa Corte ammette che *“non è il principio di diritto qui in discussione”* ma la *“insindacabile valutazione di merito espressa dalla Commissione regionale sul contenuto del documento informale rinvenuto nei locali dell’azienda il cui valore contabile gestionale è stato escluso possa essere da chiunque riconosciuto, quanto ivi riportato difettando di qualsivoglia valore probatorio in quanto incerto e di dubbia interpretazione. Questa statuizione fondata su motivata constatazione di fatto sul documento e la sua funzione certificativa nel contesto di cui è causa non è stata censurata dall’Amministrazione nel suo ricorso introduttivo contrassegnato da astratte considerazioni in diritto e generici riferimenti a risultanze penali delle quali non è dato neppure sapere in che termini siano state richiamate nei precorsi gradi di merito. Né tali lacunose critiche possono essere supplite da deduzioni e precisazioni riportate nella memoria difensiva depositata a sensi dell’art. 378 c.p.c., che ha solo lo scopo di illustrare e non integrare gli iniziali (e carenti) motivi di gravame”*.

17 agosto 2011
Francesco Buetto