

Giurisprudenza

L'agenda con le prenotazioni tavoli legittima l'accertamento induttivo

6 Aprile 2009

Possibile rettificare il reddito sulla base di appunti, annotazioni personali e agende dell'imprenditore



Ai fini dell'accertamento induttivo delle imposte sui redditi, alla luce dell'articolo 39 del Dpr 600/1973, la documentazione extracontabile costituita da appunti e annotazioni personali, ovvero da agende o brogliacci dell'imprenditore, da cui si desumano attività non dichiarate, consente all'ufficio finanziario di procedere alla rettifica del reddito d'impresa, rappresentando indizio dell'incompletezza, della falsità o dell'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione.

A ribadire l'assunto, ormai consolidato nella giurisprudenza di legittimità, è la sentenza n. 5947 del 12 marzo 2009 della Corte di cassazione.

La vicenda

La controversia concerne l'impugnazione da parte di una società di un avviso di accertamento del maggior reddito d'impresa, determinato a seguito di verifica della Guardia di finanza, nel corso della quale, tra l'altro, erano stati rinvenuti appunti e agende su cui erano annotate le prenotazioni e gli acconti ricevuti per l'attività di ristorazione svolta dalla ricorrente.

Il ricorso veniva respinto dalla Commissione tributaria provinciale, sulla base della mancata allegazione da parte della contribuente del processo verbale di verifica, omissione che aveva impedito al giudice di prendere cognizione dei fatti storici ivi esposti.

La decisione veniva riformata in appello, nella quale la Commissione regionale osservava:

1. sotto un profilo, diversamente dalla sentenza riformata, che era dovere dell'ufficio, non del contribuente, allegare il processo verbale all'atto impositivo, ancorché il giudice avrebbe potuto chiederne l'esibizione
2. sotto un altro profilo, che i dati emergenti dagli appunti, dalle agende e dai brogliacci non rappresentassero elementi gravi, precisi e concordanti che legittimassero la rettifica dei ricavi.

Il giudizio di seconde cure veniva opposto con ricorso per cassazione sulla scorta di un unico motivo di doglianza, nel quale l'agenzia delle Entrate deduceva contestualmente violazione dell'articolo 39 del Dpr 600/1973, nonché motivazione contraddittoria e illogica su un punto decisivo della controversia, in quanto i giudici dell'appello:

- avrebbero motivato "illogicamente" circa l'onere dell'ufficio di produrre in giudizio il verbale di verifica, dato che questo era stato regolarmente notificato alla società intimata
- avrebbero "erroneamente" ritenuto mancanti i presupposti dell'accertamento induttivo, senza neanche tenere conto, al riguardo, che il ritrovamento della contabilità "alternativa" a quella ufficiale rappresentava un valido elemento indiziario per una rettifica analitica a norma dell'articolo 39 del Dpr 600/1973.

Le motivazioni della sentenza 5497/2009

Con lapidarie ma incisive argomentazioni, la Suprema corte ritiene il ricorso meritevole di accoglimento, confermando in tal modo il proprio inossidabile orientamento (sentenze 17627/2008, 1987/2006, 11459/2001), secondo cui gli "appunti riportati su agende" costituiscono un adeguato mezzo di prova per sostenere la legittimità dell'accertamento. Ciò in quanto la contabilità parallela ("in nero"), risultante da appunti personali e informali dell'imprenditore, costituisce un valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dal più volte citato articolo 39.

Deve ritenersi, cioè, aggiunge la Corte, che tra le scritture contabili disciplinate dagli articoli 2709 e seguenti del codice civile vanno ricompresi tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli fatti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato economico dell'attività svolta. Specificamente, gli appunti del contribuente rinvenuti in sede di verifica possono essere ricondotti nel novero dei documenti riepilogativi e costitutivi della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'impresa legittimandone l'utilizzo, quale elemento indiziario fornito dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, per la valutazione della contabilità che - ai sensi dell'articolo 2709 c.c. - contempla ogni e qualsiasi documento dal quale si rilevino i fatti di gestione (Cassazione, sentenza 25610/2006).

A fronte della prova così dedotta dall'Amministrazione finanziaria - e suggellata dal giudice di legittimità - di maggiori redditi conseguiti dal contribuente, incombe sull'imprenditore assolvere l'onere probatorio volto a escludere che tali movimenti economici e numerari siano *aliunde* riferibili all'esercizio della propria attività d'impresa (Cassazione, sentenze 25610/2006, 19329/2006, 19598/2003).

Ciò in quanto, a maggior ragione, nella concreta fattispecie, per la Suprema corte:

- gli elementi posti a base dell'accertamento sono stati ritualmente portati a conoscenza della contribuente attraverso la notifica del verbale ispettivo (articolo 52, comma 6, Dpr 633/1972, richiamato dall'articolo 33, comma 1, Dpr 600/1973)
- incombeva alla contribuente fornire la prova contraria quanto alla sussistenza e alla natura di detti elementi, e cioè, ad esempio, che le prenotazioni segnate sulla documentazione extracontabile rinvenuta non attestavano i coperti effettivamente venduti (articolo 2729, comma 2, c.c.).

Osservazioni

Con la sentenza in esame, la Suprema corte ritiene legittimo l'accertamento induttivo del reddito d'impresa basato sull'agenda delle prenotazioni dei tavoli, ex articolo 39 del Dpr 600/1973. Cosicché, dopo il "tovagliometro" come indice di reddito, il giudice di legittimità avalla un altro importante strumento di indagine a disposizione degli organi verificatori, ossia l'agenda delle prenotazioni, al di là del fatto che siano poi state confermate o meno.

In effetti, secondo la costante giurisprudenza della Corte (a partire dalla sentenza 2309/1991), in caso di irregolarità meno gravi nella tenuta della contabilità, contemplate dall'articolo 39, primo comma, Dpr 600/1973, l'Amministrazione finanziaria può procedere a rettifica analitica, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente ovvero dimostrando anche per presunzioni, purché dotate dei requisiti di cui all'articolo 2729 c.c., l'inesattezza o incompletezza di una o più poste delle scritture, senza che, in questo caso, l'analiticità dell'accertamento venga meno in relazione al metodo induttivo utilizzato nella valutazione di tali poste.

In applicazione di tali principi, la Corte ha ritenuto la legittimità di un accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati, costituendo "dato assolutamente normale" quello secondo cui, per ogni pasto, ciascun cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto capace, anche di per sé solo, di lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati, e pur dovendosi, del pari ragionevolmente, presumere una sottrazione

dal totale dei tovaglioli usati per altri scopi, quali i pasti dei soci e dei dipendenti, o l'uso da parte dei camerieri (Cassazione 16048/2005, 9884/2002, 51/1999).

L'attuale assetto normativo, poi, consente all'Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica delle dichiarazioni dei contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture (ossia nei confronti dei soggetti esercenti attività d'impresa o arti e professioni), ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, quando l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti (articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, Dpr 600/1973), e, ai fini Iva, allorché le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti (articolo 54, comma 2, secondo periodo, Dpr 633/1972).

Contabilità parallela

Per finire, il ritrovamento da parte dell'Amministrazione finanziaria di una contabilità parallela a quella tenuta ufficialmente legittima quindi, *ex se* e a prescindere dalla sussistenza di qualsiasi altro elemento, la rettifica della dichiarazione ai sensi dell'articolo 39 del Dpr 600, 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.

Nel sottolineare tali circostanze, la Suprema corte ha riaffermato quindi che, tanto in sede di accertamento induttivo fondato sul ritrovamento della contabilità in nero tanto in sede contenziosa, spetta comunque al contribuente l'onere probatorio contrario, ossia la possibilità di fornire spiegazioni attendibili circa i dati annotati sull'agenda rinvenuta.

di

Salvatore Servidio

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/lagenda-prenotazioni-tavoli-legittima-laccertamento-induttivo>