Giurisprudenza

Contabilità in nero sufficiente per sostenere l'analitico-induttivo

6 Maggio 2019

Il ritrovamento di appunti personali o brogliacci e le informazioni fornite dallo stesso imprenditore rappresentano validi elementi indiziari, dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza

Thumbnail

Image not found or type unknown
La Corte di cassazione, con l'ordinanza della sezione tributaria n. 8184 del 22 marzo 2019 ha rappresentato che è *“fermo indirizzo di questa Corte - recentemente espresso in materia di accertamento delle imposte dirette, ma riferibile anche alla rettifica delle dichiarazioni IVA - per il quale: “In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la “contabilità in nero”, costituita da appunti personali e da informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, prescritti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, perché nella nozione di scritture contabili, disciplinate dagli artt. 2709 c.c. e s.s., devono ricomprendersi 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, spettando poi al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria.” (Cass. 30/10/2018, n. 27622)“.*

In particolare, nel caso oggetto di disamina, la suprema Corte ha rilevato che *“la CTC, discostandosi da questa regola di diritto, ha negato contra legem che l'omessa fatturazione delle cessioni di merce (carni lavorate fresche e conservate), da parte della contribuente, potesse desumersi dalla “contabilità parallela” (integrativa di quella ufficiale) riprodotta nel brogliaccio reperito”, ritenendo erroneamente “che tale elemento indiziario dovesse essere supportato da ulteriori riscontri, della cui allegazione e dimostrazione era onerata l'Amministrazione finanziaria”.*

Al riguardo, si osserva che l'articolo 39, comma 1, lettera d), del Dpr 600/1973, prevede 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'articolo 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'articolo 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”.

Tale disposizione risulta “composta” da due diverse previsioni:

1. il caso in cui *“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'articolo 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'articolo 32”* del citato Dpr 600/1973
2. quello per il quale *“L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate” risulta “desumibile sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”*

e risulta altresì applicabile anche nel caso risultino verificate le fattispecie disciplinate dall'articolo 62-sexies del Dl 331/1993 e, in particolare, quando siano rilevate *“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^[1] elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis”* del medesimo decreto legge.

Il tema delle presunzioni è trattato, in ambito civile, all'articolo 2727 del codice, il quale dispone che la presunzione è *“la conseguenza che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”*.

Il successivo articolo 2729 tratta l'utilizzo delle presunzioni semplici, purché^[2] gravi precise e concordanti, disponendo che *“Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti”*.

Quindi l'utilizzo delle presunzioni si basa sul fatto che, partendo da un *“fatto noto”*, si giunge alla

determinazione di quello ignoto sintomatico di evasione: il fatto noto risulta quindi l'elemento essenziale della presunzione e alla sua mancanza consegue l'inesistenza della presunzione stessa, questo anche laddove siano riscontrati i citati requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Il fatto noto deve essere, di conseguenza, certo o oggettivamente determinabile; la giurisprudenza di legittimità (ordinanza n. 18822/2018) ha poi precisato come *“non occorra che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, ma è sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità; occorre, al riguardo, che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di probabilità, con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possono verificarsi secondo regole di esperienza (vedi Cass. 31/10/2011 n. 22656)”*.

Non è possibile porre alla base di una presunzione un'altra presunzione, in quanto la seconda non è un fatto noto e non risulta dotata di certezza storica.

Il divieto di utilizzo di presunzioni di secondo grado è anche denominato divieto di *praesumptum de praesumpto* (divieto di presunzioni a catena); sul tema, si segnala che la Corte di cassazione (n. 12438/2007) ha ammesso, con riferimento ad accertamenti basati sul consumo unitario di tovaglioli, *“l'utilizzo di “presunzioni di secondo grado”, in cui si deduce da un fatto noto, nella specie, dal numero di tovaglioli, un primo fatto ignoto, il numero dei coperti e da questo fatto un terzo elemento, il reddito (Cass. 21.5.2001, n. 6886 ; 6.9.2001, n. 11455)”*.

Sul tema, si richiama anche la più recente sentenza della Cassazione n. 8822 del 23 marzo 2019, che ha precisato come *“Questa Corte ha costantemente affermato (cfr. **Cass. n. 9884/2002**; n. 16048/2005;**n. 20060/2014**;**n. 25129/2016**) che in tema di accertamento presuntivo del reddito, ai sensi del **D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39**, comma 1, lett. d), è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del consumo unitario dei tovaglioli utilizzati (risultante per quelli di carta dalle fatture o ricevute di acquisto e per quelli di stoffa dalle ricevute della lavanderia), costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui per ciascun pasto ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando quindi il numero di questi un fatto noto idoneo anche di per sé solo a lasciare ragionevolmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati, pur dovendosi ragionevolmente sottrarre dal totale una certa percentuale di tovaglioli normalmente utilizzati per altri scopi, quali i pasti dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri e le evenienze più varie per le quali ciascun cliente può essere indotto ad utilizzare più tovaglioli (cfr. Cass. n. 15808/2006; n. 13068/2011; n. 91108/2012)”*; tale sentenza chiarisce altresì che *“Detto criterio unitamente con la determinazione del prezzo medio applicabile a ciascun pasto, desunto dalle fatture e/o ricevute emesse, consente peraltro di mantenere*

l'accertamento ancorato alla specifica realtà aziendale piuttosto che a parametri di riferimento esterni".

Inoltre, si osserva che la giurisprudenza della Corte di cassazione (ordinanza n. 19987/2018) ritiene che:

- *"in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d'uno, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale ma non necessario concorso di più elementi presuntivi (Cass., sez. 5, 29/07/2009, n. 17574, Rv. 609153 - 01)"*
- *"potendo, pertanto, il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento, purché grave e preciso, la valutazione della cui rilevanza, peraltro, nell'ambito del processo logico applicato in concreto, non è sindacabile in sede di legittimità ove sorretta da motivazione adeguata e logicamente non contraddittoria (Cass., sez. 5, 15/01/2014, n. 656, Rv. 629325 -01)".*

Tanto premesso, si rileva che il caso oggetto di disamina dalla suprema Corte con l'ordinanza 8184/2019 non risulterebbe riferibile all'utilizzo, in fase accertativa, di presunzioni *"legali"*^[3], atteso lo specifico richiamo alla sussistenza dei *"requisiti di gravità, precisione e concordanza"*^[4] presente nel relativo testo.

Dovrebbe di conseguenza rientrare nell'alveo dell'utilizzo delle presunzioni semplici.

Si potrebbe, quindi, affermare che la prima parte della citata lettera d) dell'articolo 39 del Dpr 600/1973 tratta di *"particolari"* presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza, trovano fondamento nella specifica attività svolta dall'ufficio e dal tipo di documentazione dallo stesso analizzata (è legge che tipizza la fattispecie), mentre la seconda pone in capo allo stesso ufficio la necessità di motivare, con riferimento alla specifica fattispecie oggetto di accertamento, in merito alla sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

In particolare, nel caso di specie, il fatto noto, da cui discende quello ignoto, sintomatico dell'evasione, è tratto dal confronto tra la *"contabilità in nero"*, reperita dall'ufficio e riferibile al contribuente, e quella *"ufficiale"* dello stesso.

Di conseguenza, in tali casi, è posto in capo al contribuente l'onere di fornire prova contraria^[5], ad esempio dimostrando che tale *"contabilità in nero"*, benché reperita dagli organi di controllo presso la sede della sua attività, non è riferibile alla sua posizione soggettiva.

[1] Accertamenti esperibili con riferimento alle annualità di imposta sino al 2017. A partire dall'annualità 2018, gli studi di settore sono stati sostituiti dagli indici sintetici di affidabilità fiscale, disciplinati dall'articolo 9-^{bis} del DI 50/2017, per i quali non è previsto dalla norma l'utilizzo autonomo e diretto delle relative risultanze in sede accertativa.

[ritorna al testo](#)

[2] In merito alla portata di tali requisiti, si richiama una definizione fornita della stessa Cassazione (n. 7931/1996): *„Devesi tener presente al riguardo: che “gravi” sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e come tali resistenti alle possibili obiezioni, “precisi” sono quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa altrettanto (o più) verosimile interpretazione, e “concordanti” sono quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da altri dati ugualmente certi. In altre parole, la gravità dell'elemento indiziario ne esprime la capacità dimostrativa in funzione del tema della prova, la precisione risponde a un'esigenza di univocità, e la concordanza soddisfa la necessità di una valutazione integrata e complessiva di tutti gli elementi che presentino singolarmente una almeno parziale rilevanza probatoria positiva„*.

[ritorna al testo](#)

[3] L'articolo 2728 del codice civile dispone che *„Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite. Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non può essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa„*. Le presunzioni legali si distinguono quindi in *„assolute„* (*iuris et de iure*) e *„relative„* (*iuris tantum*), ossia che prevedono la possibilità di fornire prova contraria. Con riferimento alle presunzioni legali *„assolute„* si richiama, ad esempio, quanto previsto all'articolo 2, comma 2 del Tuir, per le presunzioni legali *„relative„* quanto statuito al successivo comma 2-^{bis}.

[ritorna al testo](#)

[4] A parere dello scrivente la fattispecie risulterebbe potersi riferire, invero, alla casistica delle presunzioni legali relative, laddove la rettifica è basata sulle differenze tra la *„contabilità in nero„* e quella ufficiale, ponendosi in capo al contribuente l'onere di provare il contrario.

[ritorna al testo](#)

[5] Di fatto, si avrebbero i medesimi effetti dell'utilizzo delle presunzioni legali relative.

[ritorna al testo](#)

di

Massimo Varriale

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/contabilita-nero-sufficiente-sostenere-lanalitico-induttivo>