

CASSAZIONE/ Una sentenza su come va qualificato il ritrovamento degli appunti

# Il brogliaccio è indizio di nero

## I dati presenti giustificano una contabilità parallela

DI GIUSEPPE D'AMICO

I dati contabili di un brogliaccio giustificano una contabilità parallela (in nero). Il ritrovamento di un brogliaccio costituisce, infatti, un indizio grave, preciso e concordante ed è in grado di giustificare l'esistenza di imponibili in nero (non ufficiali) di una contabilità parallela (si veda *ItaliaOggi* del 19 febbraio 2019). Sono queste le indicazioni della sentenza n. 8184 del 22 marzo 2019 della corte di cassazione che, richiamato un proprio indirizzo generale, ha confermato la legittimità del controllo dell'Agenzia delle entrate con la seguente motivazione: «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 dpr. 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). Per la cassazione, il brogliaccio dell'imprenditore ha consentito alla guardia di finanza di: a) individuare una contabilità parallela; b) riscontrare la corrispondenza di alcune poste contabili tra la contabilità ufficiale e quella parallela; c) constatare che la contabilità parallela era stata redatta con la stessa metodologia di quella ufficiale; d) dimostrare puntualmente le omissioni contabili e le ragioni che hanno permesso ai verificatori di giustificare l'utilizzo dell'accertamento induttivo. Sul tema si è espressa più volte la cassazione; fra tutte la sentenza n. 6949 del 27 marzo 2006 nella quale il supremo collegio ha statuito: «la giurisprudenza di questa corte ha ritenuto la piena attendibilità di un brogliaccio (ma anche di agende, calendario, block-notes, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari) per l'accertamento induttivo dell'imponibile ai fini Iva (cass., 15.5.92, n. 5786) ed ha affermato che il rinvenimento di una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio, costituisce indizio grave, preciso e

### Rimborsi, solo dal 2015 la sospensione è ampia

Solo a decorrere dal 2015 la sospensione del rimborso può essere stoppata, non solo in caso di contestazione o irrogazione di sanzioni, ma anche nel caso in cui vengano accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La Cassazione (ordinanza 28739/2018) evidenzia infatti che l'art. 23 del dlgs 472/97 stabilisce ora che, nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantano un credito nei confronti della amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. Nella specie, nel 2010, la società contribuente presentava richiesta di rimborso, ai fini Iva, per la somma di euro 200.000, con riferimento all'anno 2009, ma le Entrate sospendevano il rimborso, per la pendenza di un contenzioso tributario avente ad oggetto gli anni 1998-2000. La società contribuente proponeva quindi ricorso, evidenziando la violazione dell'art. 38 bis del dpr 633/72, non essendo a suo avviso applicabile tale norma. La Ctp accoglieva il ricorso del contribuente e la Ctr rigettava l'appello dell'Agenzia, rilevando che il credito vantato dalla società era certo, liquido ed esigibile, mentre il credito dell'Amministrazione era incerto ed aleatorio, e riguardante diverse annualità. Avverso tale sentenza l'Agenzia proponeva infine ricorso per cassazione, deducendo, per quanto di interesse, la violazione dell'art. 23 del dlgs 472/97. Il ricorso, secondo la Corte, era però infondato, dato che l'art. 23 del dlgs 472/97, nella versione vigente ratione temporis, prevedeva che «nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo», non estendendosi dunque anche agli accertamenti di maggiori tributi.

Giovambattista Palumbo



concordante della esistenza di imponibili non riportati sulla contabilità ufficiale e, perciò, l'amministrazione finanziaria può procedere ad accertamento induttivo (cass., 17.12.92, n. 13331) o la sentenza n. 27059 del 18 dicembre 2006 in cui il supremo collegio ha affermato: «si rileva che secondo la giurisprudenza di questa corte, 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 c.d. accertamento induttivo (cass. 20.12.2003 n. 19598; cass. 6.09.2001 n. 11459; cass. 7.04.1999 n. 7045). Di fronte a

ciò era onere del contribuente dimostrare che le indicazioni dei registri irregolari non avevano alcun rapporto con l'attività di commercio di gioielleria da lui esercitata...». Tale posizione ha trovato riscontro anche nella sentenza n. 5947 del 12 marzo 2009 della cassazione in cui la stessa ha affermato: «La cosiddetta conta-

**Gli appunti personali sono valido elemento indiziario dotato di gravità, precisione e concordanza**

zione, che tra le scritture contabili disciplinate dall'art. 2709 c.c. e segg., 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). Nel caso di specie, gli elementi posti a base dell'accertamento, legittimamente effettuato a norma del dpr. 600 del 1973, art. 39, sono stati ritualmente portati a conoscenza della contribuente attraverso la notifica

### Immobili storici, no a benefici se strumentali

Il beneficio fiscale previsto per gli immobili di interesse storico artistico riguarda la determinazione del solo reddito fondiario, sicché non si applica agli immobili strumentali all'esercizio di attività d'impresa. Così ha stabilito la Cassazione, con ordinanza 29573/2018. Nella specie, l'Agenzia delle entrate ricorreva per la cassazione della sentenza della Ctr, che ne aveva rigettato l'appello. La controversia riguardava il silenzio-rifiuto su istanza di rimborso, relativa a redditi da locazione di immobili di interesse storico-artistico, che la società, avente come oggetto sociale la commercializzazione di beni immobili, aveva considerato beni strumentali all'esercizio dell'impresa, senza applicare il regime agevolativo ex art. 11, co. 2, l. 413/91. L'Agenzia denunciava l'errore di diritto della sentenza, che aveva qualificato come eccezione nuova la censura secondo cui l'agevolazione fiscale era riservata agli immobili storico-artistici che fanno parte del patrimonio della società e non anche ai beni strumentali all'esercizio dell'impresa. Secondo l'Agenzia, però, la contestazione in appello del carattere patrimoniale degli immobili non integrava un'eccezione in senso stretto, ma rilevava quale mera argomentazione difensiva in ordine a fatti costitutivi della pretesa restitutoria. Il ricorso, secondo la Corte, era fondato. In tema di imposte sui redditi, il beneficio in esame non si applicava agli immobili strumentali, dato che la natura di tale agevolazione si giustifica perché correlata ad un esborso, mentre, nell'esercizio dell'attività d'impresa, i costi relativi ai suddetti beni sono deducibili e, quindi, si traducono già in un vantaggio. Quanto poi al profilo processuale, la Corte ricorda che nel giudizio tributario la parte resistente, che, in primo grado, si sia limitata ad una contestazione generica del ricorso, può comunque rendere specifica la stessa in sede di appello, poiché il divieto di proporre nuove eccezioni riguarda solo le eccezioni in senso stretto e non anche le mere difese che non introducono nuovi temi di indagine.

Giovambattista Palumbo

del p.v. di verifica; mentre la sussistenza e la natura di detti elementi comportavano che incombeva alla contribuente fornire la prova contraria, con rispetto dei requisiti dell'atto impositivo e della disciplina dell'onere probatorio. La documentazione contabile tenuta su un brogliaccio, su block notes ecc., anche in maniera disordinata, può divenire un'arma nelle mani dei verificatori che possono ricostruire induttivamente/extracontabilmente (in assenza di giustificazioni economiche prodotte dal contribuente) il reddito del contribuente.

**La redazione delle voci economiche è avvenuta con la stessa metodologia di quella ufficiale**



La sentenza sul sito [www.italiaoggi.it/documenti-italiaoggi](http://www.italiaoggi.it/documenti-italiaoggi)