

## Tributario

ACCERTAMENTO INDUTTIVO

# Accertamento induttivo: la cassa in rosso prova i ricavi in nero

mercoledì 24 marzo 2021

di Corrado Leda Rita Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nell'ordinanza n. 7634 del 2021 la Corte di Cassazione conferma il consolidato orientamento secondo cui, nell'ambito di una rettifica induttiva ex art. 39, comma 1, lett. d), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, la sussistenza di un saldo negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo. In applicazione di tale indirizzo, il Collegio ha confermato la rilevanza probatoria dell'incongruenza delle ripetute iniezioni di liquidità effettuate dal contribuente a favore della propria impresa individuale a fronte della sua costante indisponibilità di cassa.

[Cassazione civile, Sez. trib., ordinanza 18 marzo 2021, n. 7634](#)

---

### Orientamenti giurisprudenziali

---

Conformi

Cass. sez. trib., 2 maggio 2001, n. 6166

Cass. sez. trib., 20 novembre 2008, n. 27585

Cass. sez. trib., 13 febbraio 2009, n. 3580

Cass. sez. trib., 20 novembre 2009, n. 24509

Cass. sez. trib., 31 maggio 2011, n. 11988

Cass. sez. trib., 15 gennaio 2014, n. 656

Cass. sez. trib., 17 aprile 2015, n. 7838

---

L'Amministrazione finanziaria emetteva un avviso di accertamento per il periodo di imposta 2006 a carico del titolare di una impresa individuale esercente attività edile, fondando la rettifica induttiva ex art. 39, comma 1, lett. d), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 sull'effettuazione di pagamenti nonostante il "conto di cassa" risultasse privo di liquidità disponibile.

In sede contenziosa le doglianze del contribuente sono ritenute prive di pregio da parte dei Giudici di merito.

Nell'ordinanza n. 7634 del 2021 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione rigetta il ricorso del contribuente con condanna alle spese del giudizio di legittimità.

Il Collegio ritiene incontrovertibile che non soltanto l'imprenditore individuale abbia effettuato pagamenti nonostante il conto di cassa risultasse privo di liquidità disponibile, ma anche che l'entità dei costi sia stata superiore a quella dei ricavi: secondo il Giudice di legittimità, il saldo negativo di cassa rappresenta una anomalia contabile e può assurgere a fatto noto della presunzione di omessa contabilizzazione di ricavi.

La Suprema Corte rileva inoltre che, nel caso sub iudice, il contribuente non ha indicato dati fattuali o circostanziali specifici che la sentenza di gravame abbia omesso di prendere in considerazione, pur gravando sulla parte privata "un onere di precisa identificazione storico-naturalistica degli accadimenti che assume pretermessi". A quanto è dato comprendere dalla lettura della motivazione, al contrario il contribuente avrebbe soltanto allegato la commissione di un non meglio precisato errore contabile, senza meglio contestualizzare tale incongruenza sul piano fattuale e cronologico ma ammettendo soltanto la realizzazione di sconfinamenti per alcuni giorni.

In sede di legittimità, il contribuente lamenta inoltre l'omesso esame di ulteriori circostanze quali l'avvenuto ripristino degli sconfinamenti nel conto di cassa, l'iscrizione dei ricavi nel conto economico, il saldo del debito dell'impresa individuale nei suoi confronti, il ritardo nel recupero dei crediti. La Suprema Corte ritiene che tali elementi siano stati presi in considerazione nella sentenza impugnata e che sia stato ritenuto dirimente l'incongruenza tra le ripetute iniezioni di liquidità del contribuente e la costante indisponibilità di cassa, come attestato dalle risultanze contabili.

Secondo il Giudice di legittimità, se sussiste un saldo negativo di cassa "l'Ufficio non è tenuto a fornire prova ulteriore per dimostrare il rapporto tra la movimentazione del conto cassa e gli ulteriori ricavi accertati non contabilizzati, operando il regime delle presunzioni".

Tale ultimo passaggio motivazione merita un approfondimento: la Corte di Cassazione esclude infatti che, provata la sussistenza di un saldo negativo di cassa, l'Amministrazione finanziaria debba fornire l'ulteriore prova del fatto che a tale importo corrisponda l'occultamento di ricavi.

L'inciso "operando il regime delle presunzioni" sembra in realtà alludere alla inferenza che porta dal fatto noto del saldo negativo di cassa – protrattosi nel tempo e non giustificato dal contribuente – al fatto ignoto del conseguimento di maggiori ricavi in nero. Nell'accertamento analitico-induttivo i piani dell'attività di rettifica sono due, vale a dire la dimostrazione dell'infedeltà contabile e la quantificazione dell'evasione. L'art. 39, comma 1, lett. d), d.p.r. n. 600 del 1973 richiede il soddisfacimento dei requisiti di gravità, precisione e concordanza soltanto con riferimento alla prima operazione. Comprovata l'inattendibilità delle poste contabili, l'Amministrazione finanziaria deve individuare l'ammontare del singolo valore con il massimo di ragionevole attendibilità ottenibile in relazione al contesto conoscitivo concreto (e a condizione che essa sia superiore a quella dell'importo dichiarato dal contribuente). Si tratta di due dimostrazioni ben distinte, sebbene talora possano coincidere, allorché – come nel caso di specie - la medesima argomentazione probatoria sia sufficientemente attendibile per accertare entrambi i profili: nel caso di specie, la sussistenza di un saldo negativo di cassa viene valorizzato sia come anomalia contabile e sia come misura dell'evasione, denotando sostanzialmente l'omessa annotazione di ricavi per un importo (almeno) equivalente al disavanzo (Cass., sez. trib., 20 novembre 2008, n. 27585).

Copyright © - Riproduzione riservata



Copyright Wolters Kluwer Italia  
Riproduzione riservata