

## ACCERTAMENTO

---

### ***L'accertamento con la cassa in rosso***

di Luigi Ferrajoli

Con l'[ordinanza n. 25289 del 25.10.2017](#) la Corte di Cassazione ha sancito il principio secondo cui il **conto cassa** rientra tra le scritture contabili, ancorché non obbligatorie, astrattamente idonee ad essere utilizzate dall'Ufficio, ai fini dell'accertamento, quale documento dell'impresa e, pertanto, un eventuale **saldo negativo** può fondare legittimamente l'**accertamento in rettifica con metodo induttivo**, facendo gravare sul contribuente l'onere della prova contraria.

Nella fattispecie in esame l'Agenzia delle Entrate aveva emesso un avviso di accertamento a seguito di verifiche fiscali effettuate presso una società, dalle quali era emersa l'**inattendibilità delle scritture contabili**; in particolare l'Ufficio aveva proceduto alla rideterminazione, con metodo analitico - induttivo, ex [articolo 39, comma 2, lett. d\), del D.P.R. 600/1973](#) e ex [articolo 55 del D.P.R. 633/1972](#), del volume d'affari della società, con emersione di **ricavi non contabilizzati**, risultanti dall'analisi dei costi aziendali, relativi a personale dipendente, materie prime ed energia.

La Commissione Tributaria Regionale, in accoglimento dell'appello proposto dalla contribuente, aveva annullato l'avviso impugnato per **carenza dei presupposti dell'accertamento analitico - induttivo**, rilevando che l'Ufficio non aveva offerto nessun elemento tale da far emergere l'inattendibilità delle scritture contabili, essendosi invece limitato a riscontrare alcune incongruenze di cassa, senza procedere ad ulteriori accertamenti.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione lamentando la violazione e falsa applicazione [dell'articolo 39, comma 2, lett. d\), del D.P.R. 600/1973](#), [dell'articolo 55 del D.P.R. 633/1972](#) e [dell'articolo 2729 cod. civ.](#), giacché la C.T.R. non aveva considerato che la sussistenza della negatività del conto cassa e la sua mancata corrispondenza con gli estratti conto bancari erano dati da ritenersi pacifici e che l'**anomala tenuta della contabilità** legittimava il ricorso allo strumento accertativo adottato, in quanto diretto a far emergere per via induttiva la materia imponibile.

Secondo l'Ufficio, infatti, era stato accertato nel corso delle operazioni di verifica, che la società registrava **versamenti in cassa in data diversa da quella di esecuzione delle relative operazioni**, allo scopo di coprire saldi passivi del "conto cassa" e che anche le scritturazioni dei conti "banca" risultavano non conformi agli estratti conto bancari, per cui, alla luce dei predetti **elementi gravi, precisi e concordanti**, le scritture contabili non potevano ritenersi attendibili.

Inoltre l'Agenzia eccepiva l'insufficienza e la contraddittorietà della sentenza circa un fatto controverso per il giudizio, giacché la C.T.R. non avrebbe spiegato per quale motivo la

riscontrata anomalia del conto cassa e la mancata corrispondenza delle scritture contabili con gli estratti conto bancari, avrebbero costituito **mere irregolarità di tipo formale e non sostanziale**, inidonee a consentire l'accertamento analitico – induttivo.

La Corte di Cassazione ha ritenuto fondata la prima doglianza, richiamando un **principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità** secondo cui *"In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini Irpeg e Iva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, 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 (Cass. n. 11988/2011)"*.

Secondo la Suprema Corte, quindi, poiché la chiusura "in rosso" di un conto di cassa presuppone che le voci di spesa siano di entità superiore a quella degli introiti registrati, **è logico presupporre l'esistenza di altri ricavi, non registrati, in misura almeno pari al disavanzo**; di conseguenza: *"una chiusura di cassa con segno negativo oltre a rappresentare, sotto il profilo formale, un'anomalia contabile, denota sostanzialmente l'omessa contabilizzazione di un'attività (almeno) equivalente al disavanzo (Cass. n. 27585/2008 e n. 24509/2009)"*.

La sentenza d'appello risultava quindi censurabile nella parte in cui, pur avendo riconosciuto come sussistente l'anomalia concernente la tenuta della contabilità, aveva ritenuto ingiustificata la conclusione circa l'occultamento di ricavi, in **contrasto col riparto degli oneri probatori regolato dal regime di presunzioni** dell'[articolo 54, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) e dell'[articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973](#).

Conclude quindi la Cassazione ribadendo che **il conto cassa può rilevare ai fini dell'accertamento in rettifica** quale *"documento relativo all'impresa"* (cfr. anche **Cass. n. 6166/2001**) ed è senza dubbio *"legittima l'utilizzazione, da parte dell'erario, dei movimenti bancari"* ai fini dell'accertamento della base imponibile (cfr. anche [Cass. n. 446/2013](#) espressasi relativamente all'imposta sul valore aggiunto).



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



**richiedi la prova gratuita per 30 giorni >**