

Giurisprudenza

Induttivo e contabilità parallela, insieme senza controindicazioni

20 Ottobre 2014

Il fatto noto costituito dai dati rinvenuti nel personal computer consente di evincere, mediante un processo logico, il fatto ignorato, ovvero la realizzazione di ricavi occulti



Il rinvenimento nel personal computer aziendale di dati, aventi caratteristiche analoghe alle fatture, non corrispondenti alle operazioni registrate nelle scritture contabili e non risultanti nelle fatture ufficiali, costituisce un valido elemento indiziario che legittima di per sé, a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo (articolo 39 del Dpr 600/1973), che sposta sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria.

Questo il principio di diritto desumibile dalla sentenza 20899 del 3 ottobre della Corte di cassazione.

I fatti

In seguito a una verifica svolta dalla Guardia di finanza, l'Agenzia delle Entrate notificava a una ditta individuale, per l'anno di imposta 1997, un atto impositivo con il quale accertava un maggior reddito imponibile sulla base della contabilità occulta parallela ritrovata nei personal computer aziendali. In particolare, i verificatori avevano rinvenuto una serie di fatture relative a clientela estera con numerazione progressiva (dal n. 1000) non corrispondente a quella delle fatture ufficiali (dal n. 1) registrate in contabilità.

L'avviso d'accertamento veniva impugnato dalla contribuente in Ctp, che accoglieva parzialmente il ricorso, rideterminando il reddito imponibile.

Avverso tale sentenza proponeva appello principale la contribuente e appello incidentale l'Agenzia delle Entrate.

La Commissione tributaria regionale rigettava il ricorso della ditta, affermando che la documentazione informatica non inserita nelle scritture contabili integrava un fatto dal quale l'ufficio poteva procedere legittimamente alla ricostruzione delle operazioni non contabilizzate e sottratte all'imposizione fiscale.

Contro quest'ultima pronuncia la contribuente proponeva ricorso per cassazione.

L'ufficio resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale.

Le ragioni e la pronuncia

Fra i motivi di doglianza, la ricorrente denunciava la violazione degli articoli 2727 cc, 39, comma 1, del Dpr 600/1973 e 54 del Dpr 633/1972, nonché degli articoli 2697 cc e 7 del Dlgs 546/1992.

In particolare, la parte sosteneva che i dati digitali con numerazione superiore a 1.000, considerati fatture per operazioni non contabilizzate, non rappresentava un fatto noto, da cui muovere per presumere ricavi non contabilizzati, ma una semplice valutazione della Guardia di finanza espressa nel pvc. Pertanto, contestava la mancanza di presunzioni gravi, precise e concordanti idonee a fondare una rettifica analitica induttiva dei ricavi.

Peraltro, lamentava che la Ctr aveva operato un'illegittima inversione dell'onere della prova a danno del contribuente e aveva violato il divieto di presunzioni a catena, nel ritenere provata la pretesa fiscale tramite le mere valutazioni operate dalla Gdf, inidonee a rappresentare la prova positiva della violazione ipotizzata.

I giudici di legittimità, nel rigettare il ricorso principale, hanno ritenuto che la copiosa documentazione relativa a operazioni commerciali solo verso clienti esteri, non altrimenti riscontrate in contabilità, rinvenuta nei computer aziendali costituisce prova presuntiva idonea a legittimare il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, con riferimento alla prova indiziaria, hanno precisato che *"i requisiti di gravità, precisione e concordanza, richiesti dall'art. 2729 c.c., perchè gli indizi possano assurgere al rango di prova presuntiva debbono valutarsi con riferimento ai fatti noti, dai quali risalire con deduzioni logiche ai fatti ignorati; quei requisiti, invece, sono inconcepibili rispetto alle regole statistiche o matematiche attraverso le quali si sviluppa il ragionamento logico deduttivo, le quali devono*

essere corrette e coerenti, ma non gravi, precise e concordanti (Cass. n. 23096/2012)".

Ebbene, nel caso in esame, il fatto noto costituito dai dati rinvenuti nel personal computer - valutato alla luce dei diversi indizi (molteplicità dei documenti informatici e dei dati in essi contenuti inerenti l'attività commerciale, numerazione progressiva diversa rispetto a quella delle fatture che avevano riscontro nella contabilità ufficiale, target di destinazione verso la sola clientela estera), considerati dalla Ctr dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza - consente di evincere, mediante un processo logico, il fatto ignorato, ovvero la realizzazione di ricavi occulti.

La presunzione, infatti, proseguono i giudici di legittimità, costituisce *"senza necessità di altre prove, una fonte sufficiente di convincimento del giudice (Cass. n. 1575/2007), ai sensi dell'art. 2697 c.c., comma 1, e art. 2727 c.c. e segg., senza che si incorra in alcuna praesumptio praesumptionis"* e *"anche un solo indizio può fondare una valida presunzione (Cass. nn. 1377/1993, 656/2014), specie allorchè si tratti dell'acquisizione di un elemento non specificamente smentito da puntuali e credibili contestazioni"*.

Sulla base di queste considerazioni, la Corte è giunta alla conclusione che la contabilità in nero rinvenuta nei personal computer, dato il suo valore probatorio, legittima il metodo induttivo adoperato dall'ufficio per accertare i maggiori redditi conseguiti dall'imprenditore e non dichiarati, incombendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria.

Osservazioni

Con riferimento alla valenza probatoria della contabilità parallela, la giurisprudenza di legittimità oramai è orientata nel senso di ammetterne la rilevanza nell'ambito di un'attività di verifica.

In particolare, secondo la Corte suprema, *"la cd. contabilità "in nero", risultante da appunti personali ed informali dell'imprenditore ovvero come nella specie in indicazioni contenute in floppy disk, costituisce valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti della legge (v. Cass., 30/1/2006, n. 1987)"* (cfr Cassazione 17365/2009).

Del resto, la Cassazione, in via generale, attribuisce rilevanza alla documentazione extracontabile rinvenuta nel corso di ispezioni: *"infatti, la giurisprudenza di questa Corte ha precisato che è utilizzabile ai fini dell'accertamento di operazioni non contabilizzate nella contabilità "ufficiale" qualsiasi forma di documentazione che sia astrattamente idonea ad evidenziarne l'esistenza, purchè legittimamente rinvenuta nel corso di verifiche fiscali, in quanto detta documentazione, pur in assenza di irregolarità contabili ed inadempimenti di obblighi di legge, non può essere ritenuta dal giudice di per sè probatoriamente irrilevante, integrando essa elemento probatorio, ancorchè presuntivo, utilmente valutabile in sede di accertamento IVA, indipendentemente dal contestuale riscontro di tali irregolarità ed inadempimenti (Cass. Sez. Trib., 8-9-2006, n. 19329)"* (cfr Cassazione 8255/2008 oltre a 17365/2009 sopra indicata). Ciò in quanto, *"tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 ss. c.c. vanno infatti ricompresi tutti i documenti che registrano, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentano la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato economico dell'attività svolta (v. Cass., 20/12/2003, n. 19598)"*.

Di recente, il giudice di legittimità ha ribadito i suesposti principi, chiarendo che i file rinvenuti dai verificatori *"sono da considerarsi a tutti gli effetti scritture dell'impresa che, contenendo il riferimento a dati parzialmente extracontabili, raggruppati in prospetti, forniscono, con sufficiente probabilità, il reale quadro della situazione aziendale, fornendo quindi presunzioni gravi, precise e concordanti"* (cfr Cassazione, pronunce 3388/2010 e 5226/2012).

Sulla scia di questo orientamento, la Cassazione, nella pronuncia in esame, ha ribadito che *"i documenti informatici costituiscono, in quanto scritture dell'impresa stessa, elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, salva la verifica della loro attendibilità. Ne deriva che essi non possono essere ritenuti dal giudice, di per sè, probatoriamente irrilevanti circa l'esistenza di operazioni non contabilizzate, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni da essi promananti e la comparazione delle stesse con gli ulteriori dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente"*.

Di conseguenza, i documenti informatici estrapolati dai computer dell'imprenditore assumono rilevanza probatoria di presunzioni, dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, pur in mancanza di irregolarità nella contabilità ufficiale, salvo attestarne la inattendibilità all'esito di una valutazione del loro intrinseco contenuto e in confronto con gli altri elementi acquisiti in corso di verifica.

In siffatte ipotesi, pertanto, spetta al contribuente fornire la prova contraria, ovvero *"motivare il giudizio di non ineranza tra le annotazioni rinvenute e l'attività di impresa ponendo in evidenza in modo specifico le ragioni e le cause che portavano a ritenere tale collegamento inesistente"* (cfr Cassazione 3388/2010).

La rilevanza probatoria della contabilità parallela viene riconosciuta, altresì, nell'ipotesi in cui gli elementi indiziari siano stati acquisiti presso un soggetto terzo, nel caso concreto il Centro elaborazione dati, appendice dell'azienda ove veniva trascritta e custodita in appositi file la contabilità aziendale.

Al riguardo, anche in precedenti sentenze, la Corte suprema aveva enunciato che *"è poi del tutto pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che il ritrovamento, da parte della Guardia di Finanza, in locali diversi da quelli societari, di una "contabilità parallela" a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale legittima, di per sé, ed a*

prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso al cd. accertamento induttivo di cui all'art. 39, secondo e terzo comma D.P.R. n. 600 del 1973 (sent. n. 7045 del 7 luglio 1999) " (cfr Cassazione, pronunce 17365/2009, 27061/2006 e 19598/2003).

di

Annalisa Loparco

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/induttivo-e-contabilita-parallela-insieme-senza-controindicazioni>