

## La valenza probatoria della documentazione extracontabile rinvenuta nei controlli

di [Giovambattista Palumbo](#)

**Publicato il 11 Novembre 2015**

un'analisi della giurisprudenza in tema di valore della documentazione extracontabile utilizzata in fase di accertamento tributario e del successivo processo

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21997 del 28.10.2015, è tornata sulla questione della valenza probatoria della documentazione extracontabile.

Nel caso di specie il giudice di merito riteneva non provato che la documentazione extracontabile rinvenuta fosse riconducibile alla contribuente, affermava che l'accertamento fiscale si fondava su presunzioni fragili e non condivisibili e osservava che l'appellante insisteva sulle stesse argomentazioni rigettate dalla commissione provinciale.

La ricorrente Agenzia denunciava allora davanti alla Suprema Corte, con sei motivi, sia la nullità della sentenza per omissioni di pronuncia e/o di motivazione, sia ripetuti vizi della complessiva giustificazione della decisione di merito sul fatto, sia la violazione di norme (artt. 39 e 32 d.p.r. 600/73, 51 e 54 d.p.r. 633/72, 2697 e 2729 cod. civ.) di diritto sostanziali.

I giudici di legittimità ritenevano dunque fondati i tre motivi di ricorso per vizi di motivazione, censurando la sentenza d'appello per avere trascurato sia le risultanze degli accertamenti bancari, sia le movimentazioni dei conti della società e dei soci nel dettaglio e sia la presenza di sicuri indicatori della riferibilità alla società contribuente della documentazione extra contabile rinvenuta.

La sentenza del giudice di secondo grado, per quanto scarna e lacunosa, secondo la Suprema Corte, era comunque censurabile non tanto per omissioni invalidanti ai sensi dell'art. 360 c.p.c. n. 4, quanto per profili motivazionali di non compiutezza della giustificazione della decisione di merito su fatti decisivi e

rilevanti, ai sensi del n.5 della stessa norma di rito.

Sotto l'aspetto motivazionale, infatti, la sentenza d'appello può dirsi adeguata sui piani logico e dimostrativo solo se il giudice esprima, sia pure in modo sintetico, chiare ragioni per la conferma, o la riforma della prima pronuncia in relazione ai rilievi proposti, in modo tale che il percorso argomentativo sia appagante e corretto.

Deve viceversa essere cessata, in forza dell'art. 360 n. 5 c.p.c., la sentenza d'appello, allorquando, come nella specie, la laconicità della motivazione adottata non consenta di ritenere che alla (sostanziale) condivisione del giudizio di primo grado il giudice di merito pervenga attraverso l'esame critico e la valutazione approfondita dell'infondatezza delle tesi dell'appellante.

Nel caso in esame non era invece chiaro il procedimento logico che aveva portato il giudice d'appello a ritenere non sufficientemente provato che fosse riferibile alla società la documentazione extra contabile trovata dalla Guardia di finanza nell'ispezione di un garage nella disponibilità di altra società dello stesso gruppo aziendale.

Nè constava, del resto, che il giudice d'appello avesse correlato, sul piano della prova e dei relativi oneri processuali, i contenuti della documentazione extracontabile, la loro conformità ai contenuti della memoria del computer pure rinvenuto e le obiettive circostanze del loro rinvenimento.

Il tutto peraltro anche corroborato dai rilievi circa la movimentazione di assegni bancari, appurata con specifiche indagini e del tutto trascurata dal giudice d'appello.

La Guardia di finanza, durante una verifica, aveva infatti in particolare individuato, in un locale non dichiarato, numerosa documentazione contabile ed extracontabile riguardante pure altre società, tra le quali anche quella in giudizio, tutte riconducibili allo stesso gruppo aziendale e riconducibile ad uno stesso nucleo familiare.

Inoltre, era stata rinvenuta in detto garage, oltre alla documentazione contabile riferita alla attività delle società, anche un personal computer contenente riferimenti ad attività societarie.

Ed ancora, dalle indagini bancarie compiute nei confronti della società in esame, dei suoi soci e dei loro familiari, erano emersi addebiti ed accrediti con movimenti complessivi di circa 4,2 miliardi di vecchie lire, ricondotti dal primo giudice "a pratiche finalizzate a procurare liquidità all'azienda", però "senza esservi traccia nella contabilità dell'azienda", come eccepito dall'appellante.

Si trattava dunque di fatti storici esposti in ricorso e negli atti fiscali e processuali sui quali il giudice, una volta investito dello specifico appello dell'ufficio, avrebbe dovuto soffermare la sua attenzione e motivare, senza concludere superficialmente per l'irrelevanza di un quadro probatorio invece univoco.

Anche perché, concludono i giudici di legittimità,

*“il rinvenimento di una contabilità informale - tenuta su brogliacci, agende-calendario, block notes, memoria informatica, etc. - è indizio grave dell'esistenza d'imponibili non riportati nella contabilità ufficiale, il che legittima l'Amministrazione all'accertamento” (cfr Cass. n. 6949/06; conf. nn. 25610/06 e 24051/11).*

Ne deriva, in conclusione, che la documentazione extracontabile non può essere ritenuta di per sé rilevante o irrilevante, senza che alla conclusione finale, positiva o negativa che sia, il giudice di merito giunga dopo l'analisi dell'intrinseco valore delle sue indicazioni e la loro comparazione con gli altri dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale (cfr Cass. nn. 19329/06 e 3388/10).

La documentazione extracontabile, reperita presso la sede dell'impresa o locali a lei riconducibili, ancorché consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce dunque elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e nell'adempimento degli obblighi di legge.

Qualora pertanto, a seguito di ispezione, venga rinvenuta documentazione non obbligatoria astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, tale documentazione, pur in assenza di irregolarità contabili, non può essere ritenuta di per sé probatoriamente irrilevante dal giudice.

In effetti, i giudici di legittimità paiono in sostanza equiparare tout court il valore probatorio della documentazione extracontabile a quella “ufficiale”, adottando un'interpretazione estensiva che porta ad

attribuire carattere fortemente presuntivo alla contabilità in nero, legittimando di per sé l'accertamento ex art. 39 DPR 600/73.

Così la Cassazione, con la pronuncia n. 24051 del 16/11/2011, ha stabilito per esempio che

*“nella nozione di 'scrittura contabile', che - a norma dell'art. 2709 c.c. - fa prova contro l'imprenditore, devono ritenersi, per vero, ricompresi - ad avviso della Corte - tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti di impresa, o che comunque siano suscettibili di rappresentare adeguatamente la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta (nella specie brogliacci ed appunti rinvenuti presso la sede della società e le abitazioni di soci ed amministratore).*

*Ne discende che la predetta 'contabilità in nero', per il suo valore probatorio, legittima di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 incombendo al contribuente, a fronte degli elementi fortemente presuntivi desumibili da detta contabilità informale ed officiosa, l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli” (in questi termini, anche Cass. n. 3388 del 12/02/2010 e n. 19329 del 08/09/2006).*

Secondo la Cassazione, pertanto, il rinvenimento di una prova, come la documentazione extracontabile, data la gravità dell'indizio riscontrato, consente all'Amministrazione finanziaria di procedere addirittura ad accertamento induttivo puro.

Già con sentenza n. 11459 del 6 settembre 2001, la stessa Cassazione aveva del resto affermato che

*“quando una documentazione ricavabile da un brogliaccio, da un'agenda calendario e simili evidenzi l'intervenuta realizzazione di operazioni plurime e ripetute non risultanti dalle scritture contabili, non può disconoscersi la ravvisabilità dei presupposti che consentono all'Amministrazione di esercitare i poteri accertativi attribuiti dall'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600”.*

Certo, il quadro probatorio complessivo resta importante.

Anche in tal caso, quindi, le presunzioni dell'Ufficio dovranno avere i requisiti di gravità, precisione e concordanza posti dall'art. 2729 c.c. .

Gravità intesa come rilevante contiguità logica col fatto ignoto; precisione in quanto il fatto noto da cui la presunzione prende le mosse sia certo nella sua oggettività e concordanza perché tutti gli indizi siano dello stesso segno e non si contraddicano tra di loro.

L'iter logico argomentativo attraverso il quale l'organo accertatore giunge al recupero deve quindi essere unitario (vedi anche Cass. n. 12482/98).

La prova in questo caso è e resta comunque una prova indiretta, basata su di un procedimento d'ordine logico, che, partendo da uno o più fatti noti o certi, permette di desumere l'esistenza del fatto ignoto.

Un tale rapporto di consequenzialità, che deve intercorrere tra fatto noto e fatto ignoto, va inteso però non nel senso di un rapporto di causa-effetto, ma come rapporto d'ordine logico: ad indicare che l'esistenza di un fatto comporta presumibilmente anche l'esistenza dell'altro; e che rientra nell'ambito delle conseguenze possibili, con un grado di probabilità tale da indurre nel ragionevole convincimento che il fatto ignoto si sia effettivamente verificato.

E, in tal senso, è senz'altro molto verosimile ritenere legittimo l'accertamento che utilizza la documentazione extracontabile (brogliaccio) rinvenuta presso terzi e che dimostri, ragionevolmente, i fatti rilevanti ai fini impositivi.

Il ricorso al giudizio presuntivo, infatti è legittimo quando il fatto da provare sia desumibile da quelli noti,

*“come conseguenza ragionevolmente probabile secondo un criterio di normalità”  
(Cass. n. 11694 del 22 novembre 1997).*

11 novembre 2015

Giovambattista Palumbo