

Verifica fiscale: i documenti informatici acquisiti sono elementi probatori

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 30 Aprile 2016

in caso di contabilità parallela o i nero, è sempre più comune che tale documentazione sia conservata su supporto informatico: il Fisco può legittimamente usare i supporti tecnologici o la documentazione informatica come elementi probatori a favore del fisco

I documenti informatici acquisiti sono elementi probatori dell'esistenza di documentazione extracontabile e di contabilità parallela



Documentazione extracontabile - Premessa

I verificatori, adempite le formalità di rito (esibizione delle tessere di riconoscimento e autorizzazione del soggetto che ha autorizzato la verifica), procedono, fra l'altro, a: reperire, oltre che tutti i documenti contabili obbligatori, anche la documentazione extracontabile presente (brogliacci, agende, appunti...); acquisire i supporti magnetici rinvenuti e in presenza di mezzi informatici a visionare il programma di gestione e ad analizzare i dati registrati nell'hard disk del personal computer.

Il comma 9 dell'articolo 52 del dpr n.633/72 prevede, in deroga alle disposizioni contenute nel precedente comma 7, che gli impiegati dell'Amministrazione finanziaria addetti alle operazioni di verifica che procedono all'accesso presso i locali del contribuente, nel caso in cui si accertino che tale soggetto si avvale di sistemi meccanografici, elettronici e simili, possono provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti informatici all'interno dei quali possono essere archiviate le scritture contabili e altri documenti e dati, al di fuori dei locali stessi nell'ipotesi in cui il contribuente non consenta

l'utilizzo dei propri impianti e del proprio personale.

Contabilità parallela aziendale

Ciò premesso va, quindi, sancita l'utilizzabilità ai fini dell'accertamento di una contabilità parallela aziendale¹ rinvenuta su alcuni supporti informatici acquisiti durante l'accesso.

I supporti informatici presso i quali tale documentazione potrebbe essere contenuta sono ovviamente sia i personal computer utilizzati dal contribuente siano essi anche destinati all'attività di elaborazione delle scritture contabili o meno, nonché tutti gli altri tipi di supporto utili alla conservazione e archiviazione di dati e documenti (floppy-disk², compact disk, chiavette Usb...).

Per il caso della contabilità «in nero», che potrebbe essere tenuta su un brogliaccio³, su agende calendario, block notes, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari, ma anche su supporti informatici, quali ad esempio un floppy disk, un cd, pen drive siamo in presenza di un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39, D.P.R. n. 600/1973, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentativi della situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere della prova contraria.

È legittimo l'accertamento induttivo basato sulla contabilità «in nero» contenuta in floppy disk, in quanto valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge.

In particolare, il ritrovamento di una «contabilità parallela», risultante da indicazioni contenute in floppy disk, determina la validità dell'accertamento induttivo basato su tali risultanze, senza che siano necessari ulteriori riscontri.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. c.c. 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.

Ne consegue che detta "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 citato art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli (Cass. 09-12-2013 n.27456 sez. T)4.

I documenti informatici sono elementi probatori dell'esistenza di documentazioni extracontabile.

La documentazione extracontabile estrapolata da floppy disk rinvenuti nel corso delle verifiche può fare emergere attività non dichiarate, consistenti nell'omesso rilascio di ricevute fiscali e movimentazioni bancarie su conti correnti intestati alla società, all'amministratore e ai soci.

Anche i supporti informatici possono legittimamente essere considerati documentazione extracontabile, al pari degli appunti, delle annotazioni personali, dei brogliacci o delle agende dell'imprenditore, da cui possono desumersi attività non dichiarate e, dunque, un grave indizio dell'incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni, consentendo perciò all'amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica del reddito.

Come è noto infatti ai fini dell'accertamento di operazioni non contabilizzate in via «ufficiale» è utilizzabile qualsiasi forma di documentazione astrattamente idonea a evidenziarne l'esistenza, a condizione che sia stata legittimamente rinvenuta nel corso di verifiche fiscali (Cass. 3222 del 2007, n. 2217 del 2006, n. 3222 del 2006).

I file estrapolati legittimamente dal pc dell'imprenditore, nei quali sia contenuta contabilità non ufficiale, costituiscono, in quanto scritture dell'impresa stessa, elemento probatorio presuntivo, utilmente valutabile, previa verifica della loro attendibilità.

Con la conseguenza che detti file non possono essere ritenuti dal giudice, di per sé, irrilevanti circa la prova della esistenza di operazioni non contabilizzate, senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni da essi risultanti e la comparazione delle stesse con gli ulteriori dati acquisiti e con quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente.

Anche la documentazione extracontabile estrapolata da supporti informatici, purché legittimamente acquisita, contribuisce alla formazione del quadro probatorio che il Giudice deve necessariamente valutare in sede di verifica di un accertamento analitico induttivo. (Cassazione ordinanza n. 5226 del 30/3/2012)

Prova presuntiva

In materia di accertamento delle imposte sui redditi, le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza ai fini della formazione del proprio convincimento e la «contabilità in nero», costituita da documenti informatici (cosiddetti «file»), estrapolati dai computer⁵ nella disponibilità dell'imprenditore, costituisce, elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, legittimamente valutabile, in relazione all'esistenza di operazioni non contabilizzate.

Ne deriva che tali documenti informatici non possono essere ritenuti dal giudice, di per sé, probatoriamente irrilevanti, 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 (Cassazione, sentenza n. 20902/2014).

In tema ricostruzione induttiva dei ricavi, la "contabilità in nero", costituita da fogli, quaderni e cartoncini dell'imprenditore, è prova del maggior reddito.

Ai sensi dell'articolo 39, c. 1, lett. D, del D.P.R. n. 600 del 1973 non si può escludere la valenza probatoria ex se della documentazione extra-contabile⁶.

La "contabilità in nero", costituita da appunti personali e informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'articolo 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli [articoli 2709 e ss. del codice civile](#)

"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".

Ne consegue che detta "contabilità in nero", per il suo valore probatorio, legittima di per sé, e a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli. (AS 21-10-2014 n.22265 sez. T -)

29 aprile 2016

Ignazio Buscema

NOTE

1 La contabilità parallela in nero fa scattare la prova presuntiva mediante l'accertamento induttivo a carico del soggetto verificato, che può semmai solo fornire la prova contraria a sostegno della propria contestazione, con conseguente spostamento dell'onere della prova sul contribuente (Cass. 15-06-2011 n.13061 sez. T).

2 E' legittimo l'accertamento basato sui dati rinvenuti nel floppy disk, anche se l'imprenditore li giustifica come preventivi di esito incerto, dal momento che il supporto informatico esaminato lascia trasparire una contabilità parallela. La documentazione extracontabile contenuta nel floppy disk dell'imprenditore può essere tranquillamente la base sulla quale muovere un accertamento fiscale. L'ufficio si è avvalso di un floppy disk, che ha rivelato "operazioni in uscita dai conti correnti bancari intestati al procuratore generale della società senza indicazione dei beneficiari e senza che di esse vi fosse traccia nella contabilità sociale". È perciò evidente che, in tale fattispecie, detta documentazione, pur in assenza di irregolarità contabili e inadempimenti di obblighi di legge, non può essere ritenuta dal giudice di per sé probatoriamente irrilevante senza che a tale conclusione conducano l'analisi dell'intrinseco valore delle indicazioni dalla stessa promananti e la comparazione di queste con gli altri dati acquisiti e quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente (sentenza del 9 marzo 2016, n. 4600, Corte di cassazione)

3 Con la sentenza n. 20675 dell' 1 ottobre 2014 a Corte di Cassazione ha legittimato l'accertamento induttivo, effettuato sulla base della documentazione extracontabile, costituita da fogli sui quali erano appuntati gli importi corrisposti a vario titolo ai lavoratori dipendenti.

4 In tema di accertamento delle imposte sui redditi (così come dell'IVA), la "contabilità in nero", o "parallela", costituita da appunti personali (brogliacci, block notes, agende...) ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39 (e, per l'IVA, dal D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 54](#)); ne consegue che detta "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, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli (Cass. 06-09-2013 n.20492 sez. V).

5 Con la sentenza n. 20899 del 3 ottobre 2014, la Corte di Cassazione ha legittimato l'accertamento extracontabile, in presenza di numerosi dati informatici, presenti nei personal computer aziendali, da cui vi evinceva una contabilità occulta parallela in ragione del raffronto con la documentazione e contabilità

ufficiale.

6 Con l'ordinanza n. 22265 del 21 ottobre 2014 la Corte di Cassazione " è ferma nel ritenere che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art.39, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dall'art.2709 c.c. e ss., 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. Ne consegue che detta "contabilità in nero", per il suo valore probatorio, legittima di per sè, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli