

Ispezione della contabilità con il brogliaccio

Cassazione civile, sez. tributaria, sentenza 06.11.2009 n. 23585 ([Rocchina Staiano](#))

La Cass. civ., 6 novembre 2009, n. 23585, uniformandosi a precedenti orientamenti giurisprudenziali (v. tra i più recenti, Cass. civ., Sez. III, sentenza 29 settembre 2005, n. 19132; Cass. civ., Sez. V, sentenza 27 marzo 2006, n. 6949; Cass. civ., Sez. V, sentenza 22 gennaio 2007, n. 1326; Cass. civ., Sez. V, sentenza 24 gennaio 2007, n. 1575), ha affermato che in tema di IVA, il rinvenimento di una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio (ma anche di agende-calendario, block notes, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari), costituisce indizio grave, preciso e concordante dell'esistenza di imponibili non riportati nella contabilità ufficiale, che legittima l'Amministrazione finanziaria a procedere ad accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Sull'argomento, la sentenza in esame precisa che mentre il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 4, dispone che "l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie", dal successivo art. 54, comma 2, si ricava che "l'infedeltà della dichiarazione", può anche "essere accertata mediante il ... controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni sulla scorta delle fatture ed altri documenti, delle risultanze di altre scritture contabili e degli altri dati e notizie" legittimamente raccolti dall'Ufficio e ciò "anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti".

Da ciò si ricava che la documentazione extracontabile legittimamente reperita presso la sede dell'impresa, quand'anche risolvendosi in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce elemento probatorio, ancorchè meramente presuntivo, utilmente valutabile in sede di accertamento iva, indipendentemente dal contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e di inadempimenti di obblighi di legge.

Ne consegue che, qualora, a seguito d'ispezione, venga rinvenuta presso la sede di un'impresa documentazione non obbligatoria, astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, tale documentazione, è legittimamente utilizzata dall'Ufficio, ai fini dell'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, in raffronto con la documentazione ufficiale. Ne consegue, altresì, che, in tal caso, 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, 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 (cfr., anche, Cass. civ., sez. V, sentenza 22 novembre 2006, n. 2217). E ciò tenendo, peraltro, conto del fatto che, ai fini del riconoscimento dell'efficacia probatoria della presunzione, non occorre che i fatti sui quali essa si basa siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignoto come l'unica conseguenza possibile dei fatti accertati, bastando, al riguardo, che l'operata inferenza sia effettuata alla stregua di un canone di probabilità, la cui sequenza e ricorrenza sia verificabile secondo le comuni regole di esperienza.

(Altalex, 22 dicembre 2009. Nota di [Rocchina Staiano](#). Cfr. nota su [Altalex Mese - Schede di Giurisprudenza](#))

| [ispezione](#) | [contabilità](#) | [brogliaccio](#) | [Rocchina Staiano](#) |

SEZIONE TRIBUTARIA

Sentenza 6 novembre 2009, n. 23585

Svolgimento del processo

L'Ufficio I.V.A., di Teramo notificava a M.M.G. avviso n. **** con il quale veniva rettificata la dichiarazione annuale 1993, con applicazione di una maggiore imposta per L. 5.400,000, oltre sanzioni pari a L. 16.880.000, in quanto nel corso di una verifica eseguita presso la società A. C. era stato rinvenuto un brogliaccio dal quale si rilevava l'omessa contabilizzazione di un imponibile per L. 45.000.000 per cessione di beni da parte di M.M.G., concessionaria della vendita in esclusiva dei prodotti della società C..

Tali risultanze erano state tutte trasfuse nel p.v.c. redatto a carico della contribuente ed in contraddittorio con la stessa.

Avverso l'avviso di rettifica M.M.G. proponeva tempestivo ricorso innanzi alla C.T.P. di Teramo, chiedendo l'annullamento dell'atto impositivo per carenza di motivazione e contestando, nel merito, la fondatezza della pretesa. Resisteva l'Ufficio.

La C.T.P. accoglieva il ricorso per insufficienza della motivazione dell'atto impugnato e l'inidoneità della documentazione allegata non confortata da alcun riscontro nella contabilità della contribuente.

Proponeva gravame l'Ufficio, deducendo la sufficienza della motivazione dell'atto notificato che recepiva le risultanze della verifica presso la società A. C. e sostenendo la legittimità della rettifica eseguita ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3. La C.T.R. dell'Abruzzo respingeva l'appello, confermando la sentenza di primo grado.

Avverso detta decisione il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate (Ufficio I.V.A. di Teramo) propongono ricorso per cassazione sulla base di un unico articolato motivo. M.M.G. resiste con controricorso.

Motivi della decisione

L'A.F. deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 nonchè insufficiente motivazione per avere la C.T.R., erroneamente interpretando la norma succitata, ritenuto che la documentazione extracontabile rinvenuta presso terzi fosse priva di rilevanza probatoria e lesiva del diritto di difesa della contribuente.

Si lamenta inoltre l'insufficienza della motivazione in quanto la C.T.R. non avrebbe dato il giusto valore alla documentazione allegata fin dal primo grado di giudizio e mai contestata dalla contribuente che non si era fatto carico di confutarne le risultanze.

Il motivo, articolato in due censure, è fondato.

Quanto al primo profilo, occorre ricordare che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3 nella dizione applicabile *ratione temporis*, così dispone:

"L'Ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno

diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionarie fatture di cui all'art. 51, nn. 2), 3) e 4), dagli elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonchè da altri atti e documenti in suo possesso".

Sulla base di tale norma questa Corte si è più volte pronunciata, ritenendo che, in tema di I.V.A., l'uso di elementi acquisiti nell'ambito di procedure riguardanti altri soggetti non viola disposizioni che regolano l'accertamento o il principio del contraddittorio, atteso che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 63, comma 1, dispone espressamente che, nell'ambito dei doveri di cooperazione con gli uffici, la Guardia di Finanza trasmette agli uffici stessi tutte le notizie acquisite, anche indirettamente, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e che l'art. 54, comma 2, cit. D.P.R. dispone che gli Uffici, a loro volta, possono procedere alla rettifica sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, tratte da atti e documenti in loro possesso, anche quando si tratti di verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti (cfr., ex multis, Cass. civ. sentt. nn. 9100 del 2001 e 19837 del 2005).

Quanto poi all'attendibilità di documentazione extra contabile è sufficiente sempre richiamare la giurisprudenza di questa Corte che ha ritenuto la piena attendibilità di un brogliaccio (ma anche di agende, calendario, block-notes, matrici di assegni, estratti di conti correnti bancari) per l'accertamento induttivo dell'imponibile ai fini IVA (Cass., 15.5.92, n. 5786) ed ha affermato che il rinvenimento di una contabilità informale, tenuta su un brogliaccio, costituisce indizio grave, preciso e concordante della esistenza di imponibili non riportati sulla contabilità ufficiale e, perciò, l'Amministrazione Finanziaria può procedere ad accertamento induttivo (v., per tutte, Cass. civ. sent. n. 6949 del 2006).

Nè, peraltro, nella specie, può ritenersi che sia stato violato il principio del contraddittorio o il diritto di difesa della contribuente, garantito dall'art. 24 Cost., dato che nel testo del ricorso si fa più volte riferimento al fatto che le risultanze della verifica eseguita presso la società A. C., della quale M.M.G., attuale resistente, era concessionaria della vendita in esclusiva dei prodotti, erano state trasfuse nel p.v.c. della ditta odierna intimata anche in contraddittorio con la stessa.

E' fondato, comunque, anche il vizio di omessa motivazione, la Commissione ha valorizzato talune manchevolezze istruttorie, omettendo però di valutare gli elementi emergenti dal processo verbale di constatazione perchè basato su fatti risultanti da una verifica eseguita presso terzi.

Tutto ciò premesso, il ricorso può essere accolto e la causa va rinviata per un nuovo più attento e completo esame ad altra sezione della C.T.R. dell'Abruzzo che provvederà anche al governo delle spese di questa fase di giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della sezione tributaria della Corte di cassazione, il 2 ottobre 2009.

Depositato in Cancelleria il 6 novembre 2009.

(da www.altalex.it)