# Sentenza del 11/07/2019 n. 18608 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Fatti di causa

il contribuente T.F., esercente attività di confezionamento di biancheria per la casa, in data 30.09.2009 riceveva la notifica dell'Avviso di accertamento n. xxxxxxxxxx/2009 con il quale l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Trani, in rettifica della dichiarazione dei redditi presentata per l'anno d'imposta 2006, accertava in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 1, del Dpr n. 600 del 1973, un reddito d'impresa ai fini Irpef pari ad Euro 270.637,00 (in luogo dei dichiarati Euro 28.300,00), conseguendone maggiori importi dovuti a titolo di Iva ed Irap.

La rettifica prendeva le mosse dal Processo Verbale di Costatazione redatto dalla Guardia di Finanza di Trani, all'esito di una verifica fiscale, nel corso della quale emergeva l'irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili, nonché l'esistenza di una contabilità parallela.

Il contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, eccependo la violazione di legge conseguente alla durata delle indagini finanziarie, che aveva ecceduto i limiti normativamente previsti, e l'infondatezza nel merito della pretesa erariale.

L'adito giudice di primo grado rigettava il ricorso, con sentenza n. 29 del 23.02.2011, ritenendo che "per quanto concerne la durata della verifica fiscale è indispensabile conteggiare i giorni di effettiva durata delle indagini", e comunque l'eventuale irrituale acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione normativa che tanto disponga. Con riguardo alle ulteriori eccezioni di parte, il Collegio di primo grado affermava che la sussistenza di una contabilità formalmente regolare non impedisce all'Ente accertatore, rinvenuta una contabilità parallela, di disattenderla procedendo alla verifica in via induttiva.

Contro la sentenza della CTP, il contribuente spiegava appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, reiterando i motivi già dedotti in sede di primo grado del giudizio.

Si costituiva l'appellata Agenzia delle Entrate e contestava ogni avversa censura sollevata dall'appellante, mediante controdeduzioni depositate in data 6.12.2011, ribadendo la legittimità della pretesa erariale e dell'adozione della metodologia dell'accertamento induttivo.

Il giudice d'appello, con sentenza n. 61 del 06.04.2012, respingeva il gravame formulato dal contribuente e confermava, per l'effetto, la pronuncia di primo grado.

Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia ha proposto ricorso per cassazione T.F., affidandosi a cinque motivi di impugnazione. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Ragioni della decisione

1.1. - Il contribuente contesta mediante il suo primo motivo di impugnazione, formulato ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 12, comma 5, della L. n. 212 del 2000, in quanto la pronuncia della CTR: "1) Pone in risalto il periodo di permanenza dei verificatori presso l'azienda e non la durata delle indagini; 2) non fa discendere dall'eccessiva durata delle indagini la nullità del conseguente avviso di accertamento, azzerando - di fatto - il disposto dell'art. 12, comma 5, della L. 212/2000, norma di rango primario nell'ordinamento tributario" (ric. p. 12).

1.2. - Con il secondo motivo d'impugnazione, che indica di proporre ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente rinnova la propria lamentela in materia di violazione o falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), del Dpr n. 600 del 1973, nonché del combinato disposto degli artt. 54 e 56 del Dpr n. 633 del 1972, per avere l'impugnata CTR errato nel ritenere "sussistenti i presupposti di legge per applicare il metodo induttivo sulla scorta del presupposto dell'esistenza di una contabilità parallela, atteso che non è stata rinvenuta alcuna contabilità parallela" (ric. p. 14).

1.3. - Il verificato, mediante il terzo motivo di ricorso, ripropone quindi la censura di violazione o falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), del Dpr n. 600 del 1973, in relazione al diverso profilo della "erronea motivazione su un punto decisivo della controversia" (ric. p. 14), in riferimento all'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., non avendo la CTR chiarito la ragione del ritenuto accertamento della tenuta di una contabilità in nero da parte del contribuente, conseguendone l'inversione dell'onere della prova.

1.4. - Con il suo quarto motivo di impugnazione l'accertato, invocando il disposto di cui all'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., critica la motivazione adottata dalla CTR, in quanto "si pone in contrasto con i principi statuiti dalla Suprema Corte, atteso che l'elenco preventivi posto a base della determinazione del reddito non costituisce contabilità 'in nero' idonea ad invertire l'onere della prova" (ric. p. 16).

1.5. - Il contribuente mediante il quinto motivo di ricorso lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., per avere il giudice del merito "illegittimamente" invertito l'onere probatorio, in assenza di una contabilità aziendale parallela idonea a giustificare tale inversione.

2.1. - Mediante il primo motivo di ricorso il contribuente si duole della violazione di legge in cui sarebbe incorsa la Commissione Tributaria Regionale impugnata per aver ritenuto, relativamente all'asserita eccessiva durata delle indagini fiscali, che "il termine ... attiene alla

permanenza dei verificatori nei locali dell'azienda e non alla durata della procedura ispettiva (...) Nella fattispecie, le operazioni di verifica si sono esaurite nel previsto termine di legge. In ogni caso, per il principio di legalità, giammai la ipotetica violazione del termine avrebbe implicato la nullità degli elementi raccolti, non essendo tale sanzione espressamente prevista dalla legge (nulla poena sine lege praevia)" (sent. CTR p. 2).

Nello specifico, il ricorrente deduce che la verifica fiscale, iniziata in data 18.09.2006, si è protratta per oltre 30 giorni, essendosi conclusa solo in data 18.12.2006, con la stesura del processo verbale di costatazione. Pertanto, a dire del ricorrente, vertendosi in materia di violazione di un termine perentorio, "al contrario di quanto asserito dalla CTR di Bari il superamento del termine comporta, inevitabilmente, la nullità del successivo avviso di accertamento" (ric. pp. 12 e 13).

La doglianza risulta infondata in quanto, come correttamente osservato dal contestato giudice dell'appello sul fondamento della stessa giurisprudenza di legittimità, "il termine di cui all'art. 12, comma 5, L. n. 212/2000 si riferisce alla "permanenza" dei verificatori nei locali del contribuente, e non alla durata della procedura di verifica", Cass. sez. V, sent. 27.09.2011 n. 19692. Costituisce, infatti, orientamento ormai consolidato e condivisibile di questa Corte, cui s'intende pertanto assicurare continuità, il principio secondo cui "in tema di verifiche tributarie, il comma 5 dell'art. 12 della l. n. 212 del 2000, nel fissare agli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria il termine di trenta giorni lavorativi (successivamente prorogabile) di permanenza presso la sede del contribuente, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa ivi svolta, escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi; né, in materia, assumono ancora rilevanza le disposizioni, peraltro di natura meramente amministrativa, assunte - come il d.m. Finanze 30 dicembre 1993 - per mere finalità di autorganizzazione e di coordinamento della capacità operativa dell'Amministrazione finanziaria da destinare all'azione accertatrice", Cass. sez. V, sent. 12.05.2017 n. 11878.

Tanto più, è opportuno rammentare, che il cit. art. 12, al comma 5 così recita: "la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi" e, per quanto di nostro interesse, "prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni".

In sostanza, deve escludersi che il termine di trenta giorni sia, come invece sostiene il verificato, un termine perentorio di durata del complessivo accertamento, dovendo lo stesso riferirsi soltanto ai giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso il contribuente, e potendo anche essere prorogato in ipotesi di "particolari complessità", che rendano necessario la procrastinazione dell'accertamento fiscale.

In tal senso, questa Corte ha già avuto modo di precisare che "la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non determina la decadenza del

fisco dal potere/dovere di accertare il debito del contribuente e, quindi, non inficia la validità dell'accertamento, poiché non si tratta di un termine perentorio, in mancanza di una specifica disposizione in tal senso e attesa l'incongruità di una siffatta qualificazione rispetto alla sua ratio ed alla possibilità di deroga con il mero consenso motivato del dirigente interno", Cass. sez. V, sent. 17.07.2014 n. 16323.

Neppure può ritenersi che il mancato rispetto di detto termine possa di per sé comportare la nullità del successivo Avviso di accertamento, atteso che, in materia tributaria, non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, eccetto i casi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio.

Questi principi sono stati più volte ribaditi dal giudice di legittimità, il quale ha chiarito che la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente "non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati", Cass. sez. V, sent. 15.04.2015 n. 7584 (in senso conforme, cfr. anche Cass. sez. V, sent. 16.12.2011 n. 27149).

Alla luce di quanto precedentemente argomentato, il primo motivo di ricorso risulta infondato e deve essere, pertanto, respinto.

2.2. -

2.3. -

2.4.-

2.5. - Il secondo, terzo, quarto e quinto motivo di impugnazione possono essere trattati congiuntamente, stante la loro intima connessione, attenendo tutti alla affermata illegittima applicazione dell'accertamento induttivo dei redditi d'impresa, conseguendone l'impropria inversione dell'onere della prova.

L'odierno ricorrente censura l'impugnata CTR per aver sostenuto che "l'asserita tenuta regolare della contabilità aziendale stride apertamente con quanto riportato nel p.v.c. redatto dalla G.d.F all'esito della verifica fiscale, dal quale - al contrario - è dato evincere la sussistenza di gravi, numerose e ripetute irregolarità contabili, rese ancor più evidenti dal rinvenimento nel PC aziendale di una contabilità parallela, ex se idonea e sufficiente a giustificare il ricorso al metodo induttivo utilizzato dall'Ufficio" (sent. CTR. p. 3).

In particolare, la Commissione Tributaria d'appello, a dire del contribuente, non avrebbe valutato "in maniera approfondita", le risultanze del Pvc redatto dalla Guardia di Finanza, atteso che nel caso de quo non sarebbe stata rinvenuta alcuna contabilità aziendale parallela, "ma solo un 'file' con la dizione elenco preventivi, da cui sono desumibili gli importi preventivati ai singoli clienti

nonché gli importi denominati 'di cui' che trovano corrispondenza con gli importi fatturati (cfr. pag. 6 dell'avviso di accertamento), tanto che la determinazione della merce venduta in evasione d'imposta è stata determinata sulla scorta dell'applicazione di una percentuale di ricarico (cfr. pagg. 30, 31, 32 e 33 del p.v.c.)" (ric. p. 13).

L'elenco preventivi, rinvenuto nel computer aziendale, non costituirebbe una contabilità "in nero" - rinvenendosi, invero, solo lievissime irregolarità, riscontrate dai militari verificatori, del tutto ininfluenti ai fini della determinazione del reddito d'impresa - tale da giustificare l'accertamento induttivo, e consentire la conseguente inversione dell'onere della prova.

In definitiva, il verificato asserisce che "nel caso in esame, non sussistendo alcuna contabilità in nero, come già in precedenza evidenziato, non è possibile procedere all'accertamento del reddito in via induttiva, con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente" (ric. pp. 14 e 15).

Le suddette contestazioni risultano infondate. Questa Corte ha già chiarito che "in tema 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 "files"), estrapolati dai computers 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", Cass. sez. V, sent. 03.10.2014 n. 20902.

In merito, come più volte ribadito da questo Giudice, nella prova per presunzioni i requisiti di gravità, precisione e concordanza, richiesti dall'art. 2729 cod. civ. affinché 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, e la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità.

Orbene nel caso che ci occupa, il "fatto noto" è costituito dai molteplici dati rinvenuti nel personal computer senza che vi sia un riscontro nella documentazione cartacea. Rispetto a questo fatto noto la contestata CTR ha valutato sussistenti i requisiti di gravità, concordanza e precisione degli indizi, unitamente ad una pluralità di ulteriori elementi inerenti l'attività commerciale (quali l'irregolarità delle scritture, derivante dal raffronto della documentazione acquisita con quella contabile (registro IVA vendite); versamenti nel conto cassa effettuati dal verificato al fine di fornire una provvista alla cassa, che altrimenti avrebbe assunto un saldo negativo; le numerose e gravi incongruenze rinvenute dall'esame delle fatture attive, degli estratti conto bancari e dei pagherò cambiari; nonché le giacenze fisiche delle merci sintomo di vendite effettuate in evasione dell'imposta) e, con valutazione che ad essa compete e non è sindacabile in sede di legittimità ove correttamente motivata, la CTR ha ritenuto sussistenti i presupposti per l'accertamento effettuato ai sensi dell'art. 39, comma 1, Dpr n.600 del 1973.

Del resto, costituisce principio ormai consolidato, in seno alla giurisprudenza di legittimità, quello secondo cui "nell'accertamento delle imposte sui redditi, la c.d. "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. cod. civ. 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. sez. V, sent. 16.11.2011 n. 24051 (ex multis, cfr. anche Cass. sez. V, ord. 30.10.2018, n. 27622; Cass. sez. V, ord. 23.05.2018, n. 12680; Cass. sez. VI-V, ord. 11.07.2016, n. 14150). Quanto appena evidenziato deve trovare applicazione anche in riferimento ai documenti informatici, estrapolati legittimamente, nel corso delle operazioni ispettive, dal computer nella disponibilità dell'imprenditore accertato, nel quale sia contenuta una contabilità non ufficiale.

A fronte degli elementi indiziari raccolti dai verificatori verbalizzanti, al giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza della pretesa impositiva, è demandato il compito di valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli articoli 2727 e ss. e 2697, secondo comma, cod. civ.

Nella specie risulta pacifico, come rilevato dalla gravata Commissione, che "né, a fronte delle plurime condotte evasive contestate, il contribuente ha mai addotto, - neppure in sede contenziosa - eventuali cause giustificative di merito, essendosi limitato ad eccepire la presunta irritualità del metodo induttivo adottato, ovvero, a qualificare come "lievissime ed ininfluenti" le contestate violazioni di legge configurate in relazione ad una contabilità aziendale tenuta in maniera del tutto surrettizia, come analiticamente scandagliata dalla G.d.F e descritta nel p.v.c redatto a conclusione della citata verifica fiscale" (sent. CTR p. 3). Parimenti, nel Pvc reso dalla Guardia di Finanza di Trani, si dà atto che il contribuente "non è stato in grado di fornire, ai verbalizzanti richiedenti, alcun chiarimento circa la provenienza della liquidità".

Tale dato deve considerarsi accertato, in quanto il contribuente non ha avuto cura di contrastare quanto verificato, prima dai militari verbalizzanti e poi dai giudici di primo e secondo grado, esponendo a questa Corte gli elementi di fatto dai quali dedurre la natura non elusiva dell'attività economica svolta, neppure indicando, in modo specifico, in quali documenti dei precedenti gradi di merito, e mediante quali formule, abbia assolto all'onere probatorio su di esso gravante, onde consentire a questo giudice di legittimità di accertare la fondatezza, rilevanza e tempestività, delle argomentazioni difensive proposte, prima ancora di stimarne la decisività, limitandosi piuttosto il ricorrente a contestare genericamente gli elementi forniti dalla Agenzia delle Entrate.

In conseguenza, i motivi di gravame in esame devono essere anch'essi respinti.

Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza, e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso proposto da T.F., e lo condanna alla rifusione, in favore della controricorrente Agenzia delle Entrate, delle spese di lite del presente giudizio di legittimità, che liquida in complessivi Euro 7.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 16 maggio 2019.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza