

ACCERTAMENTO

Accertamento: utilizzabili gli appunti riportati su un “post-it”

di Marco Bargagli

Al momento dell'avvio di una verifica fiscale, l'[articolo 52 D.P.R. 633/1972](#) rubricato “**accessi, ispezioni e verifiche**” richiamato - ai fini delle imposte sui redditi - dall'[articolo 33 D.P.R. 600/1973](#), disciplina il **potere di accesso e ricerca** all'interno dei locali **nella disponibilità del contribuente ispezionato**.

In particolare, nel **luogo ove il contribuente esercita un'attività commerciale, agricola, artistica o professionale (c.d. domicilio fiscale)**, l'Amministrazione finanziaria può effettuare **mirate ricerche finalizzate al reperimento e all'acquisizione di documenti** relativi **all'attività svolta dal soggetto passivo**.

Circa la **rilevanza** della **documentazione extracontabile**, si cita l'orientamento espresso dalla **prassi operativa** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018](#) del **Comando Generale della Guardia di Finanza** volume II - parte III - capitolo 2 “**Poteri esercitabili**”, pagg. 22 e ss.), ove è stato chiarito che **le conseguenze previste** in tema di **distruzione e occultamento delle scritture contabili** possono estendersi, a determinate condizioni, anche alla **documentazione “extracontabile”**.

Infatti:

- tale documentazione, pur non rientrando tecnicamente nella categoria dei “*libri, registri e scritture obbligatorie*”, **risulta comunque riconducibile** alle previsioni di cui all'[articolo 22, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), il quale sancisce che, per ciascun affare, devono essere **ordinatamente conservati**, gli originali delle **lettere**, dei **telegrammi** e delle **fatture ricevute** e le **copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse**;
- secondo l'[articolo 52, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture **che si trovano nei locali in cui si esercita l'attività**, ivi compresi quelli la cui **tenuta e conservazione non sono obbligatorie**.

Quindi in **sede di verifica fiscale** e, segnatamente **all'atto dell'accesso**, è necessario che i verificatori:

- **avanzino al contribuente o a chi lo rappresenta esplicita richiesta**, da formalizzare adeguatamente nel **processo verbale di verifica all'uopo compilato**, di **esibizione dei documenti contabili** obbligatoriamente detenuti ed eventualmente, in relazione a specifiche esigenze ispettive, di **particolari documenti extracontabili**, rappresentando formalmente le **conseguenze derivanti dal rifiuto di esibizione, dalla falsa**

dichiarazione di non possesso, dall'occultamento o comunque dalla sottrazione all'ispezione;

- **diano precisa e dettagliata contezza**, nell'ambito del citato processo verbale, **del rifiuto, della dichiarazione di non possedere quanto richiesto, dell'occultamento o della sottrazione**, ponendo **particolare attenzione e scrupolo** a che detti comportamenti siano chiaramente riferibili a singoli documenti o scritture e **provengano da un soggetto legittimato, da identificarsi tendenzialmente nel contribuente sottoposto a controllo o nel suo rappresentante.**

In relazione alla rilevanza della **documentazione extracontabile** ai fini dell'accertamento di maggiori redditi è intervenuta, in **sede di legittimità**, la **suprema Corte di cassazione con l'ordinanza n. 29546 del 16.11.2018**.

I giudici, in particolare, **hanno confermato l'utilizzabilità di appunti manoscritti riportati su un "post-it" rinvenuto dalla Guardia di Finanza presso un cliente di un'impresa**, sul quale era annotato un **prezzo superiore della merce rispetto a quanto dichiarato nelle fatture di vendita**.

A parere degli Ermellini proprio con riguardo al citato "post-it" **rinvenuto in sede di verifica presso la sede di un altro contribuente**, giova richiamare il principio **già affermato in sede di legittimità**, secondo il quale, in tema di **accertamento delle imposte sui redditi**, l'[articolo 39, comma 1, lett. c, D.P.R. 600/1973](#) consente di **procedere alla rettifica del reddito** anche quando **l'incompletezza della dichiarazione risulta "dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti"**, da cui **derivino presunzioni semplici**, desumibili anche da **documentazione extracontabile** ed in particolare da **"contabilità in nero"**, costituita da **appunti personali ed informazioni dell'imprenditore**, dovendo **"ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli articoli 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"**.

Sullo specifico punto, come si legge in sentenza, vengono richiamate:

- la questione **risolta in passato dai Supremi giudici**, relativa ad un **avviso di accertamento** fondato sulla **documentazione extracontabile di un altro contribuente, reperita in sede di verifica nei confronti di quest'ultimo** (Cfr. **Corte di cassazione, sez. 5, sentenza n. 20094 del 24.09.2014**);
- la vicenda relativa alla **ricostruzione di redditi di una persona fisica** derivanti da una **collaborazione coordinata e continuativa in favore di una società**, operata mediante il ricorso a **"brogliacci"** reperiti presso la sede di quest'ultima, nonché **presso l'abitazione dell'amministratore e dei soci** (Cfr. **Corte di cassazione, sez. 5, sentenza n. 24051 del 16.11.2011**).

In definitiva, in linea con le disposizioni previste dall'[articolo 39, comma 1, lett. d, D.P.R. 600/1973](#), i **dati ed elementi** acquisiti **esternamente al regolare impianto contabile del contribuente**, e utilizzati ai fini della **ricostruzione di singole componenti**, possono consistere

sia in **prove dirette, materiali o documentali**, sia in **elementi indiziari o ragionamenti presuntivi o logico-deduttivi** che, però, devono essere **gravi, precisi e concordanti**, quindi particolarmente **consistenti e connotati di una forte valenza dimostrativa o sintomatica** (Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, [circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume III - parte V - capitolo 1 ***“Le metodologie di controllo basate su prove presuntive: il riscontro indiretto - presuntivo”***, pag. 6).

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)