
La distruzione della contabilità ipoteca la detrazione IVA

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 15 Ottobre 2011

in caso di smarrimento/distruzione della contabilità, anche senza colpa, il contribuente deve produrre copia dei documenti per poter validamente detrarre l'IVA

In tema di IVA, spetta al contribuente dimostrare la legittimità e la correttezza della detrazione attraverso le corrispondenti fatture ed i registri ove le stesse figurano regolarmente annotate. Pertanto, in caso di furto o incendio della contabilità – anche dovuti a caso fortuito – per ottenere il beneficio è necessario provvedere alla ricostruzione del volume d'affari e dei costi sostenuti, con l'aiuto dei clienti e dei fornitori e di copia dei relativi documenti fiscali, non essendo la denuncia di furto di per se sufficiente a dare prova dei fatti controversi, se priva della precisa indicazione riguardante le singole fatture ed il loro contenuto specifico (Cass. n. 1650/2010).

Tale principio è stato di recente ribadito dal massimo giudice di legittimità (Cass. n. 5182/2011), il quale ha precisato che la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente in sede di rivalsa per l'acquisizione di beni e servizi inerenti l'esercizio di impresa (art. 19 del DPR n. 633/1972) postula che il contribuente stesso sia in possesso delle relative fatture, le annoti in apposito registro (istituito ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 633/1972) e conservi sia l'uno che le altre, a mente del successivo art. 39. Tutto ciò è necessario per consentire al fisco di verificare la rispondenza dei documenti contabili con quanto evidenziato nella dichiarazione fiscale e, in caso di divergenza (o mancanza), l'ente impositore è tenuto all'accertamento in rettifica, depennando le poste che non trovino riscontro.

La Corte, in particolare, ha precisato che la disciplina IVA *“si conforma al criterio secondo cui la dimostrazione dei fatti costitutivi di un credito deve essere offerta da chi lo faccia valere e, sul piano probatorio, introduce limitazioni ai mezzi di prova, esigendo atti scritti, compilati e tenuti con specifiche modalità”*. Pertanto, ove il contribuente dimostri – come nei fatti di causa - di essere nell'impossibilità di acquisire presso i fornitori di beni o dei servizi copia delle fatture (andate perse a causa di furto o, come nella fattispecie, di incendio), trova applicazione la regola generale fissata dall'art. 2724, n. 3, c.c., secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, ne' trasferisce lo stesso a carico dell'ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti.

La pronuncia va nel solco già tracciato da ormai consolidata giurisprudenza (*ex multis*, Cass. n. 6341/2002, n. 13605/2003, n. 21233/2006, n. 9610/2008, n. 14034/2011) ed è del tutto coerente con le peculiarità del tributo IVA e del relativo meccanismo di applicazione che si svolge attraverso la fatturazione, al rivalsa, la deduzione ed il versamento. Si attua così il sistema di liquidazione dell'imposta per auto accertamento, nel senso che è lo stesso

contribuente ad accertare, ad ogni versamento, il proprio debito di imposta, ma anche a calcolare – in caso di maggiori acquisti rispetto all’IVA incassata dai clienti – il proprio credito d’imposta.

Nel sistema dell’IVA, il principio della detrazione disciplinato dall’art. 19 del DPR n. 633/1972 è esplicitamente subordinato al possesso della documentazione adeguata (fattura, bolla doganale etc...), ma anche all’annotazione del documento nel registro tenuto ai sensi dell’art. 25, nel rispetto delle regole civilistiche richiamate dal successivo art. 39 (*“Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti”*) ed all’evidenziazione del credito nella dichiarazione annuale; infatti, il diritto alla detrazione matura quando l’IVA diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione, rispettando le stesse condizioni esistenti nell’anno in cui si è perfezionato il diritto.

D’altro canto, non è fuori di luogo ricordare che l’art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997, in caso di omessa presentazione della dichiarazione IVA, precisa che *“per determinare l’imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell’anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite”*.

In altre parole, la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 17158/2005) è concorde nel ritenere che, nell’ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, non sussiste la possibilità del riconoscimento di effetti favorevoli per il contribuente, in quanto la lettera e la *ratio* dell’articolo 37 del D.P.R. n. 633/1972 *“inducono a ritenere che la dichiarazione annuale costituisce l’unico strumento indefettibile per riconoscere il diritto alla detrazione dell’imposta... La dichiarazione, tra le altre funzioni, ha quella di rappresentare la liquidazione definitiva del debito o del credito dell’Amministrazione, che è così messa nella condizione di esercitare gli opportuni controlli, sicché la sua mancanza assegna automaticamente il potere di accertamento induttivo* (nello stesso senso, Cass. n. 14505/2001 e n. 14903/2001).

La sentenza n. 5182/2011 si segnala, tuttavia, perché amplia i mezzi di prova consentiti al contribuente nel processo tributario, superando il limite generale previsto dall’art. 7 c. 4 del D.Lgs. n. 546/1992 che espressamente esclude il giuramento e la prova testimoniale. Tale esclusione – peraltro già vigente nel vecchio processo ed uscita indenne dal giudizio di costituzionalità con la sent. n. 18/2000 – trae giustificazione nella natura documentale del processo tributario il quale, oltre a non essere affatto informato ai principi dell’oralità, non è neanche strutturato (anche in termini di economia processuale) in modo tale da gestire l’acquisizione di una prova di così complessa valutazione

Il richiamo all’art. 2724, n. 3, c.c., formulato dal giudice di legittimità introduce quindi un’interessante deroga, che consente di superare la limitazione ai mezzi di prova presente nel giudizio innanzi le Commissioni tributarie, ovviamente nell’ipotesi – come quella oggetto del pronunciamento – di incolpevole impossibilità di acquisire copia delle fatture attestanti i costi sostenuti, che deve comunque ritenersi prioritaria.

In conclusione il contribuente, se impossibilitato al riscontro con i soggetti emittenti i documenti fiscali necessari all’amministrazione per verificare la legittimità della detrazione d’imposta, può egualmente dimostrare la veridicità delle operazioni fiscali realizzate mediante conferma testimoniale, cioè con dichiarazioni rilasciate da terzi, al di fuori del processo, che entrano nel giudizio in forma documentale per formare il convincimento del giudice.

15 ottobre 2011
Valeria Fusconi