
Smarrimento delle scritture contabili, spetta sempre al contribuente l'onere della prova

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 30 Ottobre 2014

lo smarrimento delle scritture contabili è sempre un problema per il contribuente in caso di verifica e contenzioso fiscale: ecco come l'onere della prova si scarica sul contribuente, in particolare sul contribuente fallito e rappresentato dal curatore

Con l'ordinanza n. 19956 del 22 settembre 2014 (ud. 19 giugno 014) la Corte di Cassazione torna ad occuparsi di smarrimento di scritture contabili, a seguito della revisione della sentenza del giudice del merito che aveva esonerato il contribuente dall'onere di provare i movimenti bancari, per effetto dello smarrimento incolpevole della documentazione contabile, senza in alcun modo giustificare le ragioni per le quali ha ritenuto che detto smarrimento potesse effettivamente ritenersi incolpevole (nè dagli atti di causa è possibile intendere se come e quando la documentazione di cui trattasi sia stata smarrita, mentre trovavasi nella materiale detenzione del contribuente medesimo o della GdF che l'aveva sottoposta a sequestro) e senza in alcun modo giustificare le ragioni per le quali il difetto oggettivo della documentazione in questione avrebbe dovuto considerarsi motivo di impedimento per la dimostrazione della natura delle movimentazioni bancarie considerate, anche in considerazione dei riscontri che di dette movimentazioni non possono non essere stati indicati nel PVC della Guardia di Finanza acquisito al processo.

La sentenza

Per la Suprema Corte, *“un siffatto modo di argomentare costituisce palese violazione dei consolidati principi in subiecta materia (si veda, per tutte, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21233 del 29/09/2006), secondo i quali: 'In tema di IVA, la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa è subordinata, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, alla relativa prova, che dev'essere fornita dallo stesso contribuente mediante la produzione delle fatture e del registro in cui vanno annotate; nel caso in cui il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre tali documenti (nella specie, a causa di furto) e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724 c.c., n. 3, 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, nè 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".

Breve analisi giurisprudenziale

Con la sentenza n. 587 del 15 gennaio 2010 (ud. del 5 novembre 2009) la Corte di Cassazione aveva già avuto modo di affermare che, nel processo tributario, *"... nel caso in cui il contribuente si trovi nell'incolpevole impossibilità di produrre documentazione contabile a prova contraria (a causa di furto o, come nella fattispecie, di incendio), trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724 cod. civ., n. 3, 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, né 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 (Cass. nn. 10174/1995, 13605/2003, 21233/2006)".*

Sempre la Corte di Cassazione, con sentenza n. 1650 del 27 gennaio 2010 (ud. del 3 dicembre 2009) ha confermato il principio secondo cui il furto della documentazione contabile non libera il contribuente dall'onere probatorio, consentendogli, di converso, l'utilizzo di qualsiasi strumento, anche testimoniale. *"Secondo il consolidato orientamento di questa S.C., nella disciplina dell'IVA, di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente (in sede di rivalsa) per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa (art. 19) postula che il contribuente stesso sia in possesso delle relative fatture, le annoti in apposito registro (art. 25), ed inoltre conservi le une e l'altro (art. 39); l'ufficio, in presenza di una denuncia annuale che faccia valere le suddette poste a credito, è legittimato ed è tenuto all'accertamento in rettifica, depennando tali poste, ove non trovino rispondenza in quelle fatture ed in quel registro (art. 54, comma 2). Detta disciplina, quindi, 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. La citata normativa, peraltro, non si occupa dell'ipotesi dell'incolpevole impossibilità di produrre gli indicati scritti (come nella specie, per averne denunciato il furto). Pertanto, ove il contribuente dimostri di essere nell'impossibilità di acquisire presso i fornitori dei beni o dei servizi copia delle fatture, si deve fare riferimento alla regola generale fissata dall'art. 2724 c.c., n. 3. Secondo tale disposizione la perdita senza colpa del documento, che occorra alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole, non integra ragione di esenzione dall'onere della prova, né sposta il medesimo sulla controparte, ma rileva esclusivamente come situazione che autorizza la prova per testimoni (o per presunzioni), in deroga ai limiti per essa previsti. In applicazione della suddetta norma, è da ritenersi che l'incolpevole perdita della contabilità non introduca una presunzione di veridicità di quanto in proposito denunciato dal contribuente agli organi di polizia, sì che un'autodichiarazione del contribuente avente ad oggetto un elenco di dette fatture, ancorché dettagliato, è insufficiente al fine, dovendo tale indizio trovare conferma testimoniale o presuntiva, se non è possibile il riscontro con le fatture emesse tramite la tenuta della regolare contabilità del soggetto emittente delle stesse (Cass. nn. 18019/09, 9919/08,*

21233/06, 13605/03)”. Nel caso di specie, *“il soggetto avrebbe dovuto provare di avere smarrito incolpevolmente i documenti ed, al fine di fornire taledimostrazione, non era sufficiente la deduzione di aver denunciato il furto della stessa. È stato, peraltro, puntualizzato che la perdita incolpevole della documentazione, di per sé ed in assenza di elementi di riscontro, non può giustificare i costi: l’onere di provare i fatti che legittimano il riconoscimento dei costi grava sul contribuente; quando costui non è in grado di dimostrare la fonte che giustifica la detrazione per avere denunciato un furto della contabilità, non spetta all’amministrazione di operare un esame incrociato dei dati contabili ma al contribuente di attivarsi, attraverso la ricostruzione del contenuto delle fatture emesse; con l’acquisizione, presso i fornitori, della copia delle medesime (Cass. n.9919/08, cit.); né una denuncia di furto è di per se stessa sufficiente adare prova dei fatti controversi, se priva della precisa indicazione riguardante le singole fatture e il loro contenuto (Cass. n. 13605/03,cit.)”*.

Da tali principi discende l’erroneità della tesi per la quale la denuncia di furto (come di smarrimento o di perdita incolpevole) della documentazione contabile esoneri il contribuente dall’obbligo di provare la deducibilità dei costi, esposti in dichiarazione, che si assume desumibile da quella documentazione.

Sempre su queste pagine abbiamo avuto modi di commentare la sentenza n. 25713 del 9 dicembre 2009 (ud. del 27 ottobre 2009), con cui la Corte di Cassazione ha ammesso la prova testimoniale nel processo tributario, nel caso in cui il contribuente dimostri di trovarsi nell’incolpevole impossibilità di produrre i documenti richiesti (nella specie, a causa di furto) e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trovando applicazione la regola generale prevista dall’art. 2724 c.c., n. 3, 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, né 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 .

E con la sentenza n. 20580 del 7 ottobre 2011 (ud. del 13 aprile 2011) la Suprema Corte di Cassazione ha confermato che la contestazione mossa al contribuente circa l’indebita detrazione dell’IVA pagata per l’acquisizione di beni o servizi, nell’ipotesi di furto o incendio, determina la necessità per il contribuente di attivarsi attraverso la ricostruzione del contenuto delle fatture emesse, con l’acquisizione presso i fornitori di copia delle medesime, ovvero di utilizzare mezzi di prova alternativi (testimoni o presunzioni). *“Qualora ... l’Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l’indebita detrazione dell’IVA pagata per l’acquisizione di beni o servizi, secondo il consolidato orientamento di questa Corte spetta al contribuente l’onere di provare la legittimità e la correttezza della detrazione mediante l’esibizione delle corrispondenti fatture annotate nell’apposito registro”*. Richiamando precedenti pronunce la Corte afferma che *“quando il predetto soggetto non è in grado di dimostrare la fonte che giustifica la detrazione per aver denunciato un furto della contabilità, non spetta all’Amministrazione operare un esame incrociato dei dati contabili ma al contribuente attivarsi attraverso la ricostruzione: del contenuto delle fatture emesse, con l’acquisizione - presso i fornitori -della copia delle medesime. Nè la denuncia di furto è di per se stessa sufficiente a dare prova dei fatti controversi, se priva della precisa indicazione riguardante le singole fatture e il loro contenuto specifico (Cass. nn. 1650/2010, 13605/2003)*

”. Nel caso in cui il contribuente, o il curatore nominato a seguito di suo fallimento, dimostri di trovarsi nell’incolpevole impossibilità di produrre le fatture ed il registro, *"nella specie, a causa di incendio avvenuto nella sede della società prima della dichiarazione di fallimento, e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trova applicazione la regola generale prevista dall’art. 2724 c.c., n. 3, 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, né 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 (Cass. nn. 5182/2011, 21233/2006)"*. Nè deve ritenersi escluso il potere di procedere all’accertamento induttivo previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55, c. 2, n. 2, peraltro non ricorrente nella specie, in quanto questo *"presuppone il solo fatto materiale dell’emessa conservazione delle scritture contabili, a prescindere dalla sussistenza di una responsabilità a qualunque titolo del contribuente in ordine al verificarsi dell’evento, essendo indifferente, in quanto non richiesto dalla norma, che tale omissione sia conseguenza di un’azione dell’onerato cosciente e volontaria, prima ancora che colposa o dolosa, o che l’evento non sia stato evitabile anche usando con la massima diligenza: in applicazione di tale principio la S.C. ha ritenuto legittimo l’accertamento induttivo in una fattispecie in cui la documentazione contabile era stata distrutta da un incendio del quale il contribuente non era stato ritenuto responsabile"* (Cass. n. 20025/2010).

Questa ennesima sentenza (tesa a confermare da una parte il principio che lo smarrimento della documentazione non libera il contribuente dall’onere probatorio e dall’altra parte che autorizza il contribuente ad utilizzare la prova per testimoni o per presunzioni) si discosta, comunque, da una precedente pronuncia della Corte che (per un caso di furto della documentazione) ha assunto atteggiamenti diversi, non consentendo la prova testimoniale: la sentenza n. 9919 del 23 gennaio 2008 (dep. il 16 aprile 2008), ove la Corte di Cassazione ha ritenuto che l’onere probatorio possa essere assolto solo *"attraverso la ricostruzione del contenuto delle fatture emesse, con l’acquisizione - presso i fornitori - della copia delle medesime"*.

30 ottobre 2014

Francesco Buetto

1 BUETTO, *I testimoni entrano nel processo tributario*, in [www.https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com).

2 In senso conforme sentenza n. 5182 del 4 marzo 2011 (ud. del 26 ottobre 2010) ove la Corte di Cassazione ha confermato il principio secondo cui la perdita, pur incolpevole, dei documenti contabili non esonera la parte dall’onere della prova, consentendo però al contribuente la ricostruzione delle scritture contabili andate distrutte attraverso elementi desumibili dal corredo dei documenti in possesso di clienti e fornitori. *"Pertanto, ove il contribuente, nella specie, il curatore fallimentare, dimostri di esser nell’impossibilità di acquisire presso i fornitori dei beni o dei servizi copia delle fatture, si deve fare riferimento alla regola generale fissata dall’art. 2724 c.c., n. 3. Secondo tale disposizione la perdita senza colpa del documento, che occorra alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole, non integra ragione di esenzione dall’onere della prova, nè sposta il medesimo sulla controparte, ma rileva esclusivamente come situazione autorizzativa della prova per testimoni (o per presunzioni), in deroga ai limiti per essa previsti"*.

3 Cfr. sul tema il pregevole intervento di ANTICO-FARINA, *Utilizzabilità della testimonianza nel processo tributario: revirement della Cassazione?*, in “*Il fisco*”, n. 3/2010, pag. 367.