

Cass., sent. n. 25713 del 9 dicembre 2009

FURTO DELLA CONTABILITÀ E PROVA TESTIMONIALE

di Alessandro Borgoglio

La prova per testimoni, non ammessa nel processo tributario per espressa previsione normativa, è stata invece ritenuta ammissibile da parte dei Giudici di legittimità, che ne hanno consentito l'utilizzo, a favore del contribuente, a seguito della perdita di disponibilità delle scritture contabili obbligatorie, per fatti non imputabili a quest'ultimo. Nel presente articolo, dopo aver analizzato la sentenza in commento, vengono illustrati i precedenti giurisprudenziali, concludendo, quindi, con alcune considerazioni di sintesi.

La sentenza della Corte di Cassazione del 9 dicembre 2009, numero 25713, ha suscitato un notevole interesse¹ per aver ammesso la possibilità della prova testimoniale nel processo tributario. Tale eventualità, peraltro, come si vedrà nel prosieguo, è stata vincolata all'esistenza di precise circostanze.

La Suprema Corte ha confermato, così, un orientamento che, ormai da tempo, pare essersi consolidato sul tema.

L'interesse circa una simile posizione della giurisprudenza di legittimità nasce dal suo contrasto con l'articolo 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992², che vieta, appunto, l'ammissione della prova testimoniale nel processo tributario³.

¹ B. Fuoco, "Testimoni indispensabili nel giudizio tributario" in "Italia Oggi" del 22 dicembre 2009, pagina 24; "Prova per testimoni, è legittima solo per il contribuente incolpevole" in "Il Quotidiano Unico Ipsoa" del 5 gennaio 2010.

² L'articolo 7, "Poteri delle Commissioni tributarie", comma 4, del D.Lgs. 546/1992, stabilisce, in modo chiaro e netto, che "Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale".

³ A tal proposito, è opportuno sottolineare che, sia la Corte Costituzionale, con l'ordinanza 18/2000, che la Suprema Corte di Cassazione, ancora recentemente con la sentenza 25333/2009, hanno stabilito che "...il divieto di ammissione della prova testimoniale nel giudizio tributario, sancito dal D.Lgs. 546/1992, art. 7, comma 4, deve intendersi esclusivamente

www.commercialistatelematico.com

Per illustrare compiutamente l'orientamento consolidato dei Supremi Giudici occorre, allora, prendere le mosse dall'analisi della sentenza in commento.

LA SENTENZA 25713 DEL 9 DICEMBRE 2009

Una S.r.l. riceveva un avviso di rettifica Iva a seguito di un processo verbale di constatazione redatto da un nucleo operativo dell'allora Ufficio Iva di Caserta.

Nell'atto impositivo, fondato sulle risultanze del p.v.c., veniva contestata alla società, nel frattempo fallita, l'utilizzazione di fatture passive recanti un'aliquota inferiore a quella effettivamente applicabile, l'emissione di documenti attivi con un'aliquota agevolata, in realtà, non spettante, ed, infine, la detrazione dell'imposta relativa a fatture passive mancanti, a seguito di un furto subito dal contribuente.

Il curatore fallimentare della società proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale, che l'accoglieva limitatamente agli acquisti effettuati con aliquota ridotta, mentre respingeva il resto.

La Commissione tributaria regionale, invece, decideva integralmente a favore del contribuente, annullando l'impugnato avviso di accertamento.

Proponeva, allora, ricorso per cassazione, l'Agenzia delle Entrate, con diversi motivi, tra i quali, per quel che qui interessa, la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c., 19 e 25 del D.P.R. 633/1972⁴ e 2697 c.c.,

riferito alla prova testimoniale quale tipico mezzo di prova orale da costituire, in contraddittorio, nell'ambito del processo, e non osta, quindi, a che le dichiarazioni di terzi raccolte dalla polizia tributaria in sede di indagine e quelle rese sui fatti tributariamente rilevanti in seno a procedimento penale assumano, ai fini del giudizio tributario, valenza di elementi indiziari, suscettibili di valutazione da parte del giudice nell'ambito complessivo delle risultanze processuali". In senso conforme: Cass. 9492/2007, 22804/2006, 16032/2005, 903/2002, 14774/2000.

⁴ Gli articoli 19 e 25 del DPR 633/1972 recano rispettivamente "Detrazione" e "Registrazione degli acquisti". La prima norma disciplina, appunto, la detrazione "... dell'imposta assoluta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione", mentre la

nonché omessa ed insufficiente motivazione su punti decisivi della controversia, in relazione agli artt. 360, comma 1, nn. 3), 4) e 5) c.p.c. e 62, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per aver il giudice del riesame annullato il disconoscimento, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, della detrazione Iva, operata dal contribuente, relativamente alle fatture passive mancanti e non esibite.

Sosteneva la difesa erariale che la Commissione tributaria regionale non avrebbe illustrato le ragioni per le quali il fallimento della società avrebbe giustificato tale annullamento. Del resto, anche il curatore fallimentare, in sede di ricorso d'appello, non aveva sostenuto che dovesse essere riconosciuto il diritto alla detrazione anche in mancanza delle relative fatture passive, ma si era piuttosto limitato a manifestare la disponibilità a produrre tale documentazione qualora fosse stato ritenuto necessario nel corso della causa.

In concreto, pertanto, la prova occorrente a legittimare la detrazione Iva in esame – ovvero l'esibizione delle fatture passive – non era stata fornita ed, inoltre, il giudice del riesame – secondo il Fisco – si sarebbe pronunciato oltre i limiti dell'impugnazione, violando l'articolo 112 del c.p.c.

La difesa erariale sosteneva, poi, che la sentenza impugnata sarebbe comunque errata nel merito, atteso che i secondi giudici avrebbero ritenuto esistente il diritto alla detrazione dell'Iva, anche in assenza dell'idonea documentazione probatoria (fatture passive), allorquando tale mancanza fosse determinata da un giustificato motivo.

seconda prevede l'istituzione e la tenuta del registro Iva degli acquisti, in cui devono essere annotate le relative fatture o bollette doganali.

L'Amministrazione Finanziaria ribadiva, infine, che gli artt. 19 e 25 del DPR 633/1972, condizionano il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti all'annotazione delle relative fatture nell'apposito registro ed alla loro conservazione, non esistendo, peraltro, alcuna norma che consenta di derogare, per asserite ragioni di forza maggiore, a tale regola generale.

I Supremi Giudici, investiti della questione, dopo aver preliminarmente sostenuto la fondatezza del succitato motivo di ricorso dell'Agenzia delle Entrate, hanno, quindi, stabilito che "il *dictum* impugnato, ovvero l'aver addotto in relazione al mancato rinvenimento della documentazione che "la verifica venne effettuata allorquando la società era fallita e ciò giustifica lo smarrimento delle fatture" è censurabile sotto vari profili. Il subentro della procedura fallimentare non giustifica lo smarrimento della documentazione. Aggiungasi che è giurisprudenza consolidata di questa Corte che, 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 deve 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, n. 3), c.c.⁵ 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".

⁵ L'articolo 2724 del Codice Civile, recante "Eccezioni al divieto della prova testimoniale", statuisce che "La prova per testimoni è ammessa in ogni caso: 1) quando vi è un principio di prova per iscritto: questo è costituito da qualsiasi scritto, proveniente dalla persona contro la quale è diretta la domanda o dal suo rappresentante, che faccia apparire verosimile il fatto allegato; 2) quando il contraente è stato nell'impossibilità morale o materiale di procurarsi una prova scritta; 3) quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova".

La Corte di Cassazione ha accolto, così, il ricorso dell' Agenzia delle Entrate, ed ha rinviato la causa ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Campania.

I PRECEDENTI GIURISPRUDENZIALI

La sentenza in commento si caratterizza per la decisione con la quale i Supremi Giudici hanno stabilito l' ammissibilità della prova testimoniale⁶, nel processo tributario, allorquando il contribuente sia chiamato a provare il suo diritto alla detrazione Iva sugli acquisti, e non abbia la disponibilità delle relative fatture, a causa di un furto subito.

Una simile statuizione, peraltro, non è certamente nuova nella giurisprudenza della Cassazione, atteso che già con la precedente pronuncia del 29 settembre 2006, numero 21233, richiamata nel testo della sentenza in commento, i Supremi Giudici avevano chiaramente stabilito che "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, e' legittimato ed e' 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

⁶ La Corte Costituzionale, con la sentenza 18/2000, dichiarando manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1 e 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sollevata, in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione, nella parte in cui esclude l' ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, ha stabilito, in un tratto dalla pronuncia, che la prova testimoniale è "necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio".

specifiche modalità. La citata normativa, peraltro, non si occupa dell'ipotesi dell'incolpevole impossibilità di produrre gli indicati scritti (nella specie, per 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, n. 3), del codice civile. 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. In applicazione della suddetta norma, è da ritenersi che l'incolpevole perdita della contabilità, richiesta per la detrazione di Iva "a credito", non introduce 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"⁷.

Ancora in tempi più recenti, poi, i Giudici del Palazzaccio, hanno sostenuto che "Costituisce principio consolidato ... l'affermazione secondo cui in materia di Iva, l'incolpevole perdita della contabilità (nella specie, a causa di furto) non esime il contribuente dall'onere di provare il suo credito d'imposta, né introduce una presunzione di veridicità di quanto, pur dettagliatamente, affermato dal contribuente alle forze di polizia. Soccorre, in tale ipotesi, la regola generale di cui all'art. 2724, n. 3), del codice civile secondo la quale la parte è autorizzata alla deduzione di prova testimoniale o per presunzioni"⁸.

⁷ In senso conforme: Cass. 10174/1995 e 13605/2003.

⁸ Massima della sentenza Cass. 9610/2008.

CONSIDERAZIONI DI SINTESI

Come rilevato dalla dottrina⁹, la Suprema Corte ha così superato, attraverso l'utilizzo della succitata norma del Codice Civile, il divieto di prova testimoniale di cui all'articolo 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992.

Occorre, ribadire, però, che tale prova per testimoni è ammissibile – secondo gli Ermellini – soltanto nel caso in cui il contribuente non abbia la disponibilità, per cause a questi non imputabili, delle ordinarie prove documentali richieste dalle norme fiscali. Soltanto l'esistenza di tale circostanza autorizzerebbe, infatti, il ricorso a tale prova testimoniale.

In conclusione, quindi, il soggetto che abbia smarrito le scritture contabili obbligatorie, o che ne abbia subito il furto, potrà rivolgere, alla Commissione tributaria, l'apposita istanza per l'assunzione di testi, al fine di provare per testimoni ciò che non può dimostrare per le ordinarie vie delle prove documentali¹⁰.

26 gennaio 2010

Alessandro Borgoglio

⁹ F. Buetto, "I testimoni entrano nel processo tributario" in <http://www.commercialistatelematico.com> del 4 gennaio 2010.

¹⁰ Cfr. A Buscema, "I presupposti richiesti dalla Cassazione per l'assunzione di prova per testimonianza all'interno del processo tributario" in <http://www.commercialistatelematico.com> del 4 gennaio 2010.