



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI RIETI

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ARIOLLI	GIOVANNI	Presidente
<input type="checkbox"/>	CAMINITI	DIANA	Relatore
<input type="checkbox"/>	PETRONGARI	MARIA LAURA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 268/2017  
depositato il 28/12/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TKH030200049/2017 IRES-ALTRO 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TKH030200049/2017 IVA-ALTRO 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TKH030200049/2017 IRAP 2012

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE RIETI  
VIALE CESARE VERAVI RIETI

proposto dal ricorrente:

difeso da:

DOTT. MARTELLUCCI NAZZARENO  
VIA F. LLI SEBASTIANI, 151 02100 RIETI RI

www.commercialistatelematico.com

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 268/2017

UDIENZA DEL

11/06/2018 ore 09:30

N° 51/2018

PRONUNCIATA IL:

11/6/2018

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

30/7/2018

Il Segretario



## FATTO E DIRITTO

Con il ricorso in epigrafe la \_\_\_\_\_ ha impugnato l'avviso di accertamento TKH030200049-2017 per il periodo d'imposta anno 2012, fondato sul processo verbale di constatazione redatto dalla guardia di finanza, in relazione ad indagine delegate nell'ambito del procedimento penale n. 4410/2012 R.G.N.R., instaurato presso la Procura della Repubblica del Tribunale di Rieti, nell'ambito del quale si erano rilevate movimentazioni di denaro contante su conti correnti di pertinenza della società, operate da \_\_\_\_\_ legale rappresentante della medesima, ritenute non compatibili con quanto dalla medesima indicato a fini fiscali nell'anno di riferimento.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

2. Segnatamente con il suddetto avviso di accertamento, in relazione all'anno 2012, il totale delle operazioni non giustificate è stato ritenuto pari ad euro ad euro € 24.919,45 derivanti da movimentazioni bancarie non giustificate di cui € 5.100,00 per versamenti ed € 19.819,45 per prelevamenti, per cui si è fatta applicazione del disposto dell'art. 32 D.P.R. 600/73, per le imposte dirette, e dell'art. 51 D.P.R. 633/72 (per l'I.V.A.).

2.1 Inoltre con l'atto impugnato, sulla base di quanto evidenziato nel processo verbale della Guardia di Finanza, per l'anno 2012 si è contestata un'indebita deduzione di costi pari a complessivi euro € 5.959,00 scaturenti dall'indicazione nel conto economico di quote di ammortamento ritenute ineducibili in mancanza del prescritto registro dei beni ammortizzabili.

3. La società ricorrente, ritenendo l'atto gravato illegittimo, l'ha impugnato con ricorso con effetti di reclamo; il reclamo è stato rigettato dall'Agenzia delle Entrate e pertanto la società ricorrente ha provveduto a costituirsi in giudizio.

3.1.A sostegno del ricorso ha articolato le seguenti censure:

Carenza di motivazione; nullità dell'avviso di accertamento notificato in relazione a quanto disposto dall'art. 42 comma 2 D.P.R. 600/1973, nonché dall'art. 7 comma 1 L. 212/2000.

Assume parte ricorrente l'illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione, in quanto l'Ufficio avrebbe ripreso acriticamente ed integralmente le risultanze del processo verbale della guardia di finanza, senza un preventivo e doveroso esame della contabilità; né poteva procedersi, nella prospettazione di parte ricorrente, ad un accertamento induttivo senza previo esame della contabilità e riscontro della sua inattendibilità, ai sensi del disposto dell'art. 39 comma 2 D.P.R. 600/73.

Né tale preventivo esame della contabilità, ad avviso della ricorrente, emergerebbe dalle risultanze del processo verbale redatto dalla Guardia di Finanza, dal quale non risultavano

A handwritten signature in dark ink, consisting of a stylized 'P' followed by a flourish.

rilievi tali da giustificare il ricorso ad indagini bancarie, che dovrebbe ritenersi non norma ma eccezione, in presenza di una contabilità ordinaria, in assenza di omissioni, carenze, inattendibilità nel complesso delle scritture contabili; ciò anche alla luce del rilievo che nessuna norma impedisce il movimento di denaro contante nei limiti di legge; da ciò la correttezza delle movimentazioni, nonostante l'operatore avesse contabilizzato quale prelevamento per esigenze aziendali ciò che nello specifico (giusta allegata documentazione, anche dalle annotazioni poste a margine degli allegati della G.d.F.) era un pagamento di una fornitura di merci e di un servizio reso o altro.

3.2. Assume in particolare la ricorrente che, avendo esigenze di liquidità, aveva delle volte acquisito (come emergente dalle dichiarazioni rese in sede di procedimento penale), il contante presso altra società del gruppo, ovvero la \_\_\_\_\_ rilasciando in cassa un assegno a scadenza che, come risultante dalla movimentazioni bancarie, transitava successivamente nel conto corrente bancario. Pertanto le somme addebitate e riprese totalmente molto spesso anche duplicate (prelevamento ritenuto non giustificato, sommato al successivo versamento, anche esso ritenuto tale ma in realtà finalizzato alla copertura dell'originario prelevamento) e ritenute come maggiori ricavi dai verificatori ai sensi del comma 1. n. 2 dell'art. 32 D.P.R. 600/73, trovavano, secondo parte ricorrente, una sistematica giustificazione, come evincibile dalla medesima documentazioni prodotta e dalle stesse annotazioni della G.d.F. a margine degli allegati processi verbali, per cui risultava illegittima la loro ripresa a tassazione, trattandosi di operazioni non aventi rilevanza a fini fiscali.

3.3. Non vera sarebbe poi, ad avviso della ricorrente, la deduzione posta a base dell'avviso di accertamento del transito di versamenti di denaro in contante su conti correnti dell'impresa a Martelucci Giuseppe, legale rappresentante della società, non compatibile con quanto indicato dalla società a fini fiscali, in quanto detti versamenti erano pochi e neutralizzati da assegni successivamente emessi a favore di aziende collegate che tali movimentazioni avevano originato. [www.commerciatatoromano.com](http://www.commerciatatoromano.com)

3.4. Le somme accreditate sui conti correnti, a dire della ricorrente, non sarebbero pertanto da associare a ricavi in nero, bensì a ricavi aziendali (pari ad euro 108.291,00 nell'anno 2012, di cui si era tenuto conto nella determinazione del reddito) e a movimenti contanti che si neutralizzavano (meri cambi di assegni tra le società del gruppo

\_\_\_\_\_), non potendo pertanto essere posti a base della tassazione, in quanto privi di rilevanza reddituale.

3.5. Assume inoltre la ricorrente che dalle annotazioni apposte dalla G.d.F. a margine del P.V.C. risulterebbe che la grande maggioranza delle operazioni di prelevamento e versamento

era transitata in contabilità; da ciò, nella prospettazione attorea, la palese illegittimità dell'accertamento dell'Ufficio per mancanza della coesistenza dei due presupposti richiesti dall'art. 32 DPR 600/73:

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

- Indicazione del beneficiario del prelevamento;
- Mancata annotazione nelle scritture contabili (presupposto non verificato che inficerebbe la legittimità dell'operato dell'Ufficio anche secondo una costante giurisprudenza di legittimità).

3.6. In subordine, ad avviso di parte ricorrente, atteso il concetto di reddito come "ricavi - costi", dovrebbe procedersi ad un contestuale abbattimento degli stessi, per una verosimile incidenza, nella misura di circa il 50%, sulla base del rilievo che a ricavi occulti corrisponderebbero costi occulti.

4. Parimenti illegittima dovrebbe ritenersi, per la ricorrente, la tassazione riferita alla considerazione delle indeducibilità delle quote di ammortamento, atteso che la società aveva prodotto denuncia di smarrimento del libro cespiti ammortizzabili e che l'ammortamento era riferito a beni strumentali risalenti ad epoca remota, risultanti da una ricostruzione operata in sede di analisi della contabilità, da cui risultava che i costi erano stati sostenuti ed erano relativi alle attrezzature varie e strumentali per l'attività.

5. Si è costituita l'Agenzia delle Entrate, con deposito di articolata memoria difensiva, instando per il rigetto del ricorso.

6. Il ricorso è stato trattenuto in decisione all'esito dell'udienza del 11 giugno 2018.

7. Passando all'esame del ricorso senza dubbio infondata è la deduzione di parte ricorrente circa la nullità dell'avviso di accertamento, per carenza totale di motivazione, dovendo il suddetto avviso intendersi motivato *per relationem*, con rinvio alle risultanze del processo verbale della G.d.F., le quali sono state condivise in toto dall'Ufficio impositore, e segnatamente alle singole contestazioni, riferite alle operazioni risultante dai conti correnti bancari, in entrata ed in uscita, ritenute non giustificate.

7.1 Ed invero, anche nella materia de qua, deve intendersi del tutto legittimo il ricorso alla motivazione *per relationem*, specie laddove avvenuta con riferimento ad altro atto (processo verbale della Guardia di Finanza), le cui risultanze, come nell'ipotesi di specie, siano state in precedenza rese note alla parte (ex multis Cass. Sez. 5, Sentenza n. 407 del 14/01/2015 "In tema di motivazione "per relationem" degli atti d'imposizione tributaria, l'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione (nella specie, l'avviso di accertamento era stato

*Q*

motivato con riferimento ad un processo verbale di constatazione, precedentemente consegnato in copia previa sottoscrizione).

7.2. Nel merito pertanto occorre accertare la ragionevolezza dell'operato della Guardia di Finanza, alla luce delle risultanze del processo verbale e dei rispettivi allegati, al fine di verificare se si sia fatta corretta applicazione delle presunzioni legali di cui al combinato disposto degli artt. 32 D.P.R. 600/73, per le imposte dirette, e dell'art. 51 D.P.R. 633/72 (per l'I.V.A.), non potendosi condividere la prospettazione, formulata sia pure in via subordinata da parte ricorrente, circa l'abbattimento dei ricavi nella misura forfettaria del 50%, in quanto non sempre a ricavi in nero corrispondono costi in nero (cfr ex multi Cass. 18016/2005) e in ogni caso, a fronte dell'inversione dell'onere della prova determinato dalle suddette presunzioni legali, non è possibile ricorrere all'equità (ex multis Cass. Ordinanza n. 13035 del 24/07/2012).

8. In linea generale si ritiene corretto l'operato dell'Ufficio quanto all'applicazione delle cennate presunzioni di legge, anche sulla base del rilievo che nell'ipotesi di specie si era riscontrata l'omessa e irregolare tenuta delle scritture contabili obbligatorie (foglio 9 P.V.C.), nonché, sulla base di quanto dedotto dalla stessa parte ricorrente, circa l'irregolare annotazione delle causali di alcune delle contestate operazioni.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

9. Ciò posto, giova premettere in via generale che, secondo un orientamento ormai consolidato, nel processo tributario, nel caso in cui l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, è compito del contribuente, a carico del quale si determina una inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili a operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti (cfr Cassazione ex multis pronunce nn. 4589/2009, 41531/2010, 78133/2016).

9.1. Invero, il Dpr 600/1973, articolo 32, come il Dpr 633/1972, articolo 51, impone di considerare ricavi sia i prelevamenti sia i versamenti su conto corrente, salvo che il contribuente non provi che i versamenti sono registrati in contabilità e i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili. Secondo un orientamento giurisprudenziale maggiormente rigoroso, affermatosi soprattutto in passato, posto che in materia sussiste inversione dell'onere della prova, alla presunzione di legge (relativa) va contrapposta una prova, non un'altra presunzione semplice ovvero una mera affermazione di carattere generale (cfr Cassazione nn. 25365, 20858, 16720, 13819 e 6743, tutte del 2007; 19330 e 14675 del 2006; 18016/2005; 7267/2002 e 9103/2001).

In tale prospettazione è necessario fornire una prova adeguata e rigorosa (cfr Cassazione nn. 25884/2013, 2895/2013 e 16650/2011), non essendo sufficienti mere asserzioni, tanto più se determinano l'effetto di ribaltare l'onere di verifica a carico dell'ufficio.



Per contrastare le «presunzioni» legali (per l'appunto «relative»), la «migliore» prova è ovviamente quella «documentale».

9.2. In seguito è però prevalso l'orientamento favorevole all'ammissibilità della prova presuntiva, sia perché la stessa «è ad ogni effetto una prova, sia perché, salvo espresse previsioni legislative in contrario, vige nel nostro ordinamento il principio di libertà dei mezzi di prova, sia infine perché non risulta ricavabile dal sistema un principio in base al quale la prova contraria ad una presunzione legale non possa essere fornita per presunzioni» (sentenza 25502/2011, confermata dalle decisioni 13500/2012, 17250/2013, 1118/2013 e 1560/2015).

Tale condivisibile orientamento è stato ribadito dalla sentenza 18125/2016, nella quale è stato anche precisato che la prova contraria fornita dal contribuente deve essere attentamente valutata dal giudice di merito, che «è tenuto a individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo» (in questo senso si erano espresse le pronunce 4585 e 1560/2015).

In tale prospettiva la prova, che deve essere specifica (non potendo contrapporsi affermazioni generiche), può fondarsi anche su presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti. Il contribuente deve quindi correlare ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati ed il risultato va valutato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

Ciò significa che per superare la prova contraria il contribuente potrà opporre anche una presunzione semplice (come viene ammesso dalla più recente giurisprudenza di legittimità - Cassazione 1118/2013 e 18125/2016); ciò a condizione che il giudice sia in grado di correlare gli elementi probatori forniti dal contribuente ai movimenti contestati: da qui la necessità di documentare il più possibile le argomentazioni difensive.

9.3. Peraltro occorre precisare che l'interpretazione letterale della norma di cui all'art. 32 comma 2 Dpr n. 600/73, (che come detto viene ad imputare a "ricavi o compensi i prelevamenti e gli importi riscossi, rilevati sui conti" se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili) prospettata dal ricorrente, secondo cui sarebbe sufficiente ad assolvere all'onere della prova contraria la mera indicazione del nominativo del beneficiario, è illogica ed in evidente contrasto con la "ratio legis", secondo quanto evidenziato anche di recente dalla Suprema Corte con la sentenza Cass. civ. sez. V, sent. 24 febbraio 2016 n. 3597 in quanto verrebbe a rendere sostanzialmente inefficace la presunzione legale ricollegata alla mancata giustificazione del prelevamento o dell'accreditamento, atteso che tanto la presunzione, stabilita dall'art. 51, secondo comma, n. 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di accertamento dell'IVA -secondo la quale i

*a*

singoli dati ed elementi risultanti dai conti bancari sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 54 e 55 del medesimo decreto presidenziale, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili-, quanto la presunzione di cui alla analoga norma dell'art. 32, primo comma, n. 2, Dpr n. 600/1973, dettata in materia di imposte sui redditi -secondo la quale i prelevamenti e gli importi riscossi nell'ambito di rapporti bancari, in difetto di indicazione del soggetto beneficiario o in mancanza di annotazione nelle scritture contabili, sono considerati ricavi o compensi posti a base delle rettifiche operate ai sensi degli artt. 38-41 dello stesso decreto, ove il contribuente non dimostri che ne ha tenuto conto nella dichiarazione dei redditi ovvero che tali somme rimangono escluse dalla formazione dell'imponibile-, presentano un contenuto complesso, consentendo di riferire i movimenti bancari all'attività economica svolta dal contribuente, qualificando gli accrediti come ricavi e gli addebiti come manifestazione di ricchezza in quanto corrispettivi per acquisti di beni e servizi (di cui tuttavia rimane ignota la natura e la destinazione e quindi l'eventuale inerenza e reimpiego nell'attività di impresa, non potendo pertanto soddisfare alla prova presuntiva contraria la mera "generica possibilità" di un tale impiego, in quanto la massima d'esperienza secondo cui il contribuente tende logicamente ad occultare i ricavi ma non anche i componenti negativi di reddito, esclude carattere di univocità alla conseguenza logica che si intende trarre dal fatto noto (prelievo=acquisto), non potendo riconoscersi ai prelievi sempre e comunque -e neppure in via di elevata probabilità- natura di costi inerenti deducibili. La norma tributaria, con presunzione "juris tantum", viene invece a considerare i "prelevamenti" dal conto come manifestazione di capacità produttiva di reddito, ipotizzando un impiego/investimento delle relative somme produttivo di nuova ricchezza, per un ammontare pari al corrispondente importo, ove non venga fornita adeguata prova contraria): la presunzione legale "juris tantum", può essere vinta dal contribuente che offra la prova liberatoria che dei movimenti sui conti bancari egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni, o che questi non si riferiscono ad operazioni imponibili, occorrendo all'uopo che vengano indicati e dimostrati dal contribuente la provenienza e la destinazione dei singoli pagamenti con riferimento tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti attivi e passivi, quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti e dei prelievi (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 26692 del 06/12/2005; id. Sez. 5, Sentenza n. 20199 del 24/09/2010; id. Sez. 5, Sentenza n. 16650 del 29/07/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 26173 del 06/12/2011 -con riferimento all'art. 32 Dpr n. 600/73 in materia di imposte sui redditi- ; id. Sez. 5, Sentenza n. 15217 del 12/09/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 1418 del 22/01/2013; id. Sez. 5, Ordinanza n. 6595 del 15/03/2013; id. Sez. 5, Sentenza n. 21303 del 18/09/2013; id. Sez. 5, Sentenza n. 20668 del 01/10/2014. La presunzione legale in questione ha superato il vaglio di costituzionalità in relazione agli artt. 3

e 53 Cost. -sentenza Corte cost. n. 225/2005-: cfr. Corte cass. Sez. 6 – 5, Ordinanza n. 13036 del 24/07/2012).

10. Ciò posto, alla luce di questi principi, ritiene questa Commissione, sulla base della ricostruzione delle operazioni, in entrata ed in uscita, contestate dalla Guardia di Finanza e poste dall'Ufficio a base della rideterminazione del reddito imponibile e della conseguente ripresa a tassazione, nonché delle giustificazioni riferite, in relazione a ciascuna di esse dalla ricorrente, che nessuna delle operazioni *de quibus* possa intendersi giustificata.

10.1 Ed invero non può dirsi integrata neanche la prova presuntiva secondo *l'id quod plerumque accidit*, della causale delle operazioni, quale genericamente allegata in ricorso dal contribuente, senza peraltro specifico riferimento alle singole operazioni, né la stessa può trarsi dalle giustificazioni date dalla società in sede di verifica.

10.2. Ed invero secondo quanto specificatamente controdedotto dall'Ufficio e riscontrato in atti (estratto allegato n. 37 al P.V.C. prodotto dalla ricorrente) il totale delle operazioni non giustificate, per il 2012, è stato ritenuto pari ad E 24.919,45 transitate sul c/c MPS 7659/69 di cui:

- € 5.100,00 entrate in relazione ai quali € 3.100 (€ 3.000 + € 100) sono relativi a versamenti in contanti per i quali non era stato possibile individuato l'ordinante né lo stesso veniva indicato dalla parte, mentre € 2.000 sono relativi ad un assegno per il quale la parte non aveva indicato il traente. L'operazione era stata contabilizzata quale versamento generico e l'importo fatto confluire nel conto "Cassa Euro". I verbalizzanti riscontravano però che l'assegno era stato ricevuto dalla \_\_\_\_\_ nei cui confronti non erano state effettuate cessioni di beni nell'anno 2012, per cui ritenevano che lo stesso dovesse intendersi privo di giustificazione; né si può ritenere provato in questa sede che lo stesso sia stato neutralizzato da una corrispondente operazione in uscita in favore della \_\_\_\_\_, tale da ricondurla ad un'operazione di prestito;

- 19.819,45 uscite di cui:

Prelevamenti di complessivi € 3.000 (€ 2.000 + € 1.000) indicati dalla parte quale restituzione prestito al socio \_\_\_\_\_, ma contabilizzati in modo generico quali "prelevamento da c/c bancario" e fatti confluire nel conto "cassa euro", per cui alcuna prova, neanche presuntiva, può intendersi raggiunta in ordine alla causale dell'operazione, in mancanza inoltre di una corrispondente operazione in entrata, da ascrivere al suddetto prestito effettuato da

Prelevamenti di € 1.000 relativi ad un bonifico a favore di \_\_\_\_\_, contabilizzato quale pagamento stipendi. La beneficiaria però non è risultata essere stata alle dipendenze della COOP Pan nell'anno 2012, né la ricorrente ha dedotto in ricorso o provato alcunché al riguardo;



Bonifici per complessivi € 5.629,45 (€ 1.800 + 924 + 2.905,45) contabilizzati quali pagamento fatture a fornitori, ma per i quali non era stato esibito alcun documento giustificativo afferente le operazioni;

€ 10.190 costituiti da prelievi dallo sportello non giustificati e per i quali non risultava specificata la relativa finalità.

10.3. Pertanto le deduzioni di parte ricorrente, secondo le quali le movimentazioni transitate sui c/c sono relative a pagamenti o incassi di fatture oppure a operazioni di finanziamento intercorse tra aziende ( ) collegate tra loro o a prestiti effettuati dal rappresentante legale e successive restituzioni, risultano prive di riscontro.

Infatti, come rilevato dai verbalizzanti e contrariamente a quanto sostiene la ricorrente, alcune operazioni bancarie non risultano annotate nel libro giornale e quindi non sono relative a ricavi dichiarati.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

Per le altre movimentazioni non risulta parimenti assolto l'onere della prova richiesto dall'art. 32 del DPR 600/73 e 51 del DPR 633/1972, a causa della genericità e indeterminatezza delle registrazioni contabili (a riprova ulteriore della loro inattendibilità) e dell'assenza di idonea documentazione. Alcune movimentazioni che, la parte riferisce a finanziamenti effettuati dal rappresentante legale non risultano contabilizzate nel conto "prestito infruttifero soci". Non risultano inoltre accesi conti dedicati agli altri eventuali finanziatori nei quali avrebbero dovuto essere registrate i trasferimenti di somme in maniera analitica. Né può condividersi la prospettazione della ricorrente secondo la quale le operazioni di finanziamento e restituzione vengono tutte registrate nel conto "debiti per versamenti vari" (e movimentato come contropartita direttamente il conto cassa o banca), in quanto con questo modo di operare non risulterebbe possibile conoscere né evidenziare in bilancio l'entità dei debiti o crediti vantati nei confronti dei singoli soggetti; per cui l'operato della parte, oltre a contrastare con le regole sulla tenuta della contabilità non è in grado di integrare la prova contraria ricadente sulla parte per il superamento della prova presuntiva di cui al combinato disposto degli artt. 32 D.P.R. 600/73, per le imposte dirette, e dell'art. 51 D.P.R. 633/72 (per l'I.V.A.).

11. Quanto agli oneri indeducibili non rileva quanto dedotto da parte ricorrente circa lo smarrimento del registro dei beni ammortizzabili, non essendo la ricorrente al riguardo esonerata dalla prova della deducibilità dei costi attraverso una ricostruzione della documentazione, come richiesto dalla costante giurisprudenza di legittimità, ovvero anche con il ricorso alla prova testimoniale ex art. 2724, n. 3, cod. civ (ex multis Cass. Sez. 5, Sentenza n. 5182 del 04/03/2011; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 23331 del 16/11/2016).

Q

Quando, infatti, gli atti, scritti e tenuti con le specifiche modalità previste ex lege, per causa non imputabile al contribuente vengano smarriti, sottratti per furto o distrutti per incendio (o, eventualmente, anche a seguito di calamità naturali), i fatti costitutivi del diritto (alla detrazione Iva come alla deducibilità dei costi per le imposte dirette) possono, comunque, essere diversamente provati, senza che trovi applicazione la preclusione prevista dall'articolo 52, comma 5, del Dpr 633/1972, secondo cui i libri, registri, scritture e documenti di cui è stata rifiutata l'esibizione non possono più essere presi in considerazione (Cassazione, sezioni unite, n. 45/2000).

[www.commercialistateloamatico.com](http://www.commercialistateloamatico.com)

Tuttavia, per assolvere l'onere della prova, nel caso in cui la perdita della documentazione è avvenuta per eventi non volontari, non basta la sola denuncia alle autorità competenti.

Non è stata ritenuta sufficiente, infatti, una denuncia di furto, non idonea di per se stessa a dare prova dei fatti controversi se priva della precisa indicazione riguardante le singole fatture e il loro contenuto (Cassazione, sentenze 13605/2003 e 6341/2002).

E neppure può ritenersi sufficiente un'autodichiarazione del contribuente recante un elenco delle fatture, ancorché dettagliato, dovendo tale indizio trovare ulteriore conferma sul piano probatorio (Cassazione 9610/2008).

E' stato inoltre affermato che la semplice denuncia o, comunque, la situazione di fatto della "perdita incolpevole" della contabilità non introducono una presunzione di veridicità dei dati che il contribuente indica nella sua dichiarazione fiscale; né rispetto a tale dichiarazione l'ufficio viene onerato di dimostrarne la non rispondenza a realtà (Cassazione 21233/2006).

E ancora, si è reputato che non può supplire alla mancanza della documentazione una consulenza tecnica di parte, costituendo quest'ultima un'allegazione difensiva a carattere tecnico e non un mezzo legale di prova (Cassazione 6832/2001).

In assenza del prescritto corredo documentale, piuttosto, il contribuente può offrire, con altri mezzi, un'adeguata dimostrazione delle operazioni effettuate e produttive del credito vantato. Ad esempio, acquisendo presso i fornitori dei beni o dei servizi copia delle fatture (Cassazione 9919/2008) oppure con attestazioni di contenuto equivalente, dimostrando l'effettiva esistenza dei rapporti sostanziali relativi alle varie operazioni (Cassazione 13605/2003).

E se ciò non è possibile, anche in questo caso non si ha comunque inversione dell'onere della prova: non spetta cioè all'amministrazione operare un esame incrociato dei dati contabili al fine di ricostruire il contenuto delle fatture emesse e di dimostrare la fonte giustificativa della detrazione (Cassazione 1650/2010).

Secondo Cassazione 5182/2011 l'impossibilità di produrre un documento non è causa esonerativa dell'onere della prova, ma significa che il contribuente deve produrre tale prova altrimenti, avvalendosi degli ulteriori mezzi probatori predisposti dall'ordinamento,

eventualmente anche superando il limite generale previsto dall'articolo 7 del decreto legislativo 546/1992 (secondo il quale la prova per testimoni non è ammessa nel processo tributario).

La disposizione dell'articolo 2724 cc, infatti, prevedendo che "la prova per testimoni è ammessa in ogni caso", pone una deroga alle limitazioni previste per il processo tributario.

12. In considerazione di tali rilievi, il ricorso va rigettato.

13. Le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo

**P.Q.M.**

La Commissione tributaria provinciale di Rieti, Sezione I, definitivamente pronunciando:

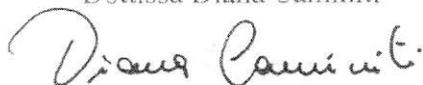
Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla refusione delle spese di lite nei confronti dell' Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Rieti, liquidate in complessivi euro 1.500,00 (millecinquecento/00).

Così deciso in Rieti nella camera di consiglio del 11 giugno 2018.

Il relatore

Dott.ssa Diana Caminiti



Il presidente

Dott. Giovanni Ariolli

