Civile Ord. Sez. 5 Num. 24531 Anno 2019
Presidente: VIRGILIO BIAGIO
Relatore: TRISCARI GIANCARLO
Data pubblicazione: 02/10/2019

3413/2018

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al n. 26474 del ruolo generale dell'anno 2011 proposto da:

rappresentato e difeso dall'Avv. per procura speciale in calce al ricorso, elettivamente domiciliato in Roma, viale, via , presso lo studio dell'Avv.

– *ricorrente* –

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici ha domicilio in Roma, Via dei Portoghesi, n. 1;

- *controricorrente*-

e contro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del Ministro pro tempore;

- *intimato* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria n. 27/01/2011, depositata il giorno 7 marzo 2011;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 3 ottobre 2018 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

la sentenza impugnata ha esposto, in punto di fatto, che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti del contribuente, esercente attività di lavori generali di costruzioni di edifici, un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 1998, era stata accertata la non deducibilità dei costi e la non detraibilità dell'Iva di cui a 21 fatture emesse dalla ditta per noleggio di autocarri e escavatori, atteso che le stesse erano da riferirsi ad operazioni inesistenti; avverso il suddetto atto impositivo il contribuente aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza che aveva ritenuto effettive le operazioni di cui alle fatture e non imputabile al contribuente l'eventuale fittizietà delle medesime; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate; il contribuente si era costituito e aveva proposto appello incidentale;

la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che la costituzione dell'appellante e l'appello incidentale erano tardivi e quindi inammissibili e, nel merito, ha accolto l'appello principale, avendo ritenuto assolto l'onere probatorio gravante sull'ufficio finanziario in ordine alla fittizietà delle operazioni di cui alle fatture contestate;

avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso dinanzi a questa Corte il contribuente affidato a tre motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso;

considerato che:

va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità del ricorso nei confronti del Ministero delle Finanze difettante di legittimazione, che spetta, in forza del decreto legislativo.n. 300 del 1999, all'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1 gennaio 2001, data di operatività della disciplina;

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3) e 5), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 23, comma 1, e 54, comma 1, del decreto legislativo n. 546/1992, e degli artt. 347 e 166 cod. proc. civ., per avere dichiarato inammissibili le controdeduzioni proposte in appello in quanto tardivamente proposte;

il motivo è inammissibile;

parte ricorrente si limita a contestare il punto della decisione della sentenza che ha ritenuto inammissibili le controdeduzioni proposte con la costituzione tardiva senza indicare, tuttavia, in violazione del principio di autosufficienza del motivo di ricorso, quali profili di difesa, riportati nell'atto di controdeduzioni, non sono stati tenuti in considerazione dal giudice del gravame ai fini di una diversa decisione;

d'altro lato, va precisato, che, pur volendo tenere in considerazione quanto riportato dal ricorrente nelle pagg. da 7 a 10 in sede di esposizione sommaria del ricorso, tuttavia, in sede di controdeduzioni la stessa aveva eccepito: 1) la non utilizzabilità delle fatture, in quanto, *a differenza di quanto affermato dai giudici di primo grado,* la Guardia di finanza deve previamente richiedere autorizzazione all'autorità giudiziaria prima di trasmettere agli uffici finanziari i documenti e le altre risultanze investigative conseguenti all'esercizio dei poteri giudiziari; 2) la effettiva sussistenza delle operazioni, come confermato dagli atti notori prodotti; 3) la non fondatezza del motivo di appello in ordine al riparto dell'onere probatorio;

con riferimento alle suddette circostanze, va osservato che: la questione della necessità dell'autorizzazione all'autorità giudiziaria

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

era stata già decisa in senso contrario dal giudice di primo grado, (come si evince dal passaggio sopra riportato contenuto a pag. 7 del ricorso), sicchè la stessa attiene ad un punto della decisione che la parte aveva l'onere di contestare in sede di appello incidentale entro i termini di costituzione, ai sensi dell'art. 54, comma 2, del decreto legislativo n. 546/1992; i profili di cui ai superiori punti 2) e 3), sono stati comunque tenuti in considerazione dal giudice del gravame, avendo ritenuto non ammissibili le dichiarazioni sostitutive di atto notorio nel processo tributario e non sussistente una inversione dell'onere della prova;

con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3) e 5), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 115 cod. proc. civ., e dell'art. 2697, cod. civ.;

con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3) e 5), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 4, del decreto legislativo n. 546/1992, per avere ritenuto non utilizzabili le dichiarazioni rese in forma di atto notorio allegate dal contribuente ai fini della prova della effettività delle operazioni di cui alle fatture contestate;

i motivi, che possono essere esaminati unitamente, in quanto attengono alla questione della prova dell'effettivo utilizzo degli autocarri e degli escavatori di cui alle fatture emesse dalla ditta oggetto di contestazione, sono fondati;

la sentenza censurata ha ritenuto che il contribuente non aveva fornito la prova, su di esso gravante, della attendibilità delle fatture, escludendo che, a tal fine, potessero avere valenza probatoria le dichiarazioni sostitutive di atto notorio rese da terzi, avendo ritenuto che *nel processo tributario le prove testimoniali sono assolutamente escluse dall'art. 7, comma 4, del D. Lgs. N. 546/1992*;

nel formulare i presenti motivi di ricorso il contribuente evidenzia di avere prodotto in primo grado le dichiarazioni di atto notorio (riprodotti a pag. 15 e 16 del presente ricorso) rese da

[redacted] da [redacted] e che tali elementi indiziari erano stati valorizzati dal giudice di primo grado ai fini dell'accoglimento del ricorso introduttivo;

questa Corte ha precisato che, nel processo tributario, "il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7, decreto legislativo n. 546/1992, si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento che, proprio perchè assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice" (Cass. civ., 16 maggio 2019, n. 13174; Cass. civ., 7 aprile 2017, n. n. 9080);

si è, al riguardo, precisato che tali dichiarazioni hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 cod. civ., danno luogo a presunzioni (Cass. civ., 20 aprile 2007, n. 9402);

infatti, dal divieto di ammissione della prova testimoniale non discende la inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, comma secondo, cod. civ., secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale - poichè questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario (Cass. civ., 23 ottobre 2066, n. 22804; Cass. civ., 21 gennaio 2015, n. 960);

in questo ambito, al fine di evitare che l'ammissibilità di tali dichiarazioni possa pregiudicare la difesa del contribuente ed il principio di uguaglianza delle parti, è necessario riconoscere che, al pari dell'Amministrazione finanziaria, anche il contribuente possa introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far valere le proprie ragioni e tali dichiarazioni devono assurgere a rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi;

come rilevato da questa Corte, "*nel pieno rispetto della "parità di armi" tra fisco e contribuente, il diritto vivente ammette l'introduzione indiziaria nel processo tributario di dichiarazioni rese da terzi in sede extra processuale (Corte Cost. 18 del 2000; Cass. n. 20028 del 30/9/2011), sebbene esse non siano assunte o verbalizzate in contraddittorio da nessuna norma richiesto*" (Cass. civ., 5 dicembre 2012, n.21812);

l'attribuzione di valenza indiziaria delle dichiarazioni dei terzi anche in favore del contribuente non contrasta, d'altro canto, con l'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), ratificata e resa esecutiva dalla L. 4 agosto 1955, n. 848, atteso che la Corte Europea dei diritti dell'uomo, a tal proposito, ha chiarito che "l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile" (Corte EDU 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/0143, Jussilla contro Finlandia, e 12 luglio 2001, Ferrazzini contro Italia);

ciò precisato, la pronuncia in esame non è conforme alla suddetta linea interpretativa, avendo non correttamente ritenuto che nel contenzioso tributario l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva di notorietà trova ostacolo nella previsione di cui all'art. 7, comma quarto, decreto legislativo;

in conclusione, va dichiarato inammissibile il primo motivo di ricorso e accolti il secondo e il terzo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Commissione tributaria

regionale anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio;

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo e terzo motivo di ricorso, inammissibile il primo, cassa la sentenza impugnata per i motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Calabria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile

Corte di Cassazione - copia non ufficiale