Sentenza del 29/07/2024 n. 21183 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza n. 1043/06/16 del 04/11/2016, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - Sezione staccata di Pescara (di seguito CTR) accoglieva parzialmente l'appello principale proposto da A.A. e respingeva l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 686/05/15 della Commissione tributaria provinciale di Chieti (di seguito CTP), che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dal contribuente nei confronti di un avviso di accertamento concernente IRPEF, IRAP ed IVA relative all'anno d'imposta 2011.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'atto impositivo era stato emesso in ragione del rinvenimento, presso il domicilio del contribuente, di una contabilità parallela costituita da alcune agende legali nelle quali erano annotate, tra l'altro, le entrate non fatturate dall'avv. A.A.. Il recupero, peraltro, era fondato, altresì, anche sulle dichiarazioni di alcuni clienti dell'avvocato, i quali avevano affermato di avere versato, in favore del contribuente, somme di denaro non fatturate.

1.2. La CTR accoglieva parzialmente l'appello del contribuente, respingendo quello di AE, evidenziando, per quanto ancora interessa in questa sede, che: a) l'Ufficio aveva legittimamente proceduto ad accertamento analitico - induttivo nei confronti del contribuente, in ragione dell'esistenza di una contabilità parallela (le agende rinvenute presso lo studio dell'avvocato); b) peraltro, l'assenza di annotazioni sulle agende priva le dichiarazioni dei clienti "di un quid pluris valido a far assurgere l'indizio connaturato alla dichiarazione del ter(z)o, al livello di efficacia probatoria".

2. Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

3. A.A. resisteva con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo di ricorso AE deduce violazione degli artt. 32 e 39 , primo comma, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell' art. 2729 cod. civ. , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , per avere la CTR erroneamente ritenuto che le dichiarazioni di terzo che non trovano riscontro nella contabilità parallela del contribuente non abbiano valenza probatoria, senza considerare il complessivo contesto in cui si inseriscono e senza considerare gli elementi complessivamente raccolti dall'Amministrazione finanziaria.

2. Il motivo è fondato.

2.1. Come noto, l' art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , nella versione applicabile ratione temporis, vieta la prova testimoniale nel processo tributario. Tuttavia, detto divieto si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, sia da parte di AE che del contribuente, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento ovvero le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale.

2.1.1. Invero, come già osservato dalla Corte costituzionale (Corte cost. n. 18 del 21/01/2000), tali dichiarazioni sono rese al di fuori e prima del processo e sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale (necessariamente orale e, di solito, assunta ad iniziativa di parte, previa formulazione di specifici capitoli, e comportante il giuramento dei testi), che riveste una particolare pregnanza proprio in ragione delle modalità di assunzione.

2.1.2. Le dichiarazioni di terzo raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento (ovvero anche dallo stesso contribuente), peraltro, sono ammissibili e utilizzabili nel rapporto processuale tributario, nel rispetto dell' art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e del principio di parità delle armi di cui all' art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (quest'ultimo espressione del principio di uguaglianza di cui all' art. 3 Cost.), anche se il loro valore probatorio, è quello proprio degli elementi indiziari, i quali possono concorrere a formare il convincimento del giudice solo unitamente ad altri elementi (la giurisprudenza di questa Corte sul punto è, ormai, consolidata:

Cass. n. 8221 del 22/03/2023 ; Cass. n. 14173 del 04/05/2022 ; Cass. n. 3262 del 02/02/2022 ; Cass. n. 29757 del 19/11/2018 ; Cass. n. 6616 del 16/03/2018 ; Cass. n. 9080 del 07/04/2017 ; Cass. nn. 12053 e 12054 del 13/06/2016; Cass. n. 8369 del 05/04/2013 ; Cass. n. 7707 del 27/03/2013 ; Cass. n. 3161 del 29/02/2012 ; Cass. n. 4746 del 26/02/2010).

2.2. Ciò precisato, nel caso di specie la CTR ha negato valenza probatoria alle dichiarazioni rese da alcuni clienti dell'avv. A.A. essenzialmente perché tali dichiarazioni non troverebbero riscontro nella contabilità parallela (le agende) che sarebbe stata posta da AE a fondamento dell'accertamento analitico induttivo.

2.3. Tuttavia, se è vero che l'accertamento analitico induttivo ben può fondarsi, anche a prescindere da altri elementi indiziari, su di una contabilità parallela o "in nero" (Cass. n. 29543 del 16/11/2018 ; Cass. n. 12680 del 23/05/2018 ; Cass. n. 14150 del 11/07/2016 ; Cass. n. 4080 del 27/02/2015 ; Cass. n. 20094 del 24/09/2014 ; Cass. n. 24051 del 16/11/2011 ; Cass. n. 27061 del 18/12/2006 ; Cass. n. 19598 del 20/12/2003), ciò non significa che, una volta appurata la sussistenza di detta contabilità, la stessa debba costituire l'unica fonte di innesco dell'accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria, il quale può legittimamente fondarsi anche su ulteriori elementi indiziari, quale in ipotesi le dichiarazioni dei clienti.

2.4. Orbene, la CTR avrebbe dovuto valutare le dichiarazioni rese dai terzi unitamente agli altri elementi indiziari indicati da AE al fine di chiarire se detti elementi, valutati nel loro complesso, costituiscano o meno prova sufficiente a determinare l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente.

2.4.1. Né, nel caso di specie, trova applicazione l' art. 7 , comma 5 bis, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , per il quale "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni....".

2.4.2. Tale disposizione sembrerebbe porre limiti più stringenti all'Amministrazione finanziaria non già all'utilizzazione delle presunzioni legali (cfr. Cass. n. 2746 del 30/01/2024), ma di quelle cd. giurisprudenziali, richiedendo al giudice un penetrante controllo di coerenza normativa e di idoneità dimostrativa della presunzione utilizzata.

2.4.3. Peraltro, la disposizione in parola è stata introdotta dall' art. 6 della L. 31 agosto 2022, n. 130 ed è entrata in vigore solo il 16 settembre 2022: nonostante la sua chiara portata di norma sostanziale, non si applica retroattivamente in assenza di una specifica previsione al riguardo.

3. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza