

CTR Campania n.6460/2020: non è precluso al contribuente il ricorso alle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà al fine di dimostrare l'inesistenza della pretesa erariale basata su presunzioni legali

Autore: Villani Maurizio

In: Diritto tributario

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

SOMMARIO: 1.Premessa - 2. Il caso - 3. La motivazione della sentenza - 4. Conclusioni

1.Premessa

Il presente contributo esamina la sentenza della CTR Campania, la **n.6460/2020**, depositata il 16.12.2020, che nella vicenda in esame- nell'aderire al dictum della Corte di Cassazione che aveva cassato con rinvio- ha ritenuto che, ai fini della dimostrazione dell'inesistenza della pretesa fiscale basata sulle presunzioni legali, **non è precluso al contribuente l'utilizzo delle dichiarazioni rese da terzi al di fuori del giudizio e, pertanto, ha sottolineato che anche le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà, le quali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi il convincimento del giudice.**

2. Il caso

Il caso che ci occupa trae origine dal ricorso proposto dal contribuente R., difeso **dall'Avv. Maurizio Villani**, nel quale ha eccepito la nullità dell'avviso di accertamento per mancata allegazione del provvedimento autorizzativo delle indagini bancarie, in violazione **dell'art. 32 D.P.R. n.600/1973.**

Nel merito, il contribuente ha dedotto di aver ricevuto, a seguito del decesso del padre, la somma in contanti di euro 650.000, che aveva versato sui propri conti correnti bancari nel corso del 2004 e del 2005; a conforto di tanto, il ricorrente ha prodotto in giudizio le dichiarazioni sostitutive di atti notori.

L'Ufficio ha resistito con le controdeduzioni, concludendo per il rigetto degli avversi ricorsi.

La CTR di Benevento ha accolto i ricorsi del contribuente rilevando che gli atti notori prodotti dal contribuente potevano essere valutati dal giudice tributario come elementi indiziari e, atteso che dagli stessi emergeva che le disponibilità economiche provenivano dal padre del contribuente e giustificavano le movimentazioni bancarie contestate, gli avvisi di accertamento impugnati dovevano essere annullati.

L'Agenzia delle Entrate-Direzione Prov.le di Benevento, avverso la sentenza dei giudici di prime cure, ha proposto appello eccependo l'inidoneità degli atti notori a vincere la presunzione legale ex art. 32 D.P.R.n.600/1973, in ragione del divieto della prova testimoniale nel processo tributario che, a parere dell'Amministrazione finanziaria, così verrebbe introdotta nel giudizio attraverso gli atti notori.

I giudici del gravame hanno accolto l'appello dell'Ufficio, ritenendo che le dichiarazioni rese da parenti o da altri soggetti, che avevano riportato delle notizie apprese in punto di morte dal padre del contribuente, non costituiscono prova idonea a giustificare le ingenti somme di contante transitate dal de cuius al figlio contribuente.

A seguito di tale pronuncia di secondo grado, il contribuente proponeva ricorso per Cassazione adducendo tre motivi di doglianza.

Più nel dettaglio, con il secondo motivo di censura, oggetto di particolare esame nel presente contributo, **il contribuente ha eccepito l'utilizzabilità delle dichiarazioni rese da terzi, rivestendo anch'esse elementi indiziari, ritenendo che i giudici di seconde cure non abbiano dato adeguata motivazione del rigetto di predetti elementi indiziari invocati dal contribuente.**

La Corte di Cassazione ha accolto predetta censura del contribuente, cassando con rinvio e adducendo la seguente motivazione: "... nel caso che ci occupa, la Commissione regionale, dopo aver richiamato le statuizioni della Corte Costituzionale n.18 del 2000, ha affermato, in assenza di adeguata motivazione, che le dichiarazioni sostitutive rese dai parenti e da un terzo, prodotte dal contribuente al fine di dimostrare che parte delle somme oggetto di contestazione erano riconducibili ad elargizioni di cui il padre aveva voluto beneficiarlo, sebbene ammissibili, non potessero assurgere a prova idonea a giustificare le ingenti somme di moneta contante transitate dal de cuius R.O. al figlio R.M. **Trattasi di affermazione assertiva che non consente di ricostruire l'iter logico-giuridico seguito dal giudice di merito che lo ha indotto a escludere che le dichiarazioni sostitutive di terzi potessero avere anche solo valenza indiziaria idonea a superare le presunzioni offerte dall'Amministrazione e che evidenzia una sostanziale inadeguata violazione delle risultanze probatorie ...**".

A seguito di tale pronuncia, il contribuente ha riassunto il giudizio d'appello, riproponendo le questioni sollevate in primo grado, chiedendo l'annullamento della pretesa fiscale in quanto gli atti notori provavano che le sue disponibilità economiche provenivano dal padre, giustificando le movimentazioni bancarie contestate dall'Ufficio e, pertanto, gli avvisi di accertamento de quibus dovevano essere annullati.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita ribadendo la legittimità dell'accertamento, compiuto in conformità

alle disposizioni di cui all'art. 32 D.P.R. n.600/1973 e dell'art.51 D.P.R. n.633/1972.

Il contribuente ha dedotto nelle memorie di replica che i giudici della Commissione Tributaria Regionale sono stati chiamati a riesaminare l'intera vicenda processuale, alla luce dell'ammissibilità e rilevanza delle dichiarazioni dei terzi nel processo tributario, secondo quanto espressamente statuito dall'ordinanza della Corte di Cassazione **n.13174 del 16 maggio 2019**.

Nella citata pronuncia (Cass.n.13174/2019), il Supremo Consesso ha sottolineato che, nel pieno rispetto della "parità delle 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 richiesta (Cass. 21812 del 5/12/2012; Cass. n. 960 del 21/1/2015).

La Suprema Corte, in predetta pronuncia, inoltre, ha messo in rilievo che **"l'attribuzione di valenza indiziaria delle dichiarazioni dei terzi anche in favore del contribuente non contrasta, d'altro canto, con l'articolo 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)".

Tanto chiarito, il contribuente nelle sue memorie di replica ha sottolineato, altresì, che il principio di ammissibilità e rilevanza delle dichiarazioni dei terzi in favore del contribuente era stato nuovamente riaffermato dal Collegio di legittimità con l'ordinanza **n.24531 del 2 ottobre 2019**, che ha così ribadito: **"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 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."**

In ultimo, il contribuente, nei suoi scritti difensivi ha fatto riferimento alla sentenza della Corte di Cassazione, la **n.9903 del 27.05.2020**, in cui giudici di legittimità, in un caso analogo a quello di specie, relativo a un accertamento bancario ex art. 32 D.P.R.n.600/1973, hanno ritenuto che al **contribuente può essere data la possibilità di provare la dazione in contanti, anche di ingenti somme, di un atto di liberalità, mediante una dichiarazione giurata, la quale ha una valenza indiziaria e deve essere presa in considerazione dai giudici di merito insieme all'ulteriore documentazione prodotta dalla parte in giudizio.**

3. La motivazione della sentenza

I giudici di seconde cure hanno ritenuto che l'appello dell'Agenzia dell'Entrate non merita accoglimento.

Tale assunto si basa sul dictum espresso nella pronuncia di annullamento con rinvio della Corte di Cassazione e, alla luce di tanto, la Commissione Tributaria Regionale ha rilevato che, **"[...] ai fini della dimostrazione della inesistenza della pretesa fiscale basata sulle presunzioni legali, non è precluso al contribuente il ricorso alle dichiarazioni rese dai terzi al di fuori del giudizio, e quindi, anche dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà, le quali hanno un valore probatorio proprio degli elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente a altri elementi, il convincimento del giudice"**.

Ebbene, i giudici di secondo grado, venendo al caso di specie, hanno statuito che il versamento sui conti correnti intestati al contribuente è indicativo della volontà di quest'ultimo di rendere le liquidità "visibili" e suscettibili di accertamento da parte degli organi finanziari riguardo alla lecita provenienza e al regime fiscale.

Inoltre, giova metter in evidenza che la CTR Campania ha evidenziato che non sono emersi dagli avvisi di accertamento impugnati elementi in grado di smentire la tesi sostenuta dal contribuente basata sulla provenienza familiare del denaro contante, versato in più tranches sui conti correnti a lui intestati e idonei a dimostrarne l'incongruità rispetto alla capacità patrimoniale e reddituale del dante causa, oltre che una diversa destinazione rispetto a quella palesata con i versamenti, ossia a integrazione del capitale sociale della società "R. s.p.a".

In definitiva, i giudici di seconde cure hanno concluso che da un esame complessivo, le risultanze acquisite non consentono di ritenere le giustificazioni fornite dal contribuente inattendibili e inidonee a superare le presunzioni legali su cui si fonda l'azione accertatrice dell'Ufficio.

4. Conclusioni

La CTR Campania, in ottemperanza al principio espresso dalla sentenza della Corte di Cassazione n. **13174/2019**, ha ribadito nella vicenda de qua l'importanza delle **dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà del contribuente, le quali hanno un valore probatorio proprio degli elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente a altri elementi, il convincimento del giudice.**

Volume consigliato

<https://www.diritto.it/ctr-campania-n-6460-2020-non-e-precluso-al-contribuente-il-ricorso-alle-dichiarazioni-sostitutive-di-atto-di-notorieta-al-fine-di-dimostrare-linesistenza-della-pretesa-erariale-basata/>