
Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina CHIARAVALLI (Presidente di Tribunale) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Francesca PROIETTI (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).

Processo tributario, dichiarazioni del terzo acquisite dalla polizia tributaria e recepite nell'avviso di accertamento: prova presuntiva

Nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo - acquisite dalla polizia tributaria o da funzionari accertatori dell'Ufficio nel corso di un'ispezione e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento - hanno, almeno in via di principio, un valore meramente indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice, qualora confortate da altri elementi di prova. Tuttavia, tali dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze ed in specie quando abbiano valore confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 c.c., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria. Né può ritenersi che siffatte dichiarazioni possano incorrere nel divieto di prova testimoniale, sancito – per il processo tributario – dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7.

Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza del 23.12.2014, n. 27314

...omissis...

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 9, commi 9 e 10, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.1. Avrebbe, invero, errato la CTR nel ritenere che l'avvenuta definizione delle pendenze fiscali, oltre a precludere l'accertamento di ulteriori debiti di imposta del contribuente, impedisca all'Amministrazione finanziaria anche l'accertamento della non spettanza del credito esposto in dichiarazione. Siffatta interpretazione della norma di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9, commi 9 e 10, invero, si porrebbe in netto contrasto con la ratio del condono in questione, che è quella di precludere all'Ufficio di effettuare i soli accertamenti tributari finalizzati al recupero di imposte evase e all'irrogazione delle relative sanzioni, ma non certo quella di impedire all'Amministrazione finanziaria anche di procedere all'accertamento dell'inesistenza dei crediti posti a base delle richieste di rimborso.

1.2. Il motivo è fondato.

1.2.1. In tema di condono fiscale, l'Amministrazione finanziaria può procedere - nelle ipotesi di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9, commi 9 e 10, - all'accertamento diretto a dimostrare l'inesistenza di un diritto al rimborso, poiché il condono elide in tutto o in parte, per sua natura, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, i quali restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'ufficio.

Ed invero, la previsione del nono comma del citato articolo, secondo cui "la definizione automatica non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate", deve interpretarsi nel senso che tale definizione non sottrae all'Ufficio il potere di contestare il credito esposto dal contribuente (Cass. 375/2009; 2597/2014; 20433/2014).

1.2.2. Né va omissis di rilevare - per quanto riguarda l'IVA, imposta che viene in considerazione nel caso di specie - che la normativa suesposta va letta alla luce della pronuncia della Corte di Giustizia del 17.7.2008, C-132/06, che ha ritenuto gli artt. 8 e 9 I. 289/2002, nella misura in cui integrano una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, incompatibili con il diritto comunitario (Cass. 26 ottobre 2011, n. 22250).

1.3. Il mezzo in esame va, di conseguenza, accolto.

2. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

2.1. La ricorrente si duole del fatto che la CTR abbia erroneamente escluso, dal materiale probatorio valutato ai fini della decisione della controversia, le dichiarazioni rese, in sede di verifica fiscale, da Lxxxxxxx rappresentante della Axxxxxs.. Quest'ultimo aveva, infatti, dichiarato che la merce asseritamente inviata, mediante la stessa società Autotrasporti Laurenza, al cliente tedesco E. Import Export - e fatta apparire come oggetto di una cessione all'esportazione in sospensione di imposta, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c), o come cessione all'esportazione non imponibile - in realtà non aveva mai raggiunto il destinatario estero.

E ciò in quanto la società di trasporto summenzionata effettuava esclusivamente trasporti nazionali, non essendo abilitata al trasporto di merci all'estero.

2.2. L'errore nel quale sarebbe incorso il giudice di appello avrebbe, di conseguenza, inficiato - a parere dell'Agenzia delle Entrate - il giudizio di fatto demandato al giudice di merito, inducendolo ad espungere dal materiale cognitivo uno dei principali elementi indiziari che, unitamente ad altri desumibili dall'avviso di accertamento, avrebbero dovuto convincere la CTR della fondatezza del rilievo mosso alla contribuente dall'Amministrazione finanziaria.

2.3. La censura è fondata.

2.3.1. Nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo - acquisite dalla polizia tributaria o da funzionari accertatori dell'Ufficio nel corso di un'ispezione e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento - hanno, invero, almeno in via di principio, un valore meramente indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice, qualora confortate da altri elementi di prova. Tuttavia, tali dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze ed in specie quando abbiano valore confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 c.c., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria (Cass. 9402/2007; 9876/2011).

2.3.2. Né può ritenersi che siffatte dichiarazioni possano incorrere nel divieto di prova testimoniale, sancito - per il processo tributario - dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7. Ed invero, tale disposizione - a tenore della quale nel giudizio in questione "non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale" - in quanto limitativa dei poteri delle commissioni tributarie e non pure dei poteri degli organi amministrativi di verifica, disciplinati da altre disposizioni, vale soltanto per la diretta assunzione, da parte del giudice tributario, nel contraddittorio delle parti, della narrazione dei fatti della controversia compiuta da un terzo, ovvero sia per quella narrazione qualificata che, richiedendo la formulazione di specifici capitoli e la prestazione di un giuramento da parte del terzo, assume, solo se assunta con tali formalità, un particolare valore probatorio. Per converso, le dichiarazioni rese dai terzi ai verificatori, e inserite nel processo verbale di constatazione, hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono, pertanto, pienamente

utilizzabili quali meri indizi, o anche quali elementi di prova piena, nel concorso della circostanze suindicate (cfr. Cass. 20032/2011; 21812/2012).

2.3.3. Ne consegue che, nel caso di specie, la CTR ha errato nel non tenere conto delle dichiarazioni rese dal trasportatore Autotrasporti Laurenza s.a.s. - trasfuse nel processo verbale di constatazione recepito dall'avviso di accertamento - il quale aveva dichiarato ai verificatori che la merce, asseritamente destinata alla società tedesca E. Import - Export, non era mai stata consegnata al cliente estero, atteso che la ditta di autotrasporti in questione effettuava solo trasporti nazionali, e non anche trasporti internazionali. Tali dichiarazioni, trasfuse nell'atto conclusivo della rettifica, avrebbero, pertanto, dovuto essere adeguatamente valutate dal giudice di appello. Siffatta omissione - come si dirà in sede di esame del terzo motivo di ricorso - ha finito, pertanto, per inficiare il percorso motivazionale dell'impugnata sentenza.

2.4. Il mezzo in esame va, di conseguenza, accolto.

3. Con il terzo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia l'insufficiente motivazione su un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

3.1. Posto che i rilievi mossi dall'Ufficio alla contribuente si erano incentrati sull'inesistenza degli acquisti della merce operati dalla C. s.n.c. e sulla fittizietà delle successive vendite, fatte apparire artificiosamente come operazioni intracomunitarie o come cessioni all'esportazione, la CTR si sarebbe limitata ad affermare che la effettività e realtà di tali operazioni sarebbe dimostrata dalla regolarità dei relativi pagamenti, atteso che il pagamento per contanti è consentito dall'ordinamento, e che la falsità delle dichiarazioni dei clienti esteri D.L. n. 331 del 1993, ex art. 41, ai fini della regolarità delle cessioni intracomunitarie, non fosse imputabile al cedente.

L'impugnata sentenza, oltre che del tutto anapodittica nell'operare le affermazioni suesposte, avrebbe, per contro, trascurato - a parere della ricorrente - una serie di elementi indiziari allegati dall'Amministrazione finanziaria nel giudizio e che avrebbero, se adeguatamente valutati, certamente indotto il giudice di appello ad una decisione diversa da quella emessa.

3.2. Il motivo è fondato.

3.3. Premesso che il fatto controverso è stato individuato, nel momento di sintesi formulato dalla ricorrente, nella natura fittizia degli acquisti operati dalla contribuente tramite ditte c.d.

cartiere e delle successive vendite, la motivazione della sentenza di appello si rivela insufficiente sotto un triplice profilo.

3.3.1. Anzitutto, per quanto concerne i pagamenti in denaro e le dichiarazioni di intento, la sentenza appare del tutto anapodittica, in quanto la CTR si è limitata ad affermare, tout court, la liceità dei pagamenti in contanti, anche se superiori a venti milioni di lire, e la non imputabilità al cedente della falsità delle dichiarazioni D.L. n. 331 del 1993, ex art. 41, operate dalle ditte

cessionarie. E tuttavia, il giudice di appello non ha in alcun modo esposto le ragioni che lo abbiano indotto a formulare tali asserzioni perentorie, le quali, peraltro, - nell'economia dell'impugnata sentenza - hanno assunto un valore decisivo.

3.3.2. Per quanto attiene, poi, agli elementi di prova presi in esame, la CTR ha trascurato - in maniera del tutto erronea, per le ragioni dianzi esposte - sia le dichiarazioni del trasportatore della merce asseritamente ceduta all'esportazione, che ne aveva escluso la consegna al cliente estero sia il ruolo chiave, risultante dal processo verbale di constatazione (trascritto sul punto nel ricorso, p. 2), svolto nella frode fiscale da tale S.M. risultato, al contempo, fornitore della C. mediante una ditta individuale, rivelatasi inesistente, e titolare della ditta tedesca E. Import-Export, destinataria fittizia delle cessioni della stessa merce all'esportazione, nonché dai L., titolari della suddetta ditta di trasporti, i quali risultavano avere pagato, insieme allo S., forniture di merce apparentemente destinate a terzi.

Siffatte anomalie nei rapporti tra le ditte, idonee ad evidenziare, sul piano indiziario, la consapevolezza della C. s.n.c. di essere inserita a pieno titolo in una frode fiscale, non sono state, invero, tenute in considerazione alcuna dalla CTR.

3.3.3. Il giudice di appello ha, infine, operato una valutazione atomistica di alcuni degli elementi di prova presuntiva offerti dall'Ufficio in giudizio, laddove la valutazione degli indizi deve essere globale, al fine di verificare se gli stessi, quand'anche singolarmente sforniti di una adeguata valenza probatoria, nel loro insieme, possano dare luogo ad una valida prova presuntiva (Cass. 19894/2005; 9108/2012; 5787/2014).

3.4. Il mezzo in parola non può, pertanto, che essere accolto.

4. La sentenza impugnata va, pertanto, cassata con rinvio ad altra sezione della CTR della Lombardia, che procederà a nuovo esame del merito della controversia, attenendosi ai principi di diritto suesposti e valutando unitariamente e globalmente tutti gli elementi indiziari e presuntivi sopra indicati.

5. Il giudice di rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

p.q.m.

La Corte Suprema di Cassazione; accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 11 novembre 2014.