

I presupposti richiesti dalla Cassazione per l'assunzione di prova per testimonianza all'interno del processo tributario

di Angelo Buscema

Pubblicato il 4 gennaio 2010

quali sono i casi in cui è ammissibile, anche nel processo tributario, la prova per testimoni. Le ultime dalla Cassazione...

Qualora il contribuente dimostri la propria incolpevole impossibilità di produrre in giudizio documenti e registri contabili e di non essere in grado di richiederne copia presso i fornitori, dovrà necessariamente procedere a fornire la prova per testimoni o per presunzioni; nel caso in cui il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre tali documenti (nella fattispecie, a causa di furto) e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trova applicazione la regola generale prevista dall'

art. 2724

c.c., n. 3, secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti (Corte di Cassazione sentenza n. 25713/2009 del 9 dicembre 2009).

Lo smarrimento delle scritture contabili, opportunamente denunciato alle competenti autorità e portato all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, non costituisce circostanza atta ad escludere ovvero esonerare il contribuente dalla dimostrazione circa l'inerenza e sussistenza delle operazioni imponibili al fine di opporsi al disconoscimento della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta. Tuttavia l'incolpevole impossibilità di esibire ed utilizzare la documentazione smarrita non preclude al (anzi ammette il) contribuente ad ottemperare al proprio onere probatorio con altri mezzi giusta il disposto

dall'art. 2724, n. 3, c.c. (Cass. civ. Sez. V, 15-05-2008, n. 12201). In caso di furto delle fatture di acquisto, qualora il contribuente dimostri di essere nell'impossibilità di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724 n. 3, c.c., secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti (Cass. civ. Sez. V Sent., 11-04-2008, n. 9610). Costituisce principio consolidato, l'affermazione secondo cui in materia di iva, l'incolpevole perdita della contabilità (nella specie, a causa di furto) non esime il contribuente dall'onere di provare il suo credito d'imposta, né introduce una presunzione di veridicità di quanto, pur dettagliatamente, affermato dal contribuente alle forse di polizia.

Soccorre, in tale ipotesi, la regola generale di cui all'art. 2724, n. 3), c.c. secondo la quale la parte è autorizzata alla deduzione di prova testimoniale o per presunzioni (Cass. civ. Sez. V, 11-04-2008, n. 9610). Il contribuente impossibilitato - a seguito del subito furto - ad esibire, in sede di verifica e di accertamento, i documenti contabili (registri e fatture) la cui tenuta è obbligatoria non è "*ipso facto*" esonerato dall'onere della prova della sussistenza dei crediti esposti in dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Soccorre, in tale ipotesi, la regola generale di cui all'art. 2724 c.c. n. 3, secondo la quale la parte è autorizzata alla deduzione di prova testimoniale o per presunzioni. La mancata manifestazione di volersi avvalere di ulteriori mezzi istruttori comporta il mancato assolvimento degli oneri probatori ed il rigetto del ricorso.(Cass. civ. Sez. V, 29-09-2006, n. 21233).

Riflessioni

La prova testimoniale è la narrazione dei fatti della controversia rivolta al giudice nel corso del processo e con determinate forme da soggetti che non sono parti del rapporto controverso. Essa presenta le seguenti caratteristiche:

1. inclusione tra le prove costituenti;
2. terzietà del teste rispetto alle parti;
3. processualità, poiché è assunta, secondo determinate modi, nel rispetto del principio del contraddittorio;

4. oralità, poiché la deposizione è trasfusa in un processo verbale solo per valutarne la credibilità.

In buona sostanza, la prova testimoniale è necessariamente orale, è di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento di testi e riveste di conseguenza un particolare valore probatorio. L'esclusione della testimonianza nel processo tributario secondo la Corte Costituzionale (sentenza n.18/2000) non viola il principio della parità delle parti: è giustificata dall'inesistenza del principio costituzionale di necessaria uniformità delle regole processuali, è giustificata dal carattere documentale del processo tributario, è giustificata dalla specificità del processo tributario rispetto a quello civile o amministrativo, è espressione di scelta discrezionale del legislatore ordinario che può stabilire con riferimento a ciascun tipo di processo i mezzi di prova esperibili e le modalità per la loro assunzione. Rileva, in particolare, la Consulta che il valore probatorio delle dichiarazioni di terzi raccolte nella fase dell'accertamento (cd. testimonianze anomale) è quello indiziario e pertanto le stesse dichiarazioni hanno un'efficacia diversa da quella testimoniale e non sono idonee, senza il suffragio o supporto d'altri elementi, a costituire il fondamento della pronuncia; in buona sostanza, le dichiarazioni di terzi (es. acquirenti d'appartamenti) raccolte dalla PT nel processo verbale di constatazione, privo d'efficacia probatoria privilegiata, possono essere valorizzate, dopo essere state recepite non acriticamente dall'ufficio, come presunzioni gravi precise e concordanti solo se accompagnati da altri elementi o argomenti di riscontro. Si può osservare che le citate conclusioni raggiunte dalla Consulta, in tema d'utilizzazione della scienza di terzi, presuppongono che occorre distinguere, sotto il profilo dell'efficacia probatoria, tra la prova testimoniale vietata e le cd. testimonianze anomale, derivanti da dichiarazioni rese da terzi senza la forma della vera e propria dichiarazione testimoniale. Secondo il giudice di legittimità il divieto della prova testimoniale non rende dignità al processo tributario caratterizzato dal principio della soccombenza processuale e dalla valenza della prova documentale; pertanto, non è tollerabile l'esclusione della prova testimoniale nell'ipotesi in cui l'unica fonte materiale di prova, disponibile ai fini della prova dell'infondatezza della pretesa erariale, sia per il contribuente la dichiarazione di un terzo. Alla luce di quanto sopra esposto è condivisibile l'orientamento (Cassazione sez. V sentenza n. 05957 del 15 aprile 2003; Cassazione sez. V sentenza n.04269 del 25 marzo 2002) del giudice di legittimità, secondo cui è ammessa, per garantire il principio della parità delle armi processuali e l'effettività della tutela, la possibilità del contribuente del potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale con valenza d'elementi indiziari (si pensi all'atto notorio contenente le dichiarazioni rese dal genitore del contribuente).

ALLEGATI

1) Art. 2724 - Eccezioni al divieto della prova testimoniale.

La prova per testimoni è ammessa in ogni caso:

1) quando vi è un principio di prova per iscritto: questo è costituito da qualsiasi scritto, proveniente dalla persona contro la quale è diretta la domanda o dal suo rappresentante, che faccia apparire verosimile il fatto allegato;

2) quando il contraente è stato nell'impossibilità morale o materiale di procurarsi una prova scritta;

3) quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova

2) Esempio Istanza

ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA DI.....

ISTANZA PER ASSUNZIONE TESTI

Il sig., elettivamente domiciliato in, via, presso lo studio dell'avv/Rag/Dott. dal quale è rappresentato e difeso in virtù di mandato a margine del presente atto si trova nell'incolpevole impossibilità di produrre in giudizio documenti e registri contabili a causa di furto e non è neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi .Poiché la deposizione del sig.(Sempronio)..... è necessaria nella controversia (rgr n.....) avverso L'UFFICIO DI

chiede

a COD. ON. Consesso di voler fissare l'udienza di comparizione delle parti per l'assunzione del

teste sig.(Sempronio)....., residente in, sulle seguenti circostanze di fatto:

vero che

vero che

vero che

Firma

3) Sent. n. 25713 del 9 dicembre 2009 (ud. del 27 ottobre 2009) della Corte Cass., Sez. tributaria

Svolgimento del processo - Sulla base di un p.v.c. redatto da un proprio nucleo operativo, l'Ufficio Provinciale IVA di Caserta emetteva un avviso di rettifica nei confronti della soc. D. Srl, nel frattempo fallita, per l'anno *1993*.

Venivano formulati i seguenti rilievi:

a) utilizzazione di fatture recanti un'aliquota IVA inferiore a quella applicabile;

b) emissione di fatture con l'aliquota agevolata anzichè con l'aliquota normale applicabile, con conseguente maggiore IVA dovuta;

c) indebita detrazione di IVA relativa a fatture risultate mancanti al momento della verifica.

Avverso tale avviso, il curatore fallimentare proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Caserta, deducendo la legittimità dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 4% sia sugli acquisti che sulle vendite in contestazione, trattandosi di tabacchi grezzi. Inoltre, imputava la mancanza delle fatture ad un furto subito nel *febbraio 1994*, considerando, in ogni caso, sufficienti le registrazioni effettuate sul libro giornale, regolarmente vidimato.

La Commissione adita, con la sentenza n. 730/14/99, accoglieva il ricorso limitatamente agli acquisti effettuati con aliquota ridotta, mentre lo rigettava nel resto.

Avverso tale decisione, il Fallimento della società proponeva appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Napoli che, con la sentenza n. 353/52/02, pronunciata il 12 giugno 2002 e depositata il 25 novembre 2002, lo accoglieva annullando integralmente l'avviso di rettifica impugnato, sul presupposto della mancanza della prova dell'effettiva lavorazione del tabacco acquistato allo stato grezzo.

Avverso tale sentenza, l'Amministrazione delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate proponevano ricorso per cassazione sorretto da due motivi.

L'intimato fallimento resisteva con controricorso e ricorso incidentale sorretto da un motivo e corroborato da memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

In primo luogo, la Corte dispone la riunione dei ricorsi ai sensi dell'art. 335 c.p.c..

Preliminarmente si deve esaminare l'eccezione di inammissibilità del ricorso principale per

tardività, articolata dal resistente Fallimento.

L'eccezione è infondata perché i termini devono ritenersi sospesi ai sensi della L. n. 289 del 2002,

art. 16. Siamo in presenza di un avviso di rettifica e la fattispecie rientra nell'ambito della normativa citata. Sono del tutto ininfluenti le motivazioni che sorreggono l'avviso di rettifica dovendosi tener conto unicamente dell'atto oggetto dell'impugnativa.

Va dichiarata, poi, l'inammissibilità, per difetto di legittimazione, del ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale non è stato parte del giudizio di appello, instaurato con ricorso della sola Agenzia delle Entrate (nella sua articolazione periferica) dopo l'11 gennaio 2001, con conseguente implicita estromissione dell'Ufficio periferico del Ministero (ex *plurimis*, Cass. Sez. Un. n. 3116/06; Cass. 24245/04).

Ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese di giudizio dal momento che il ricorso del Ministero non ha influito in maniera apprezzabile sulla difesa del contribuente.

Con il primo motivo, l'Amministrazione ha lamentato "violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 16, e della tabella A allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, nonché dell'art. 2697 c.c. ed omessa, insufficiente ed illogica motivazione su punti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 ed al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, comma 1".

La C.T.R. avrebbe annullato l'avviso di rettifica, affermando che l'Ufficio non avrebbe provato che, nel caso di specie, sarebbe stato venduto tabacco normale e non tabacco grezzo, sottoposto all'aliquota agevolata.

Così statuendo, i secondi giudici avrebbero manifestamente violato le regole generali in tema di prova, dal momento che sarebbe gravato sulla società contribuente l'onere di dimostrare il diritto all'applicazione di un'aliquota più favorevole di quella ordinaria.

Inoltre, la motivazione della sentenza sarebbe viziata da contraddittorietà ed illogicità, in quanto riconoscerebbe l'effettività della lavorazione del tabacco acquistato atteso che l'attività esercitata dalla società sarebbe stata proprio quella della lavorazione del tabacco.

Le censure sono fondate.

L'onere della prova fa capo a chi contesta l'aliquota IVA normale e intende sostenere che, nel caso di specie, fosse applicabile l'aliquota ridotta.

L'accoglimento delle censure nei sensi sopra precisati rende ultronea la disamina delle rimanenti.

Con il secondo motivo del ricorso, l'odierna Amministrazione ricorrente ha denunciato "violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19 e 25 e dell'art. 2697 c.c..

nonchè omessa ed insufficiente motivazione su punti decisivi della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 c.p.c. ed al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, comma 1", atteso che la sentenza impugnata sarebbe viziata nella parte in cui annulla il disconoscimento delle detrazioni non giustificate dalle relative fatture.

Nella motivazione, i secondi giudici non avrebbero affatto spiegato per quale ragione un fallimento potrebbe giustificare l'annullamento della rettifica su tale punto. Lo stesso fallimento della società Donatab Srl, poi, in sede di appello, non avrebbe affatto sostenuto la possibilità di riconoscere la detrazione senza addurre la relativa documentazione giustificativa, riservandosi semplicemente di fornirla in corso di causa.

In concreto, tale prova non risulterebbe essere stata fornita e, pertanto, la Commissione napoletana si sarebbe pronunciata oltre i limiti dell'impugnazione, in violazione dell'art. 112 c.p.c..

In ogni caso, la sentenza sarebbe manifestamente errata nel merito, laddove riconoscerebbe implicitamente il diritto alla detrazione nel caso in cui la mancanza della prescritta documentazione probatoria sia determinata da un giustificato motivo.

In realtà, il giustificato impedimento a produrre la necessaria documentazione sarebbe stato riconosciuto dai giudici dell'appello senza il supporto di validi elementi di prova.

Ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 25 la detrazione dell'imposta pagata per l'acquisto di beni e servizi inerenti all'esercizio dell'attività postulerebbe che il contribuente riceva le relative fatture, le annoti nell'apposito registro e le conservi e nessuna norma permetterebbe di derogare, per asserite ragioni di forza maggiore, a tali oneri probatori.

Anche il secondo motivo è manifestamente fondato.

Il *dictum* impugnato, ovvero l'aver addotto in relazione al mancato rinvenimento della documentazione che "la verifica venne effettuata allorquando la società era fallita e ciò giustifica lo smarrimento delle fatture" è censurabile sotto vari profili.

Il subentro della procedura fallimentare non giustifica lo smarrimento della documentazione.

Aggiungasi che è giurisprudenza consolidata di questa Corte che, in tema di IVA, la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa è subordinata, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, alla relativa prova, che deve essere fornita dallo stesso contribuente mediante la produzione delle fatture e del registro in cui vanno annotate; nel caso in cui il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre tali documenti (nella specie, a causa di furto) e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724 c.c., n. 3, secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, nè trasferisce lo stesso a carico dell'Ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti (*ex multis*, Cass. 21233/06).

Con il motivo del ricorso incidentale, il fallimento censura il rigetto dell'eccezione difetto di motivazione dell'avviso di rettifica, rilevato in grado di appello, rilevando che l'eccezione di nullità dell'avviso sarebbe ammissibile in qualsiasi grado di giudizio e rilevabile anche d'ufficio.

Le censure si appalesano palesemente infondate. Non siamo in presenza di eccezioni rilevabili d'ufficio ed il principio generale dell'esclusione dello *ius novorum* nel giudizio di appello trova espressa applicazione nel nuovo processo tributario, in virtù del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 57 a norma del quale, dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale, non possono essere proposte domande od eccezioni nuove che non siano rilevabili anche d'ufficio (*ex plurimis*, Cass. 6347/02).

Consegue l'accoglimento del ricorso dell'Agenzia, il rigetto del ricorso incidentale, la cassazione della sentenza impugnata ed il rinvio, anche per le spese, ad altra Sezione della C.T.R. Campania.

P.Q.M. – La Corte, riuniti i ricorsi, dichiara inammissibile il ricorso del Ministero. Compensa le spese di giudizio.

Accoglie il ricorso dell'Agenzia, rigetta l'incidentale cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della C.T.R. Campania.

4 gennaio 2010

Angelo Buscema

Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l