

*Cass., sent. n. 149 del 8 gennaio 2010*

## LE DICHIARAZIONI SOSTITUTIVE DI ATTO NOTORIO SONO SOLO INDIZI

di Alessandro Borgoglio

*Le dichiarazioni sostitutive di atto notorio rese dal contribuente sono ammissibili nel processo tributario ma il loro valore probatorio è quello del mero indizio, non idoneo a fondare la decisione del giudice.*

*In questi termini si è espressa la Suprema Corte di Cassazione, in una recente sentenza, con cui ha riportato l'attenzione su questo contrastato tema giurisprudenziale.*

*Nello scritto, dopo aver delineato il quadro normativo di riferimento, viene illustrata la pronuncia in commento, per concludere, quindi, con alcune considerazioni di sintesi.*

Il dibattito sull'ammissibilità nel processo tributario e sulla capacità probatoria delle "dichiarazioni di terzi" è tuttora in essere, stante l'altalenante orientamento della giurisprudenza di legittimità sul tema, come ha recentemente illustrato autorevolissima dottrina<sup>1</sup>.

La sentenza della Corte di Cassazione dello scorso 8 gennaio, numero 149, però, affronta un tema, all'interno del più ampio dibattito succitato, di sicuro interesse<sup>2</sup>, anche perchè viene spesso riportato alla luce da parte dei contribuenti, in sede contenziosa.

Si tratta, infatti, della questione circa l'ammissibilità, all'interno del processo tributario, della dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa dallo stesso contribuente ed a sé favorevole, nonché del tema relativo alla capacità probatoria attribuibile a tali dichiarazioni.

<sup>1</sup> G. Antico, "Sono indizi valutabili dal giudice le dichiarazioni di terzi" in Commercialistatelematico.com del 14 gennaio 2010.

<sup>2</sup> La pronuncia è stata anche commentata da M. G. Strazzulla, "Per l'atto di notorietà solo valore di indizio" in "Il Sole 24 Ore - Norme e Tributi" del 18 gennaio 2010, pagina 4.

Prima di esaminare la citata sentenza, pare tuttavia opportuno chiarire alcuni termini della questione, e delinearne sommariamente il quadro normativo di riferimento.

## QUADRO NORMATIVO

È innanzitutto necessario distinguere tra l'atto di notorietà (o atto notorio), che è quella dichiarazione che viene resa da un soggetto ad un pubblico ufficiale, e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, prevista dall'articolo 47 del DPR 28 dicembre 2000, numero 445<sup>3</sup>.

Quest'ultima consiste nella dichiarazione resa e sottoscritta dal medesimo soggetto, e può riguardare stati e fatti di cui egli sia a conoscenza, anche relativi ad altri soggetti. Tale dichiarazione deve essere sottoscritta innanzi ad un incaricato di pubblico servizio oppure, in alternativa, deve essere accompagnata dalla copia fotostatica di un documento d'identità.

Occorre, peraltro, precisare che quella pocanzi richiamata è una dichiarazione ben diversa da quella che viene comunemente definita "autocertificazione", che viene generalmente prodotta per autocertificare appunto stati, qualità personali e fatti che risultino già in registri o documenti

---

<sup>3</sup> L'articolo 47 del DPR 445/2000 stabilisce che "1. L'atto di notorietà concernente stati, qualità personali o fatti che siano a diretta conoscenza dell'interessato è sostituito da dichiarazione resa e sottoscritta dal medesimo con la osservanza delle modalità di cui all'articolo 38. 2. La dichiarazione resa nell'interesse proprio del dichiarante può riguardare anche stati, qualità personali e fatti relativi ad altri soggetti di cui egli abbia diretta conoscenza. 3. Fatte salve le eccezioni espressamente previste per legge, nei rapporti con la pubblica amministrazione e con i concessionari di pubblici servizi, tutti gli stati, le qualità personali e i fatti non espressamente indicati nell'articolo 46 sono comprovati dall'interessato mediante la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà. 4. Salvo il caso in cui la legge preveda espressamente che la denuncia all'Autorità di Polizia Giudiziaria è presupposto necessario per attivare il procedimento amministrativo di rilascio del duplicato di documenti di riconoscimento o comunque attestanti stati e qualità personali dell'interessato, lo smarrimento dei documenti medesimi e' comprovato da chi ne richiede il duplicato mediante dichiarazione sostitutiva".

tenuti dalla Pubblica Amministrazione. Quest'ultima dichiarazione "sostitutiva della certificazione" è disciplinata dall'articolo 46 del DPR 445/2000<sup>4</sup>, e può riguardare, come già anticipato, soltanto ciò che risulta già negli atti delle Amministrazioni dello Stato. Ciò, oltre che costituire un limite dell'autocertificazione, rappresenta anche una delle maggiori differenze rispetto alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio, che, invece, può essere utilizzata per attestare fatti neppure conosciuti dalla Pubblica Amministrazione.

Quanto sin qui esposto si lega, in qualche modo, al processo tributario, avendo riguardo al divieto esplicito di utilizzo del giuramento e della prova testimoniale in tale sede contenziosa.

Alla luce dell'esplicito divieto normativo previsto dall'articolo 7 del D.Lgs. 546/1992<sup>5</sup>, si è posto il dubbio, infatti, se nel processo tributario fossero

<sup>4</sup> L'articolo 46 del DPR 445/2000 stabilisce che "1. Sono comprovati con dichiarazioni, anche contestuali all'istanza, sottoscritte dall'interessato e prodotte in sostituzione delle normali certificazioni i seguenti stati, qualità personali e fatti: a) data e il luogo di nascita; b) residenza; c) cittadinanza; d) godimento dei diritti civili e politici; e) stato di celibe, coniugato, vedovo o stato libero; f) stato di famiglia; g) esistenza in vita; h) nascita del figlio, decesso del coniuge, dell'ascendente o discendente; i) iscrizione in albi, in elenchi tenuti da pubbliche amministrazioni; l) appartenenza a ordini professionali; m) titolo di studio, esami sostenuti; n) qualifica professionale posseduta, titolo di specializzazione, di abilitazione, di formazione, di aggiornamento e di qualificazione tecnica; o) situazione reddituale o economica anche ai fini della concessione dei benefici di qualsiasi tipo previsti da leggi speciali; p) assolvimento di specifici obblighi contributivi con l'indicazione dell'ammontare corrisposto; q) possesso e numero del codice fiscale, della partita IVA e di qualsiasi dato presente nell'archivio dell'anagrafe tributaria; r) stato di disoccupazione; s) qualità di pensionato e categoria di pensione; t) qualità di studente; u) qualità di legale rappresentante di persone fisiche o giuridiche, di tutore, di curatore e simili; v) iscrizione presso associazioni o formazioni sociali di qualsiasi tipo; z) tutte le situazioni relative all'adempimento degli obblighi militari, ivi comprese quelle attestate nel foglio matricolare dello stato di servizio; aa) di non aver riportato condanne penali e di non essere destinatario di provvedimenti che riguardano l'applicazione di misure di prevenzione, di decisioni civili e di provvedimenti amministrativi iscritti nel casellario giudiziale ai sensi della vigente normativa; bb) di non essere a conoscenza di essere sottoposto a procedimenti penali; cc) qualità di vivenza a carico; dd) tutti i dati a diretta conoscenza dell'interessato contenuti nei registri dello stato civile; ee) di non trovarsi in stato di liquidazione o di fallimento e di non aver presentato domanda di concordato".

<sup>5</sup> L'articolo 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 (recante le disposizioni sul processo tributario), stabilisce lapidariamente che "Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale".

allora ammissibili le dichiarazioni rese dal contribuente, nonché dai terzi, al personale ispettivo dell'Amministrazione Finanziaria, e registrate negli appositi processi verbali di constatazione, oppure prodotte dallo stesso contribuente in sede contenziosa. Si è posto, inoltre, il problema di quale valenza probatoria fossero dotate tali dichiarazioni, e come dovessero essere valutate dal giudice tributario.

Come già anticipato, la giurisprudenza di legittimità si è espressa, su tali tematiche, con un orientamento altalenante. Nella sentenza in commento, però, è stata molto chiara nel ribadire l'ammissibilità nel processo tributario delle dichiarazioni sostitutive di atto notorio rese dal contribuente, con il limite, tuttavia, che esse non possano assurgere a "prova" idonea a fondare la decisione del giudice, ma assumano un valore meramente indiziario, quale singolo elemento da sottoporre alla valutazione del collegio giudicante.

#### LA SENTENZA NUMERO 149 DEL 8 GENNAIO 2010

Un contribuente ricorreva per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria centrale, con la quale era stato confermato l'avviso di rettifica Iva emesso dall'Ufficio competente.

Tra gli altri motivi di ricorso, il contribuente censurava l'operato della Commissione tributaria centrale per aver ritenuto gli atti di notorietà esibiti inidonei a fornire la prova del finanziamento familiare, che avrebbe giustificato l'anomalo rapporto tra i costi ed i ricavi da cui si era originato l'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria.

La Suprema Corte, investita della questione, ha ritenuto infondati i motivi di ricorso, ed ha sinteticamente stabilito che "La Commissione tributaria centrale non ha escluso l'ammissibilità dei due atti - come sembra

desumersi dal ricorso - ma, attribuendo correttamente ad essi valore meramente indiziario, li ha ritenuti - con congrua motivazione - non idonei a fornire la prova del fatto controverso, tanto più che tali dichiarazioni, come lo stesso ricorrente assume, provenivano da lui stesso, dal coniuge e dai genitori”.

La Cassazione ha così rigettato il ricorso del contribuente, condannandolo anche al pagamento delle spese di giudizio.

#### ALCUNE RIFLESSIONI

Dall’esame di quanto sopra riportato, può agevolmente rilevarsi che l’odierna pronuncia ha, in realtà, affrontato due questioni: l’ammissibilità della dichiarazione sostituiva dell’atto di notorietà nel giudizio tributario, ed inoltre il valore probatorio ad essa attribuibile.

I Supremi Giudici, nella sentenza, hanno confermato la decisione della Commissione tributaria centrale, che aveva correttamente ammesso tali dichiarazioni, ma aveva altresì ritenuto che esse costituissero meri indizi non sufficienti a comprovare le contestazioni del contribuente alla pretesa erariale.

Gli Ermellini avevano già, in precedenti occasioni, preso una simile decisione circa il valore attribuibile a tali documenti. Nella sentenza del 16 maggio 2007, numero 11221, si legge, infatti che “... nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell’Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, - fermo il divieto di ammissione della "prova testimoniale" posto dall’art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - con il valore probatorio "proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione" (Corte Costituzionale, sent. n. 18 del 2000), va



del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale - beninteso, con il medesimo valore probatorio -, dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa (nella specie, mentre si è riconosciuto che correttamente la Commissione tributaria aveva preso in considerazione l'atto notorio contenente le dichiarazioni rese dal genitore del contribuente, si è ritenuto invece errato aver assegnato a tali dichiarazioni il valore di prova vera e propria, basando la decisione solo su di esse)"<sup>6</sup>.

A tale filone giurisprudenziale se ne oppone, però, un altro opposto e altrettanto sostenuto, per cui la dichiarazione sostitutiva di atto notorio sarebbe addirittura priva di qualsiasi valore in sede giurisdizionale. Secondo tale orientamento, pertanto, le dichiarazioni non assumerebbero neppure la valenza di indizi.

In questi termini si è espressa la Corte di Cassazione che, nella sentenza del 15 gennaio 2007, numero 703, ha stabilito che "... le produzioni documentali del contribuente considerate dai giudici *a quibus* sembrano esaurirsi in una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, cui, in sede giudiziaria, non può attribuirsi alcun valore probatorio. Al riguardo, costituisce, infatti, principio consolidatamente affermato da questa Corte che la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo, viceversa, priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale (cfr. Cass. n. 5312/2006, n. 18856/2004, 10981/2001, SS.UU., n. 10153/1998). Si è, peraltro, ulteriormente puntualizzato che, con specifico riguardo al contenzioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva di notorietà

<sup>6</sup> In senso conforme: Cass. n. 4269 del 25 marzo 2002.

trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, giacché per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma, anche costituito al di fuori del processo (cfr. Cass., n. 7445/2003)''.

La stessa motivazione suesposta è stata poi ripresa, dai Supremi Giudici, ancora di recente, con la sentenza del 28 maggio 2009, numero 14328.

#### CONSIDERAZIONI DI SINTESI

*Sic rebus stantibus*, non pare possibile, al momento, fornire delle indicazioni operative di sintesi, atteso il contrastante orientamento della giurisprudenza di legittimità sul tema.

È, tuttavia, possibile rilevare che, qualora le dichiarazioni del contribuente o di terzi vengano ammesse nel processo tributario, ovvero venga riconosciuta ad esse una qualche forma di valenza, quest'ultima non può certamente superare la soglia del mero indizio, liberamente valutabile dal giudice nel complessivo quadro probatorio disponibile, senza poter assurgere, però, alla stregua di una prova idonea a fondare la decisione del collegio giudicante.

3 febbraio 2010

Alessandro Borgoglio