

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

Notorio è l'atto, dubbia l'utilizzabilità

15 Gennaio 2008

Principi e orientamenti giurisprudenziali relativi alla sua ammissibilità nel processo tributario



Sono inutilizzabili le dichiarazioni rese da terzi nell'ambito del processo tributario e, nello specifico, di quelle rese da lavoratori ritenuti irregolari.

E' in sintesi quanto deciso dalla Ctp di Varese, con la sentenza n.

La vicenda su cui sono stati chiamati a esprimersi i giudici lombardi è relativa a un controllo compiuto dall'ispettorato del Lavoro, a seguito del quale veniva riscontrata la presenza di lavoratori irregolari. L'agenzia delle Entrate, sulla base del verbale redatto dall'organo accertatore, provvedeva a emettere avviso di irrogazione sanzioni, ai sensi dell'articolo 1, legge 383/2001, determinando, cioè, la stessa sulla base della presunzione legale che individua l'inizio del rapporto di lavoro al 1° gennaio dell'anno in cui è stata constatata la violazione.

La società ricorrente contestava in primo luogo l'utilizzo della presunzione legale assoluta, come sancito dalla sentenza 144/2005 della Corte costituzionale, secondo cui, fino a prova contraria, resta valido il computo per la sanzione riferito al primo giorno dell'anno in cui la violazione è stata riscontrata. La Consulta, censurando il fatto che l'articolo 3, comma 3, del DL 12/2002, non ammettesse *"la possibilità di provare che il rapporto di lavoro irregolare ha avuto inizio successivamente al primo gennaio dell'anno in cui è stata contestata la violazione"*, ha sostanzialmente negato la valenza di presunzione assoluta della norma, confermando invece la piena legittimità costituzionale della stessa e della sua natura di presunzione relativa. Pertanto, se il ricorrente non indica alcuna prova contraria che possa smentire la presunzione legale relativa

prevista dalla disposizione, viene *ex se* confermata la legittimità della ripresa dell'ufficio.

In secondo luogo veniva eccepito il fatto che le dichiarazioni rese dai lavoratori all'organo accertatore, in merito all'effettivo inizio del loro rapporto di lavoro, confermate in seguito dalle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà, dovessero ritenersi idonee a contrastare la presunzione legale.

I giudici varesini, dopo aver riconosciuto la possibilità per il contribuente di vincere la presunzione contenuta dalla norma con prova contraria, così come sancito dall'interpretazione resa dalla Corte costituzionale con la citata sentenza, hanno concluso ritenendo di dover rigettare il ricorso di parte. Da un lato, è stata evidenziata l'inutilizzabilità della dichiarazione sostitutiva nell'ambito del processo tributario, in quanto assimilabile alla prova testimoniale, espressamente vietata in tale procedura poiché formata unilateralmente, quindi sottratta a ogni contraddittorio. Dall'altro, la Ctp ha evidenziato che, per contrastare la presunzione legale, seppur relativa, è necessario fornire prove consistenti in fatti oggettivi, da cui poter riscontrare che il rapporto di lavoro sia effettivamente sorto in data successiva al 1° gennaio. Mediante l'indicazione di fatti che, sostanzialmente, si rendano incompatibili con la contemporanea prestazione di lavoro ritenuta irregolare (altri rapporti di lavoro, stati di malattia o di ricovero ospedaliero, assenza dal territorio nazionale e tutti quei casi che si possono desumere dalla prassi).

Tale interpretazione apre il campo all'esame di due importanti aspetti giuridici. Il primo concernente la possibilità o meno di poter utilizzare la prova testimoniale nell'ambito del processo tributario; il secondo relativo, invece, all'effettiva efficacia probatoria attribuibile alla dichiarazione resa da terzi al di fuori del processo e, nello specifico, alle dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà.

Come noto, l'ammissibilità delle prove testimoniali nel processo tributario risulta espressamente negata dall'articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/1992. Nonostante ciò, tale limitazione probatoria non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni rese da terzi ed eventualmente raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase istruttoria. In altre parole, il divieto di ammissione della prova testimoniale deve riferirsi rigorosamente alla testimonianza in senso tipico, assunta e resa da terzi oralmente nel giudizio ordinario; ma non implica alcuna preclusione all'assunzione e all'utilizzo nel giudizio tributario di dichiarazioni e scritti provenienti da soggetti che siano terzi.

Ciò è quanto affermato dalla Corte costituzionale che, con la sentenza 18/2000, ha ammesso la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione trovino ingresso nel

processo tributario, evidenziando che il valore di tali dichiarazioni "*è quello 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*".

Sulla base delle indicazioni fornite dalla Consulta, la Cassazione ha costantemente ritenuto che, se da una parte risulta possibile la formalizzazione di dichiarazioni verbali rese agli organi operanti, le quali hanno esclusivamente valenza indiziaria, di converso, in attuazione dell'articolo 111 della Costituzione (che regola il giusto processo e che garantisce il principio della parità delle parti, nonché l'effettività del diritto di difesa), è consentito al contribuente contrastare tale forma di testimonianza impropria, utilizzando in sede processuale dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, le quali non hanno pieno valore probatorio, ma rappresentano elementi indiziari (sentenze 4269/2002 e 5957/2003).

La questione sull'ammissibilità della prova testimoniale introduce, poi, l'argomento relativo alle dichiarazioni rese da terzi al di fuori del processo. Sul punto, si è visto che il giudice di legittimità, facendo proprie le argomentazioni esposte dalla Corte costituzionale, ha evidenziato la legittima utilizzabilità della dichiarazione testimoniale, la quale potrà essere quindi ammessa in giudizio, a condizione che venga assunta in sede extraprocessuale e, con il limite della valenza probatoria, nel senso che non avrà valore (processuale) di testimonianza, ma di semplice indizio, liberamente valutabile dal giudice.

Nella prassi, come nel caso di specie, tali dichiarazioni assumono la forma della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà. I giudici varesini nel motivare la propria decisione hanno sostanzialmente ritenuto inutilizzabile tale mezzo di prova, in quanto assimilabile alla prova testimoniale, la quale, come detto, risulta espressamente vietata nel processo tributario. Tale interpretazione trova una sua conferma in una precedente sentenza della Cassazione, la n. 703/2007, con cui è stato affermato 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, trovando quale ostacolo invalicabile nel contenzioso tributario, la previsione dell'articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/1992.

Contrariamente, si finirebbe per introdurre nel processo tributario, eludendo il divieto sancito, un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo e pertanto, privo del requisito essenziale del rispetto del contraddittorio (*cf*r Cassazione, sentenze nn. 5312/2006, 18856/2004, 10981/2001, 10153/1998). In particolare, con riferimento all'atto notorio, la Suprema corte, con sentenza 5154/2001, ha precisato che la regola generale secondo

cui il processo deve svolgersi nel contraddittorio fra le parti, in condizioni di parità, comporta che le prove devono essere raccolte nell'effettivo contraddittorio delle parti, cioè nel processo e con la partecipazione del giudice.

Pertanto, secondo tale interpretazione non può attribuirsi valore di prova all'atto notorio, preconstituito al processo al di fuori di qualsiasi contraddittorio con l'avversario; né tale atto può implicare un'inversione dell'onere della prova, che deve essere espressamente prevista da una norma positiva e non può derivare esclusivamente dalla mera iniziativa di parte.

Nel corso degli ultimi anni, la stessa giurisprudenza ha ammorbidito tale interpretazione, ritenendo che possa essere ammessa nel processo tributario, con valore di prova liberamente valutabile dal giudice, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata da un terzo.

Non viene negato in assoluto, l'utilizzo dell'atto notorio, ma si sostiene il diverso principio secondo cui, ai fini della prova, l'atto notorio costituisce, come le dichiarazioni extraprocessuali di terzi, un elemento indiziario rimesso alla libera valutazione valutabile del giudice, il quale non può fornire da solo il fondamento della decisione.

Applicando le considerazioni giurisprudenziali compiute al caso in esame, si può ritenere che le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà rese dai lavoratori e prodotte in giudizio, tendenti a dimostrare che l'effettivo inizio dell'opera prestata dagli stessi non poteva ricondursi, come la norma presuntivamente prevede, al 1° gennaio dell'anno in cui è stata rilevata la violazione, possono validamente costituire elementi indiziari, liberamente apprezzabili dal giudice. E' di tutta evidenza che tali indizi potranno assumere rilevanza probatoria solo qualora contengano elementi di fatto oggettivamente riscontrabili, dai quali sia possibile rilevare che il rapporto di lavoro sia effettivamente sorto in data successiva al 1° gennaio, mediante l'indicazione di fatti che si rendano incompatibili con la contemporanea prestazione di lavoro ritenuta irregolare. Nella fattispecie in esame, tale condizione non viene rispettata a causa della genericità delle dichiarazioni rese, le quali non possono trovare conferma in fatti oggettivamente riscontrabili. Di conseguenza, appare corretta l'interpretazione compiuta dai giudici provinciali in rigetto del ricorso del contribuente.

di

Massimo Grimaldi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/notorio-e-latto-dubbia-lutilizzabilita>