Il dibattito giurisprudenziale sulla dichiarazione dei terzi nel processo tributario: la valenza indiziaria rientra nei principi del giusto processo

di Maurizio Villani

Pubblicato il 4 Maggio 2018

Analizziamo il problema del valore delle dichiarazioni di terzi e del divieto di prova testimoniale nel processo tributario: la legislazione italiana garantisce un giusto processo al contribuente?

Il divieto della prova testimoniale

L'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, rubricato "Poteri delle Commissioni Tributarie", al comma 4 prevede: "*Non sono ammessi i mezzi di prova diversi dalla prova testimoniale*".

Tale addentellato normativo esclude la prova testimoniale dall'ambito delle prove ammesse, sottolineando così il carattere scritto e documentale del processo tributario.

Seconda parte della dottrina: l'esclusione della prova testimoniale si ricollega alla generale esigenza che i fatti economici rilevanti per la tributaria, siano prevalentemente documentali; ciò si connette con il novero di disposizioni che, nelle leggi tributarie sostanziali, statuiscono l'esclusività della prova documentale.

A titolo esemplificativo, appare opportuno menzionare la norma secondo cui i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze (art. 61, D.P.R. n. 600 del 29 settembre 73) o alla prova scritta, sovente richiesta ai fini della dimostrazione di passività fiscalmente rilevanti: ad es., in materia di imposta successoria, i debiti del defunto sono deducibili se risultano da atto scritto di data certa anteriore all'apertura della successione o da provvedimento giurisdizionale; i debiti d'imposta devono risultare dalla contabilità (art. 21, D.Lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Autorevole dottrina ha messo in dubbio sia l'opportunità di tale esclusione, stabilita in termini generali e assoluti, sia della sua costituzionalità, poiché non sempre la normativa richiede che i fatti con rilevanza tributaria siano documentati per iscritto; per tale ragione, l'esclusione della prova testimoniale si pone come un impedimento all'esercizio del diritto d'azione (art. 24 cost) degli attori processuali e, pertanto, come un ostacolo per l'accertamento dei fatti da parte del giudice.

Un'altra parte della dottrina sostiene che la previsione normativa contenuta nel comma 2 dell'art. 7 predetto ha le caratteristiche della testimonianza e, per di più, tale esclusione può riferirsi solo al giuramento, non comprendendo tale divieto anche la pura attività rappresentativa dei fatti.

Secondo altri autori, il divieto di prova testimoniale lede il principio del contraddittorio nella formazione della prova, poiché la testimonianza, assunta dinanzi al giudice, ha una forza probatoria non sostituibile con nessun altro mezzo di prova.

E' di tutta evidenza che, ai fini del convincimento del giudice, acquista rilievo ogni elemento, anche gestuale o semplicemente visivo, che possa influire sul suo prudente apprezzamento; per tale motivo, il giudicante non può prescindere da una ricostruzione diretta dei fatti con tutti i mezzi possibili.

La testimonianza è uno strumento indispensabile di accertamento della verità, anche in campo tributario, dove sono sempre più numerosi i tributi che hanno un presupposto e una base imponibile per la cui determinazione il ricorso ai soli documenti e alle massime di esperienza risultano del tutto insufficienti.

Pertanto, nel processo tributario, dovrebbe essere il giudice, in relazione alle caratteristiche del tributo, a farsi garante contro gli abusi della prova testimoniale in sede di valutazione dei capitoli dedotti e della veridicità della testimonianza resa.

Ad oggi, però, l'assetto del processo tributario non garantisce il pieno esercizio del diritto di difesa, non agevolando in tal modo la ricerca della verità processuale.

Oltre alle numerose critiche della dottrina, altrettanto numerose sono state le questioni di legittimità costituzionale sottoposte al vaglio della Corte Costituzionale.

Per la prima volta, la Consulta è intervenuta sulla questione della prova testimoniale, con la **sentenza n. 18 del 2000**, ritenendo non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale **dell'art. 7, commi 1 e 4, del D.Lgs. n. 546/92, sollevata, in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione**,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

nella parte in cui esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario.

La questione di legittimità costituzionale era stata sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti e dalla Commissione tributaria provinciale di Torino. Nell'ordinanza, i giudici di Chieti avevano dedotto la violazione tanto degli artt. 3 e 24 della Cost., dal momento che il divieto in oggetto, per un verso, determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra le parti, essendo inibito all'Amministrazione finanziaria, nella fattispecie sottoposta al loro giudizio, di provare una circostanza decisiva ai fini della legittimità del provvedimento impositivo emanato e, per l'altro, di conseguenza, comprometterebbe il suo diritto di difesa, per essere la stessa impossibilitata a dimostrare l'esistenza di una causa ostativa del concordato di massa, quanto dell'art. 53 della Cost., giacché da siffatta inibizione istruttoria discenderebbe l'inevitabile soccombenza dell'Amministrazione e, quindi, la diminuzione del gettito tributario.

Invece, commissione piemontese, nell'ordinanza di rimessione, si è limitata ad affermare che il divieto della prova testimoniale sarebbe lesivo del principio di uguaglianza e del diritto di difesa, poiché l'attività difensiva del contribuente è impedita dall'impossibilità giuridica di fornire elementi probatori su circostanze di fatto rilevanti per la decisione della controversi tributaria.

Con riferimento alla violazione dell'art. 53 della Cost., il Giudice delle Leggi l'ha esclusa sulla base del fatto che tale norma concerne la disciplina sostanziale dei tributi e non quella del processo. L'art. 53 pone un vincolo al legislatore tributario, imponendogli di collegare quella particolare categoria di prestazioni, che sono le prestazioni d'imposta, a fatti espressivi di capacità contributiva.

Pertanto, il limite costituzionale opera all'atto della individuazione delle astratte fattispecie sostanziali impositive e, quindi, detto limite non può in alcun modo venire in considerazione in tema di disciplina del processo tributario, nell'ambito del quale si colloca, per l'appunto, la norma che sancisce il divieto della prova testimoniale in tale ambito.

Il dictum della sentenza della Consulta, con cui rigetta perché manifestatamene infondata predetta questione di legittimità costituzionale, è che non esiste assolutamente un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo.

Ciò posto, per la Corte Costituzionale, il divieto della prova testimoniale trova, da un lato e nel caso di specie, una sua non irragionevole giustificazione nella pregnante specificità del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, derivante sia dalla configurazione dell'organo decidente sia dal

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

rapporto sostanziale oggetto del giudizio e, dall'altro, nella circostanza che il processo tributario è ancora, soprattutto sul piano istruttorio, prevalentemente scritto e documentale.

La Corte Costituzionale, con la sentenza de qua, ha sì confermato il divieto della prova testimoniale, ma ne ha ristretto la portata, poiché ha riconosciuto che il divieto in esame non esclude l'utilizzo nel processo tributario di dichiarazioni scritte dei terzi, a contenuto essenzialmente testimoniale, raccolte eventualmente dall'Amministrazione Finanziaria in fase procedimentale; tali dichiarazioni, però, hanno efficacia probatoria minore rispetto alla prova testimoniale e possono considerarsi come meri argomenti di prova, da soli non idonei a formare il convincimento del giudice in assenza di riscontri oggettivi.

Tale questione di legittimità era stata sollevata anche dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti, che nell'ordinanza di rimessione aveva adottato una formulazione alternativa:

1) se l'Amministrazione finanziaria, che deve salvaguardare il principio di capacità contributiva e sulla quale incombe l'onere della prova in ordine ai fatti costitutivi della pretesa tributaria, non potesse avvalersi delle dichiarazioni dei terzi idonee a provare l'evasione fiscale, l'art. 7 del D. Lgs. n. 546/92 risulterebbe in contrasto con gli artt. 24 e 53 Cost.;

2) mentre, se l'art. 7 fosse da interpretare nel senso della utilizzabilità della dichiarazione de quibus, il contrasto sussisterebbe con l'art. 3 Cost. e con l'art. 24 Cost. in quanto il contribuente non potrebbe, dal canto suo, allegare prova contraria a mezzo di dichiarazioni scritte di soggetti estranei alla lite, che qualora fossero prodotte in giudizio, non potrebbero essere prese in considerazione dell'organo giudicante.

Da ultimo, la Consulta, con l'ordinanza del **23.11.2007, n. 395**, ha affermato che:

- l'esclusione della prova per testi è frutto di una precisa scelta legislativa giustificata dalla peculiarità della materia tributaria e dalla sostanziale inutilità di una prova priva dell'attendibilità della prova documentale;

- rientra nella discrezionalità del legislatore limitare i singoli mezzi istruttori con una scelta non irragionevole, peraltro operata nell'ambito del processo civile, ove, in relazione a determinati fatti o rapporti, la prova può essere fornita per iscritto.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Tale dictum della Consulta, secondo la dottrina, è suscettibile di una presumibile rimeditazione per una serie di argomenti.

In primo luogo, occorre sottolineare che la prova documentale nel processo tributario ha una portata piuttosto limitata: di norma, si tratta di prove indiziarie a base documentale, la cui plausibilità dipende dal prudente apprezzamento del giudice, così come sarebbe per la prova testimoniale e la prova indiziaria.

In secondo luogo, sul piano sostanziale, appare opportuno rilevare che l'esclusione dei mezzi di prova è consentita se ragionevole. Mentre nel processo civile la testimonianza è limitata rispetto ai contratti, ove le parti possono munirsi vicendevolmente con uno scritto che attesti la loro volontà, nel processo tributario la prova per testi è meno ristretta, ove si tratta di provare dei fatti (e non delle volontà) e appare difficile costituire concordemente una prova a proprio favore, dato che il Fisco è estraneo al rapporto.

[blox_button text="PARTECIPA AL NOSTRO CORSO DEL 25 - 26 MAGGIO A PALERMO SUL PROCESSO TRIBUTARIO" link="https://www.commercialistatelematico.com/ecommerce/come-vincere-un-ricorso-davanti-alla-commissione-tributaria.html" target="_self" button_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]

Le dichiarazioni dei terzi e la compatibilità con il principio della parità delle armi

Le dichiarazioni dei terzi, secondo alcuni autori, assumono la qualifica di prove atipiche, essendo considerate come tali una serie di elementi di prova che non sono previsti e regolati da alcuna norma di legge e che non rientrano, pertanto, nella tipologia legale dei mezzi di prova, sulla base dei quali il giudice può formare il proprio convincimento; un'altra parte della dottrina è di diversa opinione, sulla base della previsione di cui al **comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92**.

Il problema dell'utilizzabilità in sede processuale delle dichiarazioni dei terzi acquisite durante una procedura d'accertamento, della loro efficacia probatoria e, per di più, di quale strumento si può avvalere il contribuente al fine di contestarne il contenuto, sono le questioni oggetto di contrasto giurisprudenziale delle Commissioni tributarie.

Talune Commissioni, a volte, hanno affermato l'inammissibilità delle dichiarazioni dei terzi rese nella cd. fase istruttoria primaria, per violazione del divieto contenuto nell'art. 7, comma 4, D.lgs. n. 546/92,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

equiparandole, dunque, a quelle testimoniali (Comm. Trib. reg. di Venezia, sez. V, n. 60 del 10 novembre 1997), mentre, in altre occasioni, avevano attribuito alle stesse dichiarazioni il valore di prove utilizzabili, sia pure solo come semplici argomenti di prova o indizi del fatto (Comm. Trib. prov. di Brescia, sez. V, n. 227 dell'11 giugno 1998).

La dottrina è divisa sull'utilizzabilità di tali dichiarazioni nel processo tributario: c'è, da una parte, chi ritiene che l'inutilizzabilità di predette dichiarazioni non esclude che esse, al pari delle testimonianze raccolte in altri processi, possano essere prese in considerazione dal giudice tributario, attribuendole valenza orientativo-propulsiva, per la ricerca di fatti rilevanti per la determinazione del presupposto d'imposta; dall'altra parte, alcuni autori sostengono, al contrario, che le dichiarazione dei terzi hanno sempre una certa efficacia probatoria, anche se hanno una connotazione indiziaria e possono costituire argomenti di prova per contribuire alla formazione del convincimento del giudice.

Il contrasto giurisprudenziale in merito al fatto se il divieto di cui all'art. 7, comma 4, D.lgs. n. 546/92 riguarda solo le testimonianze in senso stretto o anche le dichiarazioni dei terzi.

La giurisprudenza di merito meno recente non è univoca: vi sono sentenze in cui i giudici hanno inteso il divieto di testimonianza come divieto di assumere qualunque dichiarazione orale resa da terzi ed altre che, invece, ammettono l'ingresso di tali dichiarazioni nel processo.

Secondo un **primo orientamento** della giurisprudenza di merito, *"nel processo tributario, ove è negata qualsiasi rilevanza alla prova testimoniale, le dichiarazioni rese dalle persone fisiche non possono in alcun modo entrare nelle valutazioni del giudice"*.

Un **secondo orientamento favorevole all'utilizzo delle dichiarazioni in** questione afferma che, nei casi in cui i giudici hanno ammesso l'utilizzo delle dichiarazioni di terzi, definendole *"prove certe ed evidenti dei fatti ascritti al contribuente",* hanno giustificato questa "certezza di veridicità" con la circostanza che le dichiarazioni *"sono rese in contraddittorio con i verbalizzanti della Guardia di Finanza"(*Commissione di secondo grado di Treviso 9.7.1987 n. 748; Commissione di secondo grado di Matera 28.3.1989 n. 969; Commissione provinciale di Brescia 11.6.1998 n.227; Commissione regionale Basilicata 29.4.1999 n.89 e 11.1.2000 n. 324 ed ancora Commissione regionale Toscana del 26.2.2000 n. 164).

La **giurisprudenza di legittimità**, a partire dagli anni '90, si è espressa con **parere favorevole** in merito **all'ammissione della dichiarazione di terzo**, precisando che deve esserci "**un legame tra il soggetto**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

che rende la dichiarazione ed il soggetto accertato" (**Cassazione 19.1.1990, n. 316**; nel caso specifico le dichiarazioni poste alla base dell'accertamento di maggior reddito erano state riportate da una commessa dell'impresa e confermate dalle risultanze di un quaderno rinvenuto nei locali dell'impresa medesima).
Più di recente, lo stesso orientamento è stato confermato con la sentenza **n.14774 del 15.11.2000** dove la Suprema Corte ribadisce che il divieto esplicito dell'articolo 7 è da riferirsi solo alla testimonianza in senso stretto e che ciò non implica il divieto di utilizzare le dichiarazioni rese nella fase amministrativa dell'accertamento.

I limiti alla produzione in giudizio di dichiarazioni da parte del ricorrente e la compatibilità con il principio della parità delle parti (art. 111 Cost)

La Suprema Corte è intervenuta con sentenza **n. 5957 del 15 aprile 2003**, al fine di evitare che l'ammissibilità di tali dichiarazioni possa pregiudicare l'inviolabile difesa del contribuente e il principio di uguaglianza delle parti, che mal si attagliano con la possibilità riconosciuta alla sola Amministrazione Finanziaria di far entrare nel giudizio con pieno valore probatorio elementi orali, raccolti senza la garanzia del contraddittorio; secondo la giurisprudenza di legittimità, inoltre, non può ritenersi sufficiente, per salvaguardare la parità di armi in giudizio, ridurre il valore probatorio di tali dichiarazioni a semplice indizi, in quanto tali dichiarazioni sono soggette al libero convincimento del giudice che potrebbe fondare la propria decisione anche solo su tali dichiarazioni, ignorando il fatto che sulla veridicità del loro contenuto non è mai instaurato un contraddittorio , al quale sarebbe preclusa la possibilità di avvalersi delle controdichiarazioni dei terzi.

Pertanto, secondo il Supremo Consesso, in attuazione dell'art. 111 Cost., è necessario riconoscere che, al pari dell'Amministrazione Finanziaria, anche il contribuente può introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far valere le proprie ragioni; tali dichiarazioni devono assurgere a rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi.

In particolare, secondo la Corte di Cassazione, **in osservanza del principio delle parità delle parti** - applicabile anche nel processo tributario - il giudice tributario **deve prendere in considerazione le dichiarazioni extraprocessuali di persone informate dei fatti, sia che siano rese all'ufficio finanziario o alla Guardia di finanza, sia che siano rese al contribuente o a chi lo assiste**; poiché in quest'ultimo caso non sussiste alcuna pubblica garanzia della provenienza e della fedele riproduzione della dichiarazione, il giudice può acquisire tale garanzia attraverso l'esercizio dei poteri conferitigli

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92 e, nel caso, può incaricare la Guardia di Finanza di procedere a raccogliere le dichiarazioni.

Pertanto, l'art. 7, comma 1, D. Lgs. n. 546/92, può dirsi garante dei fondamentali principi processuali, in particolare della condizione di parità, soltanto se tale norma viene interpretata nel senso che al soggetto contribuente vengono attribuiti tutti i poteri di allegazione che sono concessi all'Amministrazione Finanziaria.

Precisamente, se la raccolta di informazioni presso terzi non integra l'esperimento della prova testimoniale, sebbene ad effettuarla sia l'Amministrazione finanziaria, la disposizione deve garantire al ricorrente la possibilità di presentare alla Commissione Tributaria un tale genere di prova, allegando le dichiarazioni di terzi che abbiano come fine quello di rappresentare determinati fatti o circostanze.

E', infatti, evidente che la mancanza di responsabilizzazione del terzo rispetto alla veridicità delle informazioni fornite dovrebbe portare con sé la necessità di instaurare, quantomeno, un contraddittorio su di esse, con il conseguente beneficio non tanto delle posizioni delle parti autonomamente considerate, quanto piuttosto dell'accertamento della verità.

Il potenziamento della difesa del contribuente, in evidente posizione di disparità rispetto all'Amministrazione Finanziaria, dovrebbe essere sentita in misura maggiore, essendo le dichiarazioni dei terzi trasfuse nel processo verbale di contestazione, che rappresenta il presupposto della pretesa fatta valere dall'amministrazione Finanziaria, parte in causa.

A conforto di ciò, appare opportuno richiamare l'iter logico seguito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n.18/2000 summenzionata, secondo il quale il contribuente può, nell'esercizio del proprio diritto di difesa*, "contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale".*

Qualora ciò avvenga, il giudice "*potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'articolo 7 D. Lgs. n. 546 del 1992, rinnovando ed eventualmente integrando -secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità - l'attività istruttoria svolta dall'ufficio"*.

Anche relativamente a questo tema, la giurisprudenza meno recente non è uniforme ma, a seguito dell'indirizzo offerto dalla Corte Costituzionale e dalla giurisprudenza di legittimità, i giudici delle Commissioni sembrano orientati ad ammettere la possibilità anche per il contribuente di esibire al

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

giudice dichiarazioni di terzi a sostegno delle proprie tesi.

Nonostante le difficoltà che il contribuente potrebbe incontrare per ottenere delle dichiarazioni scritte di terzi (a differenza di quanto accade per la Guardia di Finanza o la pubblica amministrazione a cui i terzi, nell'ambito delle indagini svolte, hanno l'obbligo di rispondere), nelle sentenze più recenti si è ammesso il valore probatorio, con valenza di indizio, delle dichiarazioni prodotte dal contribuente.

Sia la giurisprudenza di merito che quella di legittimità appaiono concordi nell'ammettere la produzione in giudizio di dichiarazioni sostitutive di atto notorio, scritti non dissimili da quelli verbalizzati dall'Amministrazione.

Si è così ammesso l'utilizzo di tali dichiarazioni per sostenere le argomentazioni del contribuente, ad esempio in tema di acquisto di beni immobili, dove è
stato riconosciuto valore alla dichiarazione dei genitori in merito alla provenienza del denaro utilizzato (Commissione Regionale di Milano del 29.11.2000, n. 223) ed agli aiuti economici ottenuti dal contribuente per il mantenimento dell'immobile stesso (Commissione Regionale dell'Umbria del 24.10.2000, n. 562). .
Anche la Suprema Corte si è spesso pronunciata sull'utilizzabilità nel giudizio tributario dell'atto notorio prodotto dal contribuente, proprio per garantire l'effettività del suo diritto di difesa e la parità delle armi delle parti; a sostegno di ciò, vi è la sentenza **n. 4269 del 25 marzo 2002**, che richiama il principio del giusto processo di cui all'articolo 111 della Costituzione, e la pronuncia **n. 6407 del 22.4.2003** che, in tema di accertamento bancario, ha ammesso la produzione di atto notorio con dichiarazione di un parente del contribuente accertato (cfr. Cassazione n. 24200 del 13.11.2006 e Cassazione n. 11221 del 16.5.2007).

In ultimo, a conferma dell'indirizzo ormai pacifico, la Suprema Corte, con la **decisione n. 10261 del 21.4.2008**, ha ribadito che, cosi come le dichiarazioni raccolte dai *verificatori "non hanno natura di prova testimoniale bensì di meri indizi…utilizzabili per la formazione del convincimento del giudice di merito"* così al contribuente è assicurato un pieno diritto di difesa, poiché anch'egli *"può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extra- processuali con il medesimo valore probatorio"*, nel pieno rispetto del principio del giusto processo costituzionalmente garantito.

[blox_button text="PARTECIPA AL NOSTRO CORSO DEL 25 - 26 MAGGIO A PALERMO SUL PROCESSO TRIBUTARIO" link="https://www.commercialistatelematico.com/ecommerce/come-vincere-

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

un-ricorso-davanti-alla-commissione-tributaria.html" target="_self" button_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]

L'intervento della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo sulla non ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario

A conclusione di questo excursus normativo e giurisprudenziale, giova segnalare la sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, depositata il 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/0143, in riferimento alla non ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario.

La Cedu, a tal proposito, ha statuito 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 dei ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile*".

La decisione ha esaminato la posizione di tale Jussila, finlandese di Tampere, il quale ricorreva alla Corte allegando di non essere stato in grado di difendersi in modo adeguato perché il sistema tributario in vigore in Finlandia non prevedeva un'udienza pubblica, e conseguentemente, la possibilità di ricorrere alla prova testimoniale, unico mezzo, secondo il contribuente, che gli avrebbe consentito d'interrogare i funzionari che avevano curato l'accertamento.

La Corte ha concluso che, l'assenza della pubblica udienza e la conseguente impossibilità di ricorrere alla prova testimoniale nel processo tributario sono da ritenersi compatibili con il principio dell'equo processo stabilito dalla Convenzione *"solo se da tali divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente-contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile"*.

Nel caso de quo, tale pregiudizio è stato escluso, ma in linea di principio l'eventuale divieto generalizzato e irrimediabile si pone in contrasto con l'art. 6 della Convenzione che sancisce il principio del giusto processo.

Le conclusioni alle quali giunge la CEDU sono diametralmente opposte a quelle della Corte Costituzionale. Secondo la Consulta, come innanzi esposto, il divieto della prova orale, quand'anche fosse l'unico mezzo possibile per contrastare la pretesa tributaria, resta comunque legittimo in vista dell'assoluta specificità del processo tributario; dall'altra parte, la **Corte europea, invece, afferma che**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

l'impossibilità di ricorrere alla prova testimoniale è in contrasto con l'equo processo europeo, salvo che il pregiudizio sia altrimenti rimediabile (con altra tipologia di prove o per altre ragioni).

La parità delle parti, tanto più con riferimento alla prova, è un'esigenza fondamentale e irrinunciabile sia per la Convenzione che per la nostra Carta costituzionale e, per tale ragione, dovrebbe trovare adeguata e indefettibile tutela da parte dell'una e dell'altra Corte Suprema.

[blox_button text="PARTECIPA AL NOSTRO CORSO DEL 25 - 26 MAGGIO A PALERMO SUL PROCESSO TRIBUTARIO" link="https://www.commercialistatelematico.com/ecommerce/come-vincere-un-ricorso-davanti-alla-commissione-tributaria.html" target="_self" button_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]

La valenza indiziaria delle dichiarazioni dei terzi rientra nei principi del giusto processo (Corte di Cassazione, sez. trib., ordinanza del 16/03/2018, n. 6616)

Principio di diritto

La Suprema Corte ha affermato che le dichiarazioni di un terzo costituiscono elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice. Ciò posto, l'elevato numero e la rilevante rappresentatività delle stesse in relazione alle operazioni poste in essere dal contribuente, costituisce valido elemento per contrastare la ricostruzione induttiva dei ricavi ipotizzati dall'Ufficio.

Caso

L'Ufficio, a seguito di verifica, ha notificato un avviso di accertamento con il quale rideterminava induttivamente il reddito in capo ad un contribuente, titolare di un'impresa di servizi funebri. In particolare, veniva ipotizzato un prezzo medio ponderato a funerale che comportava, secondo i relativi conteggi, la sussistenza di maggiori ricavi non dichiarati.

Il contribuente, dopo l'esito negativo del tentativo di adesione, presentava ricorso che però veniva respinto dalla CTP.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'atto impositivo veniva però annullato integralmente a seguito del successivo accoglimento dell'appello, nel presupposto che erano state prodotte ben quarantadue dichiarazioni dei clienti a conferma dei corrispettivi (inferiori) sostenuti per le esequie, rispetto a quelli indicati dall'Agenzia delle Entrate.

L'Ufficio impugnava la decisione della CTR, lamentando la violazione del divieto di prova testimoniale nel giudizio tributario, atteso che le dichiarazioni dei clienti potevano assumere solamente valenza indiziaria, non essendo state, nella specie, corroborate da ulteriori riscontri.

Le motivazioni della sentenza

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza **n. 6616, depositata il 16 marzo 2018**, ha ritenuto infondato il ricorso dell'Agenzia, condannata anche alle spese di lite.

Secondo il Supremo Consesso, il **divieto di prova testimoniale previsto nel processo tributario, ossia la deposizione dei terzi informati sui fatti, deve essere limitato all'udienza e non anche alle fasi precedenti.**

Nella prassi, da anni l'Amministrazione Finanziaria, nel corso dei controlli, richiede informazioni e riscontri a soggetti che hanno avuto rapporti con il contribuente sottoposto a verifica; tali dichiarazioni vengono utilizzate per avvalorare le contestazioni nei suoi confronti.

Predette dichiarazioni sono pienamente legittime in quanto si tratta d'informazioni acquisite prima del processo e non di testimonianze rese in udienza e, pertanto, vietate dalla norma in esame.

I casi più frequenti si registrano nelle richieste rivolte ai clienti di imprese immobiliari che hanno acquistato immobili per avere conferma della somma corrisposta per l'acquisto, alle banche per rintracciare documenti a sostegno del valore degli immobili, agli acquirenti o venditori di beni i quali riferiscono di non conoscere la controparte ai fini della veridicità dell'operazione e, quindi, della falsità della fattura, ai dipendenti dell'azienda per riscontrare la regolarità della propria assunzione e la retribuzione effettivamente corrisposta, alle informazioni reperite dai clienti di alberghi, ristoranti ecc.

Predette acquisizioni vengono effettuate in completa autonomia da parte dei verificatori dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, senza la presenza del contribuente che ne viene a conoscenza al momento della redazione del processo verbale di contestazione finale. In tale occasione, i verificatori, per dimostrare la fondatezza del rilievo, conferiscono rilevanza probatoria a suddette dichiarazioni, dalle

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

quali emergono episodi occasionali.

La giurisprudenza di legittimità, pertanto, sottolinea che il principio del divieto di prova per testi si riferisce alle dichiarazioni da assumere con le garanzie del contraddittorio e ciò non comporta l'impossibilità di utilizzare le dichiarazioni rilasciate dai terzi: le stesse, in quanto assunte in sede extraprocessuale, possono concorrere a formare, insieme ad altri elementi, il convincimento del giudice ai fini della decisione del giudizio.

La Corte di Cassazione continua, precisando che occorre, però, effettuare alcuni distinguo in base alla natura confessoria o meno delle dichiarazioni.

L'art. 2730 c.c. definisce la confessione come una dichiarazione che una parte fa della verità dei fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte; ciò posto, una dichiarazione, affinchè abbia natura confessoria, deve far emergere una diretta responsabilità del dichiarante stesso, tale da provocare conseguenze negative a sé sfavorevoli.

La Suprema Corte evidenzia che la **"confessione",** se ritenuta attendibile, può essere da sola idonea a motivare l'avviso di accertamento, purchè avente i requisiti di gravità, precisione e concordanza; invece, una **dichiarazione semplice**, ossia priva di natura confessoria, può rappresentare solo un mero indizio, che deve ad ogni modo essere corroborato da ulteriori elementi per fondare il convincimento del giudice.

Nel caso di specie, a differenza di quanto asserito dall'Ufficio, la CTR non aveva considerato solo il numero delle dichiarazioni prodotte, ma anche la loro rappresentatività, che riguardava circa un

terzo di tutte le prestazioni rese dal contribuente nel corso dell'anno, senza contare che la stessa Agenzia, di fatto, non le aveva mai contestate nel loro contenuto.

La decisione di appello appariva, pertanto, conforme al dato normativo e, per tale motivo, risultava errata la quantificazione induttiva dei maggiori ricavi imputati al contribuente.

[blox_button text="PARTECIPA AL NOSTRO CORSO DEL 25 - 26 MAGGIO A PALERMO SUL PROCESSO TRIBUTARIO" link="https://www.commercialistatelematico.com/ecommerce/come-vincere-un-ricorso-davanti-alla-commissione-tributaria.html" target="_self" button_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano

11 aprile 2018

***

Per altri apporfondimenti sulla materia vedi anche: **PROVA TESTIMONIALE ==>**

***

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D