

La prova testimoniale nel processo tributario

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 18 Ottobre 2022

Nel **processo tributario**, le **dichiarazioni rese da un terzo**, inserite nel processo verbale di constatazione e recepite nell'avviso di accertamento, hanno valore indiziario e possono assurgere a **fonte di prova presuntiva**, concorrendo a formare il convincimento del giudice anche se non rese in contraddittorio con il contribuente.

Le dichiarazioni rese da terzi in ordine ad un contratto di **compravendita di un immobile**, raccolte dai verificatori ed inserite in un processo verbale di constatazione, ben **possono** quindi **essere utilizzate per l'accertamento**.

La Corte di Cassazione ha chiarito alcuni rilevanti profili in tema utilizzo della **prova testimoniale nel processo tributario**. La pronuncia attiene naturalmente alla disciplina precedente alla recente *“riforma” della Giustizia tributaria*, che ha ora ammesso ufficialmente la prova testimoniale, seppur con alcuni limiti, di seguito evidenziati.

Prova testimoniale: il caso di tribunale

Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Regionale aveva accolto l'appello proposto dal contribuente avverso la sentenza di primo grado, che ne aveva respinto il ricorso nell'ambito di un **contenzioso su un avviso di accertamento con cui l'Ufficio aveva recuperato a tassazione**, per l'anno di imposta 2005, **maggiori ricavi, in relazione ad assunte sottofatturazioni concernenti alcune vendite immobiliari**.

La CTR, in particolare, premesso che:



- il contribuente aveva ceduto un immobile per il valore dichiarato e fatturato di euro 100.000,00, mentre l'acquirente, invitato a colloquio, aveva dichiarato che il prezzo di vendita era stato di euro 230.000,00;
- il contribuente aveva rappresentato, per una vendita all'asta, un acquirente, contabilizzando un compenso di euro 500,00, mentre lo stesso acquirente, invitato a colloquio, aveva dichiarato di avergli versato euro 2.000,00,

rilevava tuttavia che:

"l'atto impositivo, nel caso di specie, è da considerarsi privo di idonea motivazione, essendo fondato su mere presunzioni, ossia su dichiarazioni rese da soggetti terzi ai verificatori, in mancanza di qualsivoglia elemento probatorio".

Secondo i giudici di appello, le dichiarazioni acquisite valevano "come dichiarazioni di scienza", rappresentando meri indizi e non prove.

E comunque, sempre secondo la CTR:

"[esse], se rese in sede extra-processuale, come nel caso in esame, in cui le dichiarazioni sono state raccolte dai verificatori e inserite nel pvc, devono considerarsi mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative".

Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate proponeva infine ricorso per cassazione, deducendo, per quanto di interesse, l'omessa od insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso per il giudizio.

La **motivazione della sentenza impugnata**, secondo l'Amministrazione finanziaria, era infatti **omessa**, avendo l'Ufficio ribadito, anche in appello, che **l'accertamento era fondato non solo su dichiarazioni di terzi**, ma anche su circostanze documentate, come il fatto che la parte avesse contratto un mutuo di euro 230.000,00 per un immobile formalmente pagato solo euro 100.000,00.

La **motivazione**, secondo la ricorrente, era inoltre anche **insufficiente ed illogica per travisamento delle risultanze processuali**: era insufficiente, perché non spiegava la ragione per cui le puntuali e circostanziate deduzioni dell'Ufficio non erano state ritenute valide e decisive; ed era illogica, laddove, osservando che l'Ufficio non aveva fornito indicazioni estimative sull'effettivo valore dell'immobile oggetto di accertamento, confondeva l'accertamento ai fini dell'imposta di registro con l'accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva.

Con un secondo motivo di impugnazione si deduceva poi la **violazione o falsa applicazione di norme di diritto** ed in particolare dell'[art. 7 Dlgs. n. 546 del 1992](#), essendo la pronuncia basata sull'erroneo presupposto in diritto che gli elementi probatori raccolti durante la fase amministrativa e posti dall'Agenzia delle Entrate a base dell'avviso di accertamento (dichiarazioni dei terzi acquirenti) fossero invalidamente acquisiti e quindi inutilizzabili, laddove, invece, per costante giurisprudenza, tali dichiarazioni non integrano il divieto di prova testimoniale che caratterizza il processo tributario ai sensi del comma 4 dell'art. 7 Dlgs. n. 546 del 1992.

Secondo la Suprema Corte, i due motivi di impugnazione, che potevano essere esaminati congiuntamente, erano fondati.

Le dichiarazioni di terzi nel vecchio rito tributario

Evidenziano i giudici di legittimità che, nella giurisprudenza della Suprema Corte, viene costantemente affermato il principio secondo cui:

"nel processo tributario, le [dichiarazioni rese da un terzo](#), inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione e recepite nell'avviso di accertamento, hanno valore indiziario e possono assurgere a fonte di prova presuntiva, concorrendo a formare il convincimento del giudice anche se non rese in contraddittorio con il contribuente, senza necessità di ulteriori indagini da parte dell'Ufficio" (cfr. Cassazione, n. 9316 del 20/05/2020).

Rileva ancora la Cassazione che, anche in epoca meno recente, è stato affermato che:

"in tema di accertamento parziale di tributi diretti, ai sensi dell'art. 41-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, tra gli elementi indiziari che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parziale dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, rientrano anche le dichiarazioni rilasciate da terzi alla polizia tributaria, a prescindere dal fatto che tale maggior reddito non risulti dalle scritture contabili, facendo le stesse prova contro l'imprenditore, ma non a suo favore (art. 2709 cod. civ., con l'eccezione stabilita dal successivo art. 2710), ed essendo, quindi, contestabili con qualunque mezzo di prova, non necessariamente documentale" (Cassazione, n. 3573 del 16/02/2010).

In relazione ad una fattispecie del tutto analoga a quella in esame, poi, è stato anche già affermato il principio secondo cui:

"in tema di accertamento dell'imposta sui redditi, le dichiarazioni rese da terzi in ordine ad un contratto di compravendita di un immobile, raccolte dai verificatori ed inserite in un processo verbale di constatazione, ben possono essere utilizzate per l'accertamento tributario, ai sensi dell'art. 32, primo comma, n. 8 bis, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, richiamato dall'art. 39, primo comma, lett. d) dello stesso atto normativo, avuto riguardo alla posizione di fatto che i predetti soggetti abbiano assunto nella fase di formazione del contratto ed alla conoscenza che quindi essi abbiano potuto acquisire dei relativi elementi" (Cass., n. 16845 del 20/06/2008).

Tanto premesso, nella specie, la CTR aveva dunque fatto malgoverno dei principi affermati in sede di legittimità, ritenendo non ritualmente acquisite e dunque sostanzialmente non valutabili - prima ancora che in sede processuale, finanche in sede amministrativa, ai fini di un'idonea motivazione dell'avviso di accertamento - le dichiarazioni delle controparti contrattuali del contribuente nelle operazioni oggetto di verifica, in quanto rese soltanto ai militari della Guardia di Finanza durante le indagini e dai medesimi rassegnate nel pvc, a cui l'avviso si sarebbe limitato a far richiamo, *"senza fornire alcun elemento probatorio a sostegno della maggior pretesa"*, neppure indicando (quanto peraltro soltanto alla prima delle due operazioni) il valore estimativo dell'immobile.

In tal modo, sottolinea la Cassazione, i giudici di secondo grado avevano però pretermesso il valore pacificamente indiziario delle dichiarazioni assunte dalla Guardia di Finanza, legittimamente riversate nel pvc e legittimamente transitate nella motivazione dell'avviso.

Il vecchio divieto di prova testimoniale e nuove prospettive

Dichiarazioni che, peraltro, sul piano propriamente processuale, non incorrono certo "ex se" nel [divieto di prova testimoniale](#) di cui all'art. 7, comma 4, Dlgs. n. 546 del 1992, che:

"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, ovverosia per quella narrazione che, in quanto richiedente la formulazione di specifici capitoli e la prestazione di un giuramento da parte del terzo assunto quale teste, acquista un particolare valore probatorio.

Le dichiarazioni, invece, dei terzi raccolte dai verificatori, quand'anche ["rectius": finanche] nell'ambito di un procedimento penale, e inserite nel processo verbale di constatazione, hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono, pertanto, pienamente utilizzabili quali elementi di prova" (Cassazione, n. 20032 del 30/09/2011; Cass., n. 21812 del 05/12/2012).

La CTR era poi incorsa anche in un ulteriore errore, consistente, in parallelo all'illegittima svalutazione delle richiamate dichiarazioni, nella totale pretermissione dell'apprezzamento della valenza probatoria della prova documentale rappresentata dalla stipula, da parte degli acquirenti dell'immobile nella prima delle operazioni economiche oggetto di accertamento, di un mutuo corrispondente al prezzo effettivo di euro 230.000,00, in luogo di quello meramente *'formale'* di euro 100.000,00.

Tale errore, per quanto detto, anche alla luce della giurisprudenza analizzata, si riverberava peraltro sulla già erronea considerazione delle dichiarazioni assunte dalla Guardia di Finanza, le quali, infatti, proprio in quanto dotate di (mero) valore indiziario, avrebbero dovuto essere dalla CTR apprezzate in un quadro valutativo unitario e coerente.

Il loro contenuto, in sostanza, avrebbe dovuto essere rapportato, ai fini di un riscontro di corrispondenza, alle risultanze documentali complessive, in modo da verificarne l'idoneità ad assurgere a prova presuntiva (cfr., Cassazione, n. 2482 del 29/01/2019; Cass., n. 15454 del 07/06/2019).

Tanto premesso in ordine allo specifico caso processuale, come sopra accennato, il quadro normativo di riferimento in tema di acquisizione delle prove testimoniali nel processo tributario è ora cambiato.

Il nuovo articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/92, prevede infatti che:

"4. Non è ammesso il giuramento.

La Commissione, anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura

civile, quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso.

In tali casi la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”.

Il richiamo all'art. 257 bis del codice procedura civile comporta che la Commissione, una volta ammessa la testimonianza, incaricherà la parte richiedente di predisporre il modello di testimonianza e notificarlo al testimone, che dovrà poi sottoscrivere la deposizione tramite firma autenticata e spedirla o consegnarla alla segreteria della Corte di Giustizia tributaria (anche se tale previsione richiederebbe una modifica per renderla coerente con le modalità tipiche del processo tributario telematico).

Se il testimone volesse avvalersi della facoltà d'astensione, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le proprie complete generalità e i motivi di astensione.

I verbali dell'amministrazione finanziaria

La criticità maggiore della proposta normativa attiene tuttavia al fatto che, considerato che ogni verbale dell'Amministrazione finanziaria, potrebbe rientrare, in linea generale, nell'ambito degli atti facenti fede sino a querela di falso, non si capisce esattamente quali possano essere le circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

In sostanza, la prova testimoniale potrà essere acquisita in relazione a risultanze, oggetto di valutazione, emergenti da "dati esterni", e quindi di non diretta attestazione da parte dei verbalizzanti come da essi compiuti, o avvenuti in loro presenza.

La nuova disposizione si applica comunque ai ricorsi notificati dal 16 settembre 2022.

Fonte: [Corte di Cassazione, Ordinanza n. 29241 del 07/10/2022.](#)

NdR: Potrebbe interessarti anche...

[Tra dichiarazioni di terzi e prova testimoniale cosa cambia?](#)

[Riforma del processo tributario: prova a carico Agenzia entrate e ammissione prova testimoniale](#)

[Nuovo processo tributario: ripristinata la prova testimoniale scritta](#)

[Prova testimoniale scritta per i ricorsi notificati dal 16 settembre 2022](#)

A cura di *Giovambattista Palumbo*

Martedì 18 ottobre 2022

La riforma del contenzioso tributario: effetti sugli accertamenti

Corso Online in Diretta

Relatori: Dario Deotto - Luigi Lovecchio

Analizziamo in questo incontro le novità in arrivo con la riforma della giustizia tributaria nonché gli effetti che queste avranno sugli accertamenti tributari.

Quando: Giovedì **20/10/2022**, ore 15.00-18.00

Accreditamento: 3 CFU di accreditamento per Commercialisti (3 CFP).

L'acquisto include: accesso al corso in diretta, accesso alla registrazione per 365 giorni.

Chiusura iscrizioni: ore 13:00 del 20/10/2022.



[SCOPRI DI PIU' >](#)