

---

# Controlli fiscali e prova testimoniale: le dichiarazioni dei clienti giocano a favore del Fisco

---

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 4 Luglio 2008

## Il punto

L'accertamento dell'ufficio può fondarsi su documenti, cioè su un riscontro cartolare, che non incontra limitazioni di sorta quanto alla sua utilizzabilità anche in sede contenziosa, in grado di comprovare i fatti contestati (brogliacci e scritture varie rivelatrici di una separata contabilità "in nero"; matrici di assegni a favore di determinati soggetti; contratti, accordi, etc.; verbali di assemblee societarie, di riunioni di collegi sindacali, etc) (1).

Inoltre, in sede di accertamento, l'ufficio può disporre l'audizione di persone al fine di acquisire dati o notizie rilevanti (articoli 32, primo comma, n. 2, D.P.R. n. 600/1973, e 51, secondo comma, n. 2, D.P.R. n. 633/1972), mentre nel processo tributario è vietata la prova testimoniale (articolo 7, comma 4, del D.Lgs. 31.12.1992 n. 546).

I caratteri fondamentali della prova

*testimoniale*

sono

riconducibili alla

necessità

che

abbia

ad

oggetto

fatti, e non giudizi o apprezzamenti: narrazione dei fatti della controversia al giudice nel processo e da soggetti che non sono parti nel giudizio.

I verificatori civili e militari possono, pertanto, raccogliere "sommarie informazioni" dai soggetti sottoposti a indagine, o da altri soggetti, (ai sensi degli artt. 203 e 267 del C.P.P., come riformulati dagli artt. 7 e 10 della Legge 1.3.2001 n. 63).

Secondo la Guardia di finanza – circolare n. 1/1998, punto 7.5., *"l'acquisizione in sede di verifica di informazioni, dati e notizie riferiti verbalmente ai militari operanti dal soggetto verificato e da terzi rientra nella normale dialettica che si instaura nel corso dell'ispezione, rispondente allo scopo di conoscere sempre più da vicino e dall'interno la realtà gestionale verificata"*.

Se in sede amministrativa (e dunque di predisposizione e stesura dell'avviso di accertamento), si tratta di elementi certamente utilizzabili dal Fisco, in sede processuale, avanti le Commissioni Tributarie, ne è contestata la valenza di "testimonianza impropria" o surrettizia, mediante la quale verrebbe aggirato il divieto della prova testimoniale (occorre, infatti, distinguere, sotto il profilo probatorio, la prova testimoniale vietata e la *cd. testimonianza impropria o anomala*).

In pratica, la

prova

testimoniale richiamata dal citato art.7 del D.Lgs. n. 546/1992 – ed esclusa - è esclusivamente quella che si forma in sede processuale, restando possibile la formalizzazione di dichiarazioni

verbali

rese agli organi operanti, le quali pur non essendo prove immediatamente fruibili

hanno valenza indiziaria.

Vi possono dunque essere avvisi di accertamento che fondano la propria motivazione - *per relationem* - su verbali di verifica nei quali sono contenute "*sommario informazioni*" rese dal contribuente o da altri soggetti, oppure sull'audizione e successiva verbalizzazione di persone convocate presso l'ufficio.

La giurisprudenza ha generalmente ammesso tali elementi, non a titolo di "*fonti di prova*" in senso

proprio, ma piuttosto di un "ausilio" all'accertamento (un'ipotesi investigativa) che deve comunque essere sostenuto da ulteriori elementi probatori idonei a confermare la testimonianza (interessante è la sentenza della Corte di Cassazione – n. 2942 del 10 febbraio 2006 – secondo cui gli elementi acquisiti dalla G.d.f. ...." sono sufficienti senza la necessità di ricorrere alle presunzioni, atteso che i fatti - tariffe praticate, orario di apertura, tempi di attesa, numero di postazioni fisioterapiche- non sono ignoti, ma noti e provenienti, oltre che dagli accertamenti e riscontri documentali della Guardia di Finanza, anche dalle dichiarazioni assunte da soggetti in diverso rapporto con il soggetto accertato - socia, legale rappresentante e un dipendente, e ben ventuno sui sessanta clienti della società contribuente").

Ciò è in linea con il pensiero di diritto della Cassazione (sentenza n. 3427 del 22 marzo 2000),

che ha ribadito che dette dichiarazioni comunque possono valere unicamente

come

indizi, non potendosi ad esse attribuire il significato e la

portata

della

prova testimoniale, atteso che, a differenza di quest'ultima,

non

sono

assunte con le garanzie e le modalità rigidamente previste nel codice di

procedura civile (cfr. anche sentenza n. 24200 del 18 ottobre 2006, depositata il 13 novembre 2006, della Corte di Cassazione secondo cui la dichiarazione resa da un soggetto terzo nell'ambito dell'accertamento esperito dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente trova ingresso nel procedimento e nel processo di impugnazione dell'atto impositivo in qualità di elemento puramente indiziario, di per sé inidoneo ed insufficiente a fondare alcuna pretesa tributaria, in assenza di ulteriore specifica attività di acquisizione di verifica e riscontro obiettivi sulle risultanze degli accessi ed ispezioni).

Al riguardo, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 18 del 12-21 gennaio 2000, ha conferito dignità giuridica alle *testimonianze improprie* – quali indizi – pur se per costituire il fondamento della pretesa devono essere supportati da altri elementi o riscontri : **elementi indiziari, che possono concorrere a formare il**

convincimento

del giudice, ma non sono, da

soli,

idonei

a

fondare

la

decisione

---

se

Se appare corretta la scelta operata in ordine

all'inammissibilità

della

testimonianza

nel

processo tributario, di converso, escludere qualsiasi

forma

di dichiarazione orale resa nel corso del procedimento tributario significherebbe privare – lo stesso contribuente

- di informazioni, chiarimenti, spiegazioni sui

fatti, utili per la ricostruzione della vicenda.

Occorre, comunque, dire che l'utilizzo di una sorta di prova testimoniale scritta da parte degli organi di verifica è stata superata dal contribuente, utilizzando in sede processuale delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà.

La Corte di Cassazione

(2) ha, infatti, riconosciuto anche al

contribuente la possibilità di utilizzare in suo favore eventuali dichiarazioni a lui

rese da terzi al di fuori del giudizio,

nell'ottica di attuazione dei principi

del

"giusto

processo", e pertanto, l'utilizzabilità delle dichiarazioni dovrebbe essere ambivalente, per garantire la

parità

delle

armi

processuali

e l'effettività del diritto di difesa (in senso conforme si è espressa la Cassazione con la sentenza n. 4239/2004, che riprende un orientamento già precedentemente affermato nella sentenza n. 1930 del 10 febbraio 2001) (3).

Naturalmente anche

per il contribuente le dichiarazioni in

questione

non

potranno

avere

pieno valore probatorio, ma solo il

valore

di

"*elementi*",

che

non possono costituire da soli il fondamento della decisione.

Dal punto di vista pratico, se il problema della cosiddetta

"*verbalizzazione*" - ossia

quello

di definire la veste formale nella quale

tali

dichiarazioni

debbano

essere rese al fine di venire prodotte nel giudizio

(4) - , non si pone per

le

dichiarazioni

rese all'Amministrazione

finanziaria,

in

quanto

queste

vengono

solitamente trasfuse in documenti redatti da pubblici ufficiali che rivestono quindi la forma dell'atto pubblico, per quanto riguarda le altre dichiarazioni dei terzi, il problema sussiste: di solito si utilizza l'atto

notorio (5),

la

dichiarazione

sostitutiva

dell'atto

di notorietà (6), la

perizia

giurata (7).

Tuttavia, di recente, con Sentenza n. 703 del 29 novembre 2006 (dep. il 15 gennaio 2007), la Corte Cassazione ha 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 ostacolo invalicabile, nel

[contenzioso tributario](#), la

previsione dell'art.7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 e ciò

perché

altrimenti

si finirebbe 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.

Il valore probatorio delle verbalizzazioni è comunque rimesso

al

libero

apprezzamento

del giudice, il quale, di volta in volta, potrà o non potrà tenerne

conto, quali ulteriori

elementi

a

sostegno degli altri, già comunque acquisiti (8).

E' ovvio che anche se non formalmente prese in considerazione, le documentazioni da cui risulta che il contribuente conveniva in tutto o in parte su una determinata rettifica possono essere un elemento di forte impatto psicologico sul giudice chiamato a decidere la controversia (9).

La Cassazione, ritornata sull'argomento – sentenza n. 20353 del 26 giugno 2007, dep. il 27 settembre

2007 – ha affermato che costituisce

principio

consolidato

nella

giurisprudenza

di questa Corte, che giustifica

l'accoglimento

in

camera

di

consiglio

del ricorso del contribuente ex art. 375 del codice di procedura civile,

quello secondo il quale, in tema di contenzioso

tributario,

le

dichiarazioni

di terzi

raccolte

dai

verificatori

ed

inserite

nel

processo

verbale

di constatazione

non

hanno

natura

di

prove

testimoniali,

bensì

di

mere informazioni acquisite nell'ambito di

indagini

amministrative,

ed

hanno, pertanto, il valore

probatorio

proprio

degli

elementi

indiziari.

Esse, pertanto, devono essere valutate dal

giudice

entro

tali

limiti,

con

la conseguenza

che

non

possono

costituire

da

sole

il

fondamento

della decisione, potendo,

invece,

essere

utilizzate

quando

trovino

ulteriore riscontro nel

contesto

probatorio

emergente

dagli

atti.

In questo contesto che vede la verbalizzazione quale momento di confronto e analisi delle contrapposte tesi, occorre distinguere le dichiarazioni rese dal soggetto verificato, che come indicato nella circolare n. 1/1998 della Guardia di finanza *“di norma, ... non offrono contributi significativi per la ricostruzioni di fatti, ma valgono essenzialmente ad interpretarne alcuni”*, pur se spesso, da semplici chiarimenti discendono determinate interpretazioni da parte dei verificatori. Tali dichiarazioni (di natura tecnica e/o esplicativa (10) ed indizianti (11)), comunque, qualificano i fatti stessi.

Successivamente, la stessa Cassazione – sentenza n. 450 del 13 novembre 2007 (dep. l'11 gennaio 2008) - ha affermato che costituisce valutazione in fatto, non sindacabile nel giudizio di legittimità, l'attendibilità riconosciuta alle dichiarazioni di un

terzo raccolte dalla Guardia di Finanza, che ben possono

da

sole

costituire

la prova della natura fittizia di operazioni economiche e quindi il

fondamento di un accertamento (12).

---

E da ultimo – la Corte di Cassazione, con sentenza, n. 9958 del 15 febbraio 2008 (dep. il 16 aprile 2008) -, pur

correggendo l'espressione usata

dalla

Commissione

Regionale

“in

ordine

alla

*valutazione delle dichiarazioni*

*dei terzi beneficiari degli assegni, prodotte dal contribuente, dichiarazione, valutazione ammissibile sulla base della parità di poteri che devono*

*riconoscersi*

a

tutte

le

---

parti

processuali

”, rileva “ *che la Commissione regionale ha di*

*fatto*

*affermato la*

*inattendibilità*

*di*

*tali*

*dichiarazioni,*

*perché*

*prive di supporto probatorio adeguato, e tale giudizio non è censurabile in*

*questa*

*sede”.*

## **La sentenza della Cassazione n. 16418/2008**

Oggi, con sentenza n. 16418 del 23 gennaio 2008 (dep. il 18 giugno 2008) la Corte di Cassazione ha confermato la legittimità dell'avviso di accertamento fondato su dichiarazioni

**rese**

---

Per la Corte è infatti

pacifico

“che

*le dichiarazioni di terzi, nel caso di specie clienti, ben possono costituire la base di un*

*ragionamento*

*induttivo*

*circa*

*il*

*reddito presumibile*

*del contribuente.*

E

*tale*

*utilizzazione*

*non*

*contrastata*

*con*

---

*il*

*secondo cui la ditta praticasse a tutta la clientela condizioni analoghe*

*a*

*quelle*

*accertate*

*in*

*ordine ai clienti le cui dichiarazioni sono state assunte”.*

In pratica, il riscontro con i clienti può portare i verificatori a ricostruire il volume d'affari del contribuente sottoposto a controllo.

## **Riflessioni**

La sentenza che si annota e l'exkursus giuridico effettuato dà fiato a tutte quelle rettifiche – anche nei confronti dei professionisti - con cui gli uffici, sulla base delle dichiarazioni dei clienti, che indicano magari il compenso pagato a fronte di una determinata prestazione, hanno

ricostruito i maggiori compensi.

La Cassazione, quindi, tende sempre più verso la ricerca del reddito effettivo, consentendo l'utilizzo delle dichiarazioni di terzi. E di ciò i contribuenti ne devono tener conto.

Gianfranco Antico

4 Luglio 2008

---

#### NOTE

(1)

Cfr. Decisione della Comm. Trib. Centrale n. 4182 del 17 aprile 2007, dep. il 17 maggio 2007, secondo cui il p.v.c. è assistito da fede privilegiata quanto ai fatti in esso descritti e pertanto le affermazioni nello stesso contenute non possono essere revocate in dubbio “ *sulla base di dichiarazioni postume rilasciate da terzi alla contribuente e da questa acquisite unilateralmente e in assenza di contraddittorio*”.

(2)

Cfr. Cass. 25 marzo 2002, n. 4269,

in cui dando concreta

attuazione

ai

principi

del

*giusto*

*processo,*

riformulati dal nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, come modificato dalla legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, ha ritenuto che la Commissione

tributaria

aveva

correttamente preso in considerazione un atto notorio contenente dichiarazioni

rese

dal genitore

del

contribuente,

ma

aveva

erroneamente

assegnato

a

tali dichiarazioni il valore di prova vera e propria, basando la decisione

solo su di esse. In senso conforme, anche Cass. 6 novembre 2002, n. 15538 e Cass. 29 luglio 2005 n. 16033, secondo cui le dichiarazioni rilasciate da terzi alla Gdf, in sede di verifica, non sono prove testimoniale (e per questo possono entrare nel processo). Di converso, il contribuente può produrre a sua volta dichiarazioni che contraddicono l'operato dei verbalizzanti. Cfr. anche Cass. sent. n. 2942 del 23 novembre 2005, dep. il 10 febbraio 2006, secondo cui le dichiarazioni rese alla Guardia di finanza in sede di Polizia giudiziaria costituiscono valido elemento indiziario che deve essere adeguatamente valutato nel giudizio tributario ( nel caso di specie, a seguito di denuncia da parte di una socia sono stati ascoltati i dipendenti e un buon numero di clienti). A sua volta, il contribuente può produrre avanti alle Commissioni tributarie dichiarazioni di terzi in sede extraprocessuale, quali dichiarazioni sostitutive di atto notorio. Si confronti anche Cass. n. 11221 del 28 febbraio 2007, depositata il 16 maggio 2007, secondo cui anche le dichiarazioni rese da terzi al contribuente possono trovare ingresso nel processo tributario e il valore probatorio di tali dichiarazioni è pari a quello delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione, cioè quello proprio degli elementi indiziari, i quali, ancorché non idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione, possono concorrere a formare il convincimento del giudice (nel caso di specie trattavasi di dichiarazioni rese dal genitore del contribuente in un atto notorio). In dottrina cfr. DI CARLO. *Processo tributario. Valore delle dichiarazioni rilasciate da terzi*, in "La settimana fiscale", n. 40/2005, pag. 29; ANTICO, *Il valore delle dichiarazioni di terzi: la posizione della giurisprudenza*, in " il fisco", n. 37/2007, pag. 4077

(3)

Cfr. anche la sentenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo, n. 73053/01 del 23 novembre 2006 – causa Jussila c. Finlandia – secondo cui l'impossibilità di utilizzare la prova orale è in astratto compatibile con il principio dell'equo processo sotteso dall'art. 6 della Convenzione europea diritti dell'uomo (Cedu) " *solo se dal divieto non deriva un grave pregiudizio della posizione del ricorrente-contribuente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile*". In pratica, per la Corte europea, il divieto di prova testimoniale è in contrasto con l'equo processo europeo in tutte quei casi in cui costituisce l'unico mezzo di prova, ed è conciliabile con l'art. 6 del cedu se la posizione del contribuente è difendibile mediante altri mezzi di prova. Tale pronuncia – di estremo interesse – va letta unitamente alla sentenza della Corte Costituzionale n. 348 del 24 ottobre 2007 che l'eventuale contrasto tra norma interna e norma convenzionale " *si presenta come una questione di legittimità costituzionale di esclusiva competenza del giudice delle leggi*".

(4)

Cfr. sul punto RICCIONI, *L'ammissibilità ai fini probatori delle dichiarazioni rese da terzi in ambito extraprocessuale in rapporto al divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in "il fisco", n. 14/2003, fasc. n. 1, pag. 2120

(5)

Cfr. Cass. n. 5154 del 6 aprile 2001, 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, non può attribuirsi valore*

---

*di*

*non può derivare esclusivamente dalla mera iniziativa di parte".*

In pratica, il pieno valore probatorio dell'atto notorio resta limitato al fatto che la dichiarazione sia stata resa in presenza di un pubblico ufficiale, ma non si estende alla rispondenza alla verità delle circostanze indicate nell'atto stesso.

(6)

Cfr. Cass. n. 7107 del 20 luglio 1998, secondo cui la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, quanto lo stesso atto notorio, devono essere considerati documenti la cui libera valutazione da parte del

giudice

deve essere in concreto ammessa ogni volta che la dichiarazione venga

resa

non già da una delle parti, ma da un soggetto estraneo al processo che

attesta un fatto rilevante ai fini della decisione. La

principale

differenza

fra

atto notorio e dichiarazione sostitutiva del medesimo consiste nel fatto che

il primo assolve alla

funzione

di

far

conoscere

fatti,

stati

e

qualità personali che

sono

a

diretta

conoscenza

del

dichiarante,

e

che

non risultano in altro modo

noti

alla

Pubblica

Amministrazione,

mentre

la seconda

mira

a

portare

a

conoscenza

della

Pubblica

Amministrazione circostanze a questa già risultanti in propri atti.

(7)

In particolare, tale strumento viene utilizzato per la valutazione degli immobili e/o dei terreni. Cfr. Cass. n. 4437 del 19 maggio 1997 che ha

escluso

la

possibilità

di attribuire efficacia di prova legale alla

perizia

giurata

depositata

in giudizio da una parte, neppure rispetto ai fatti che il

perito

assume

di avere accertato nel caso specifico. La Corte ha affermato che non

essendo

prevista dall'ordinamento la precostituzione fuori del giudizio di un siffatto mezzo di prova, ad essa può essere riconosciuto solo il

valore

di

indizio,

al pari di ogni documento proveniente da un

terzo,

il

cui

apprezzamento

è affidato alla libera valutazione discrezionale del giudice

di

merito,

ma

della quale non è obbligato in nessun caso a tenere conto. Cfr. anche Cass. sentenza n. 8871 del 5 marzo 2007 ( dep. il 13 aprile 2007), secondo cui “ *le valutazioni effettuate dall’Ute non possono rappresentare da sole elementi sufficienti per giustificare una rettifica in contrasto con le risultanze contabili, ma possono ...essere vagliate nel contesto della situazione contabile ed economica dell’impresa e, ove concorrono con altre indicazioni documentali o presuntive precise e concordanti, possono costituire elementi validi per la determinazione dei redditi da accertare*”; Cass., sentenza n. 8890 del 9 marzo 2007, dep. il 13 aprile 2007, secondo cui “ *le stime dell’Ute ....costituiscono delle semplici perizie di parte cui può riconoscersi valore di atto pubblico soltanto per quel che concerne la provenienza, ma non per quel che riguarda il contenuto. Ciò non toglie, però, che soprattutto nel processo tributario, in cui c’è molto più spazio per le prove cosiddette atipiche, anche la perizia di parte possa costituire fondamento della decisione a condizione, però, che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente ( cass. n. 7935/2002)*”.

(8)

Cfr. Cass. 26.3.2002, n. 4423. Per un suo commento si veda PERRUCCI, *La prova testimoniale indiretta nel processo tributario*, in “ *Bollettino Tributario*”,

n. 17/2004, pag. 1215. Per un suo esame si veda FIORENTINO, *Accertamento tributario, presunzioni gravi, precise e concordanti e valore delle dichiarazioni rese da terzi in processi verbali di constatazione*, in “ *Rassegna Tributaria*”, n. 5/1998, pag. 1430, il quale sostiene che “ *il giudizio, di concreta ammissibilità della dichiarazione del terzo quale unico o principale elemento indiziante di una rettifica tributaria, richieda sempre una specifica motivata valutazione da parte del giudice ( e prima ancora da parte dell’ufficio), non potendo essere risolta in astratto. In particolare, si ritiene indispensabile una concreta analisi volta a stabilire se, nella specifica controversia, vista la difficoltà di reperire ulteriori indizi, sia ritenuto prevalente l’interesse sotteso ad una efficace attuazione del potere di accertamento tributario, rispetto alla possibile lesione del diritto di difesa del contribuente. Solo in seguito a tale concreta ponderazione di interessi, ed avendo deciso per l’ammissibilità, è possibile valutare se le dichiarazioni del terzo sono sufficienti ad integrare gli estremi della gravità, precisione e concordanza richiesti dall’art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973’*.”

(9)

LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III edizione 2001, pag. 453, che affronta la tematica del rischio di ammissioni precipitose, evidenziando che “ *c’è inoltre il rischio che la disponibilità da parte dell’ufficio di un documento in cui il contribuente si dichiara disposto ad accettare determinate rettifiche possa essere controproducente qualora non si giunga ad un accordo e nasca una controversia davanti ai giudici tributari*”.

---

(10)

Vere e proprie dichiarazioni che permettono di verificare una determinata qualificazione giuridica dei fatti stessi

(11)

Dichiarazioni che “*manifestano chiare attinenze al concetto di prova poiché intendono testimoniare l’esistenza di fatti e circostanze (passati e presenti) rilevanti ai fini dell’accertamento*”. La circolare n. 1/1998 della Guardia di finanza porta l’esempio del dipendente di una azienda oggetto di verifica che dichiara di aver ricevuto una parte della retribuzione “ *in nero*”.

(12) La

giurisprudenza, quindi, in via di principio, è univoca nel ritenere utilizzabili

nel processo tributario le dichiarazioni rese

da

terzi

all’Amministrazione Finanziaria, pur conscia che tali

dichiarazioni

non assumano – sempre - il valore di vere e proprie

testimonianze.

La stessa giurisprudenza, invece, oscilla in ordine alla possibilità che la controversia possa essere decisa solo sulla

base

---

di

queste dichiarazioni. Cfr. Cass. sent. n. 7335 del 12 dicembre 2007, dep. il 19 marzo 2008, che ha ritenuto utilizzabili i dati ricavati dalle dichiarazioni rese da terzi al fine di determinare l'imponibile derivante dall'attività di prestito di denaro esercitata da un professionista.