
Le dichiarazioni di terzi sul solco della prova diretta

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 28 Ottobre 2011

aggiorniamo lo stato della giurisprudenza sulle dichiarazioni di terzi ammissibili nel processo tributario, senza violare il divieto di prova testimoniale; ecco un riassunto ragionato delle ultime sentenze dalla Cassazione

Con sentenza n. 20032 del 30 settembre 2011 (ud. del 6 luglio 2011) la Corte di Cassazione è tornata ad affrontare la questione relativo al peso da dare alle dichiarazioni di terzi.

Il principio affermato

“Questa Corte (Cass. n. 9320/03) in caso analogo in cui si doveva valutare se il verbale di interrogatorio del medesimo T. reso nel corso delle indagini preliminari fosse idoneo, da solo, a costituire prova dell’avvenuto trasferimento di capitali all’estero e in cui era dedotta violazione e falsa applicazione dell’art. 2697 c.c., e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, per avere i Giudici di appello, obliterando il principio la regola del divieto di ammissione della prova testimoniale nel processo tributario, ha osservato che la individuazione degli elementi di prova ritenuti rilevanti ed atti a sorreggere il convincimento costituisce (ex plurimis, Cass. n. 898/1999; Cass. n. 14472/2000; Cass. n. 10484/2001), è prerogativa esclusiva del Giudice, che ha solo il dovere di spiegare il procedimento di ordine logico e giuridico che lo ha condotto a tale convincimento; e che, in mancanza di un esplicito divieto di legge, il Giudice di merito ben può utilizzare anche prove raccolte in un diverso giudizio fra le stesse o altre parti, al fine di trarne non solo semplici indizi ma anche valore di prova esclusiva (Cass. n. 8585/1999)”.

I giudici richiamano la sentenza di Cassazione n. 10332/2007 che ha osservato che la disposizione secondo cui nel processo tributario *“non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”*, ha valenza esclusivamente processuale nel senso che tale divieto, in quante limitativo unicamente dei *“poteri”* delle commissioni tributarie e non dei *“poteri”* degli organi amministrativi di verifica, disciplinati da altre disposizioni (cioè vale soltanto *“per la diretta assunzione, da parte del giudice tributario, nel contraddittorio delle parti, della narrazione di fatti della controversia compiuta da un terzo, oltretutto 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, conseguentemente, un particolare valore probatorio”*).

Invece, *“le dichiarazioni dei terzi raccolte dai verificatori (quand’anche in seno a 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 (Cass., trib.: 29 luglio 2009, n. 17574; 16 maggio 2007 n. 11202 (nella quale si precisa che l’osservanza dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui al nuovo testo dell’art. 111 Cost., inoltre (Corte Cost., 21 gennaio 2000, n. 10), impone di riconoscere*

anche alla parte privata la facoltà di introdurre, nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale') 20 aprile 2007 n. 9402; 2 novembre 2005 n. 21268, ex multis)'.

Brevi note

Anche con questa sentenza la Corte di Cassazione prosegue sulla strada tracciata – vedi sentenza n. 18921 del 16 settembre 2011 (ud. del 27 aprile 2011) – secondo cui le dichiarazioni di terzi costituiscono prova diretta.

“L’attendibilità o meno di ciascuna dichiarazione non può essere desunta da meri criteri generali (peraltro nel caso opinabili) ma deve essere riscontrata caso per caso, con la precisa evidenziazione delle ragioni concrete confluenti in tal senso per ognuna (con residua, ovvia inutilizzabilità solo di quelle di cui sia riscontrata l’inattendibilità)”. In proposito, la Corte ribadisce (Cass., trib., 26 maggio 2008 n. 13482, Cass., trib., 21 dicembre 2005 n. 28316; Cass. 23 luglio 1999 n. 7964) che “le dichiarazioni rese in sede di verifica dal legale rappresentante di una società” (e tanto vale, mutatis mutandis, anche per il legale rappresentante di un’associazione) “vanno apprezzate (Cass., I, 22 febbraio 1999 n. 1481) come una confessione stragiudiziale e, pertanto, costituiscono prova diretta, non già indiziaria, del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti della società, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri (cfr., Cass., trib., 25 maggio 2007 n. 12271 per le dichiarazioni rese in sede di verifica dal direttore tecnico) ”.

Va registrato, però, un indirizzo giurisprudenziale teso a valorizzare le dichiarazioni come indizi più che come prova diretta. Fra le altre, si segnalano.

- La sentenza n. 12763 del 10 giugno 2011 (ud. del 2 febbraio 2011) con cui la Corte di Cassazione aveva ritenuto che il divieto di assunzione di talune fonti di prova (giuramento e prova testimoniale) non implicasse l’inutilizzabilità delle dichiarazioni raccolte dall’Amministrazione (o rese in favore del contribuente) nella fase procedimentale e rese da soggetti terzi rispetto al rapporto giuridico d’imposta dovendosi attribuire però alle medesime valenza di elementi indiziari che, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza, possono assumere natura di presunzione anche ove desumibili dall’utilizzo come fonte di atti di un giudizio civile o penale.
- La sentenza n. 14290 del 19 giugno 2009 (ud. del 4 marzo 2009) ove la Corte di Cassazione ha ritenuto che le dichiarazioni rese da terzi e raccolte dalla polizia tributaria possono assumere valenza di indizi utilizzabili dal giudice non essendo annoverabili fra le prove testimoniali per difetto dei presupposti di sostanza e di forma. Infatti, *“l’esclusione della prova testimoniale è dettata da un’esigenza di speditezza del processo tributario (cfr. Cassazione civile, sez. I’, n. 12854 del 19 dicembre 1997) e non comporta l’inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi rese ai verbalizzanti, secondo quanto chiarito dalla stessa giurisprudenza richiamata dalla società ricorrente (si veda in particolare Cassazione civile, sezione 5’, n. 19114 del 29 settembre 2005 secondo la quale le dichiarazioni di terzi raccolte dalla Polizia tributaria ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di testimonianza bensì di mere informazioni acquisite nell’ambito di indagini amministrative, sfornite, pertanto, ex se, di efficacia probatoria, con la conseguenza che esse risultano del tutto inidonee, di per sè, a fondare un’affermazione di responsabilità del contribuente in termine di imposta, potendo soltanto (come nella specie) fornire un ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato aliunde in sede di procedimento tributario)”.* Osserva, quindi, la Corte che *“coerentemente a questa giurisprudenza la*

motivazione della C.T.R. non fonda affatto la decisione su tali dichiarazioni dei terzi ma si limita a rilevare che, contrariamente a quanto affermato nella motivazione della C.T.P., le affermazioni della Guardia di Finanza trovano invece riscontro nella quasi totalità delle dichiarazioni rese dai terzi”.

- La sentenza n. 28004 del 30 dicembre 2009 (ud. del 10 novembre 2009) dove la Corte di Cassazione ha confermato che il divieto di ammissione della "prova" testimoniale nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie, sancito dall'art. 7, c. 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, si riferisce *“alla prova testimoniale quale prova da assumere nel processo con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento anche sul conto di un determinato contribuente (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51)”*. Tuttavia, *“tali dichiarazioni, proprio perchè assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali semplici elementi indiziari, il cui valore può essere sempre contestato dal contribuente nell'esercizio del suo diritto di difesa; conseguentemente, le dichiarazioni di terzi raccolte dalla Polizia tributaria ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di testimonianza (quand'anche siano state, come nella specie, già rese in seno a procedimento penale), bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, sfornite, pertanto, ex se, di efficacia probatoria, con la conseguenza che esse risultano del tutto inidonee, di per sé, a fondare un'affermazione di responsabilità del contribuente in termine di imposta, potendo soltanto fornire un eventuale ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato aliunde in sede di procedimento tributario (cfr. Cass. n. 3526/2002) od avere un valore probatorio proprio degli elementi indiziari, i quali possono concorrere a formare il convincimento del giudice, ma non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione (Corte Cost. sent. n. 18 del 2000, cfr. anche Cass. nn. 903/2000, 4269/2000)”*.

Con la sentenza in esame, vengono valorizzate ulteriormente le dichiarazioni di terzi – non più come meri indizi – ma come prova esclusiva.

Se è vero che è minoritario il filone giurisprudenziale che ritiene le dichiarazioni prove dirette, ma è pur vero che tale filone valorizza le dichiarazioni come prova diretta o esclusiva, una volta riscontrata l'attendibilità o meno, caso per caso, con l'ovvia utilizzabilità diretta o esclusiva di quelle attendibili e inutilizzabilità di quelle inattendibili. Fermo restando che tale valutazione (prova diretta, prova esclusiva, indizi) è prerogativa solo del giudice.

28 ottobre 2011

Roberta De Marchi