Le dichiarazioni di terzi quale prova diretta nel processo tributario

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 6 Ottobre 2011

come è noto nel processo tributario non è ammessa prova testimoniale, tuttavia le dichiarazioni effettuate da terzi (ad esempio in sede di compilazione del p.v.c.) possono avere una valenza di "prova": una rassegna delle ultime sentenze di Cassazione

Con sentenza n. 18921 del 16 settembre 2011 (ud. del 27 aprile 2011) la Corte di Cassazione ha affermato che le dichiarazioni di terzi – nella specie del rappresentante legale – 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 una associazione) "*vanno apprezzate (Cass., 1, 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)* ".

Note giurisprudenziali

Con sentenza n. 12763 del 10 giugno 2011 (ud. del 2 febbraio 2011) 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 (ovvero 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 in commento si inserisce in quel filone giurisprudenziale che da anni tocca questa problematica.

La sentenza n. 4269/2002

Con sentenza n. 4269/2002 la Corte ha riconosciuto anche al contribuente la possibilità di utilizzare in suo favore eventuali dichiarazioni a lui rese da terzi al di fuori del giudizio, fermo restando il valore di indizi.

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

La sentenza n. 703/2006

Con sentenza n. 703 del 29 novembre 2006 (dep. il 15 gennaio 2007), la Corte Cassazione ha privato di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale le dichiarazioni di terzi, trovando un limite insuperabile nell'art. 7, c. 4, del D.Lgs. n. 546/1992, anche perché, diversamente, si introdurrebbe 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.

La sentenza n. 16348/2008 e n. 14328/2009

Con sentenza n. 16348/2008 la Corte di Cassazione ha confermato tale posizione. E con sentenza n. 14328 /2009 la Cassazione ha rilevato che "*è principio generale del nostro ordinamento quello secondo cui nessuno può costituire titoli di prova a favore di se stesso, essendo giustificato il sospetto che chi affermi o neghi un dato fatto possa farlo anche contro la verità, mosso dal proprio interesse. Ne deriva che la prova a favore può provenire soltanto da terzi mentre una dichiarazione o un documento provenienti da un soggetto possono essere solo titoli di prova contro di lui*".

Sentenza n. 14290 del 19 giugno 2009 (ud. del 4 marzo 2009)

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. 1^, 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* ".

Sentenza n. 28004 del 30 dicembre 2009 (ud. del 10 novembre 2009)

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*

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

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)".

Sentenza n. 24958 del 10 dicembre 2010 (ud. del 30 settembre 2010)

"*L'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale, trova, con specifico riguardo al contenzioso tributario, ostacolo invalicabile nella previsione del D.Lgs. 546 del 1992, art. 7, comma 4, giacchè finirebbe per introdurre nel processo tributario – eludendo il divieto di giuramento e prova testimoniale - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo*" (Cass. 6755/2007; conf. Cass. n. 703/2007). La sentenza richiama quel filone giurisprudenziale secondo cui tali dichiarazioni (nel caso di specie, atti notori) hanno un mero "*valore indiziario, quali documenti facenti fede solo riguardo alla data, all'esistenza ed alla provenienza delle dichiarazioni in essi scritte, ma non quanto all'attendibilità delle dichiarazioni medesime, da ritenersi soggette, allo stesso modo di qualsiasi altra scrittura privata, al vaglio del giudicante che deve tener conto di ogni elemento da cui possa desumersi la maggiore o minore veridicità delle stesse*" (Cass. n.724/2010).

Sentenza n. 14055 del 27 giugno 2011 (ud. del 24 maggio 2011)

La Corte di Cassazione ha affermato che le dichiarazioni rese dall'ex coniuge, in presenza di peculiari circostanze e nel concorso di elementi ulteriori di prova idonei a renderli particolarmente attendibili, possono rivestire i caratteri delle presunzioni - generalmente ammesse nel processo tributario -, nonostante il divieto di prova testimoniale.

Brevi considerazioni

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

E' vero che sussiste un filone giurisprudenziale – peraltro richiamato in sentenza – che ritiene le dichiarazioni prove dirette, ma è pur vero che tale filone è probabilmente minoritario rispetto a quello che valuta le dichiarazioni come indizi, che necessitano di ulteriori riscontri.

Tuttavia, occorre riconoscere che la sentenza in esame valorizza le dichiarazioni come prova diretta, solo una volta riscontrata l'attendibilità o meno, caso per caso, con l'ovvia inutilizzabilità di quelle inattendibili.

6 ottobre 2011

Roberta De Marchi

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