Dichiarazioni di terzi per difendersi dall'accertamento sintetico

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 2 Maggio 2013

Le dichiarazioni extraprocessuali di terzi, se suffragate da altri documenti, possono fare prova contro una ricostruzione "sintetica" del reddito.

Con la sentenza n. 7707 del 27 marzo 2013 (ud. 6 febbraio 2013) la Corte di Cassazione ha riconosciuto valore alle dichiarazioni di terzi, solo se riscontrate, nell'ambito di un accertamento sintetico.

Accertamento sintetico e dichiarazioni di terzi - Il fatto

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per la cassazione della sentenza della CTR, che, in riforma della decisione della CTP, aveva accolto il ricorso del contribuente avverso l'avviso d'accertamento sintetico col quale era stato elevato il suo reddito per l'anno 1999, in forza d'investimenti patrimoniali dallo stesso effettuati nel periodo d'imposta.

Le doglianze dell'Agenzia delle Entrate

Con il primo motivo, l'A.F. deduce la violazione dell'art. 7, del D.Lgs. n. 546 del 1992, (divieto di prova testimoniale),

> *"per avere la CTR fondato la decisione esclusivamente sulle dichiarazioni scritte, prodotte in atti, del padre del contribuente, il quale asseriva di avere ottenuto un finanziamento bancario il cui importo aveva versato al figlio per permettergli di effettuare l'investimento, con onere per questi di successiva restituzione".*

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

Con il secondo motivo, l'Agenzia deduce insufficiente motivazione su un fatto decisivo della controversia in quanto la CTR da una parte, afferma che il presupposto impositivo era costituito dalla presunzione di possesso di reddito per gli anni successivi all'investimento, così fraintendendo l'assunto dell'Ufficio, e dall'altra, ritiene sufficiente prova, a favore del contribuente, la certificazione bancaria della concessione dell'apertura di credito a favore del padre di costui, "ritenendo implicitamente che tale prova non potesse essere fornita dalle dichiarazioni rese alla Commissione dal padre del contribuente".

La sentenza

Richiamando propri precedenti (Cass. n. 11785 del 2010 e n. 4269 del 2002) la Corte riafferma che

> *"nel processo tributario, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale - con il valore probatorio 'proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione' (cfr. Corte costituzionale, sent. n. 18 del 2000) - va riconosciuto non solo all'Amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente - con il medesimo valore probatorio -, dandosi così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonchè l'effettività del diritto di difesa".*

Nel caso di specie,

> *“la CTR non ha fondato la decisione unicamente sulle dichiarazioni del padre del contribuente, valutabili, appunto, come elemento indiziario a favore di costui, ma le ha ritenute integrate dalla prova documentale, secondo cui l'apertura di credito al padre era stata effettivamente concessa poco tempo prima dell'investimento immobiliare che, attribuito a mezzi propri del figlio, aveva dato causa all'accertamento”.*

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

Accertamento sintetico e dichiarazioni di terzi - Brevi note

In ordine alle dichiarazioni di terzi/autocertificazioni, come è noto, la Corte di Cassazione (sentenza n. 4269/2002) ha, in un primo momento, 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", fermo restando il valore di indizi.

Successivamente, con la sentenza n. 14328 del 19 giugno 2009 (ud. del 28 maggio 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".*

Sul tema va ricordata l'ordinanza n. 26067 del 5 dicembre 2011 (ud 8 novembre 2011) della Corte di Cassazione, su un particolare caso di accertamento sintetico1.

> *"In sostanza, secondo quanto emerge dalla motivazione della sentenza gravata (dove non si fa menzione di alcuna risultanza istruttoria che suffraghi il contenuto della dichiarazione sottoscritta dalla venditrice delle quote), la Commissione Tributaria Regionale ha caducato la ripresa fiscale esclusivamente sulla base di una dichiarazione extraprocessuale dalla venditrice delle quote (e figlia del contribuente) attestante la simulazione del contratto dal quale il Fisco aveva desunto la capacità contributiva del contribuente.*
>
> *Tale decisione è in contrasto col fermo insegnamento di questa Corte secondo cui, in tema di contenzioso tributario, se - in forza di quanto affermalo dalla Corte costituzionale con sentenza n. 18 dei 2000 - anche il contribuente può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, le risultanze emergenti da tali documenti non hanno valore probatorio pieno (a ciò ostando il divieto di prova testimoniale e di giuramento fissato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, che in tal guisa verrebbe eluso mediante un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo), ma possono essere*

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

> *utilizzate solo quando trovino ulteriore riscontro nelle risultanze del processo (Cass. 16032/05, 149/10, 3724/10, 6755/10)".*

In pratica, le risultanze emergenti da dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale non hanno valore probatorio pieno, ma possono essere utilizzate solo quando trovino ulteriore riscontro nelle risultanze del processo. E nel caso specifico la dichiarazione del padre salva il figlio perché suffragata da ulteriori ed obiettivi elementi di riscontro.

La prova testimoniale richiamata dall'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.

Tali dichiarazioni non possono avere natura di prova certa ed inequivoca, ma semmai di mero indizio bisognevole di ulteriori supporti, 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.

Per cui se ancora la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 1662 del 24 gennaio 2013 (ud. 29 ottobre 2012) ha negato valore, in sede processuale, alle autocertificazioni, in quanto

> *"l'autocertificazione ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale, e ciò tanto più nel contenzioso tributario, in cui trova ostacolo insuperabile nella previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, giacchè la sua ammissione finirebbe per introdurre in tale processo - 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. nn. 703 del 2007, 16348 del 2008, 6755 del 2010)",*

è pur vero che se l'autocertificazione viene corroborata da ulteriori elementi, la Corte di Cassazione cambia idea.

2 maggio 2013

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

Roberta De Marchi

1 Cfr. ANTICO, Le dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà non smontano il sintetico, 06/2/2012, in www.https://www.commercialistatelematico.com .

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