
Una dichiarazione di terzi è un indizio, più dichiarazioni di terzi fanno una prova

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 12 Ottobre 2015

la giurisprudenza tributaria affronta la problematica del valore da attribuire, nel processo tributario, alle dichiarazioni di terzi: sono una prova o solo meri indizi?

Con l'**Ordinanza n. 11630 del 5 giugno 2015** (ud. 7 maggio 2015) la Corte di Cassazione torna ad affrontare la problematica del valore da attribuire, nel processo tributario, alle dichiarazioni di terzi: prova ovvero meri indizi.

IL PRINCIPIO ESPRESSO

Alla luce dei principi già precedentemente affermati dalla Corte (Sez. 5, Sentenza n. 9876 del 05/05/2011), *“nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla polizia tributaria nel corso di un'ispezione e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore meramente indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice, qualora confortate da altri elementi di prova. Tuttavia, tali dichiarazioni del terzo possono, nel concorso di particolari circostanze ed in specie quando abbiano valore confessorio, integrare non un mero indizio, ma una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 cod. civ., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria”*.

Ribadito il principio, la Corte, nel caso specifico (dichiarazioni rese da un solo soggetto), ha escluso che la dichiarazione in esame potesse essere sufficiente a comprovare la pretesa impositiva.

Brevi note

Le risultanze emergenti da dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale **non hanno pieno valore probatorio, se non corroborate da ulteriori elementi**: essere utilizzate solo quando trovino ulteriore riscontro nelle risultanze del processo, fermo restando che la prova testimoniale richiamata dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, ed esclusa per esigenze di speditezza del processo, 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.

Facciamo una sintesi ragionata dei principi espressi, nel corso di questi anni, dalla Corte di Cassazione, che costituiscono una guida per orientarsi nel ginepraio giurisprudenziale.

Se con la **sentenza n. 14290 del 19 giugno 2009** (ud. del 4 marzo 2009), la Corte di Cassazione ha affermato che l'esclusione della prova testimoniale *“non comporta l'inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi rese ai verbalizzanti”*, con la **sentenza n. 28004 del 30 dicembre 2009** (ud. del 10 novembre 2009), ha ammesso la possibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria richiedono anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento anche sul conto di un determinato contribuente. 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)”*.

Rileviamo che con la **sentenza n. 12763 del 10 giugno 2011** (ud. del 2 febbraio 2011), la Corte di Cassazione ha ritenuto che il divieto di assunzione di talune fonti di prova (giuramento e prova testimoniale) non implica 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 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. Dalla sentenza impugnata si evince che il giudice di appello pone a base della sua decisione, essenzialmente, l'affermazione secondo cui *“l'accertamento ... appare ... non motivato e privo degli elementi necessari per sostenerlo, anche*

perchè, per la determinazione del reddito l'Ufficio si è basato sulle dichiarazioni rese nel corso delle indagini da soggetti terzi, ed in particolare da quelle rilasciate da tale Circo Pasquale, dichiarazioni che non possono trovare ingresso nel processo tributario stante l'esplicito divieto posto alla testimonianza dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7". Il richiamo a tale "divieto" evidenzia la mancata considerazione delle "dichiarazioni rese nel corso delle indagini da soggetti terzi" e, quindi, in sostanza, la (volontariamente, perchè ritenuta oggetto di allegazione inutilizzabile) omessa considerazione degli elementi probatori offerti dall'Ufficio a suffragio della sua pretesa fiscale, anche quanto all'esistenza di una società di fatto tra padre e figlio. Siffatto richiamo, per la Corte, mostra, altresì, l'erronea ricognizione della effettiva latitudine della norma di cui al c. 4 (numerazione originaria) del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, (per il quale nel processo tributario "non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale") essendo pacifico nella giurisprudenza di questa Corte (cfr., da ultimo, Cass., trib., 10 marzo 2010 n. 5746, la quale richiama "Cass. n. 903 del 2002 e n. 9402 del 2007", ex multis) che il "divieto" detto (diversamente da quanto ritenuto nella sentenza impugnata) "si riferisce" soltanto "alla prova testimoniale da assumere nel processo" ("che è necessariamente orale, di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi, e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio") ma "non implica ... l'inutilizzabilità, ai fini della decisione, delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale e rese da terzi e cioè da soggetti terzi rispetto al rapporto tra il contribuente-parte e l'Erario": "tali dichiarazioni", infatti, hanno comunque "il valore probatorio proprio degli elementi indiziari" per cui "danno luogo a presunzioni" (costituenti prove dei fatti ex art. 2727 c.c. e ss.) "qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c.". La "natura e la valenza di elementi indiziari, nel processo tributario, del contenuto delle dichiarazioni" dette, inoltre, "non muta" sia che la "acquisizione delle dichiarazioni di terzi sia realizzata in via diretta in fase di verifica" sia nel caso in cui si utilizzino "come fonte gli atti di un giudizio civile o penale". Il giudice tributario, infatti (Cass., trib., 14 maggio 2010 n. 11785), "nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione ... del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.)", deve ("in ogni caso") verificare la "rilevanza" di quel "materiale" (anche di quello penale) nello "ambito specifico" (tributario) "in cui esso è destinato ad operare".

A sua volta, la **sentenza n. 21813 del 5 dicembre 2012** (ud. 29 ottobre 2012), ha operato un preciso distinguo: le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla G.d.F. e trasfusenel p.v.c., e recepito dall'avviso di accertamento, "hanno valore indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice (C. 9876/11). Il tutto, se riveste i caratteri all'art. 2729 c.c., da luogo a presunzioni semplici (D.P.R. n. 600, art. 39, e D.P.R. n. 633, art. 54), generalmente ammissibili nel contenzioso tributario, nonostante il divieto di prova testimoniale (C. 9402/07)". Le dichiarazioni, invece, dei terzi raccolte da verificatori o finanziari e inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione, hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono, pertanto, pienamente utilizzabili quali elementi di convincimento (cfr. C. 20032/11)" fermo restando che, in base al principio del giusto processo e della parità di armi processuali tra le parti, "è riconosciuta ampia facoltà di prova contraria, potendosi il

contribuente avvalersi, se lo ritenga, anche di analoghi mezzi conoscitivi da riversare nel processo (C. Cost. 109/07)”.

Resta fermo che (**sentenza n. 7714 del 27 marzo 2013**) il documento da vita “*ad un’entità che, a differenza dell’altra, si concreta in una res cartacea, e non in un soggetto dichiarante. Trattasi, inoltre, di una fonte di prova diversa dalla testimonianza anche sul piano processuale, essendo la prova documentale soggetta ad una disciplina differenziata da quella della prova testimoniale, poiché finalizzata – a differenza di quest’ultima, che richiede il compimento delle diverse attività di deduzione, ammissione ed assunzione (artt. 244 e ss. c.p.c.) – ad assicurarne esclusivamente la corretta ‘produzione’ nel giudizio, nel rispetto del principio del contraddittorio e del diritto di difesa delle parti (art. 24, co. 1 d.lgs. 546/92, art. 87 disp. att. c.p.c).* Le cennate differenze sostanziali e processuale esistenti tra le due fonti di prova, dunque, ne giustificano ampiamente la differente regolamentazione anche nel processo tributario, nel quale il documento, oltre ad essere producibile – come dianzi detto – anche in appello, si sottrae, altresì, al divieto di utilizzazione anche nel giudizio di primo grado, che concerne esclusivamente la prova testimoniale”.

Va segnalata anche la **sentenza n. 9552 del 19 aprile 2013** (ud. 25 settembre 2012) dove la Corte di Cassazione ha ritenuto che le dichiarazioni di terzi hanno valore indiziario e non si pongono in contrasto con l’art. 7 del D.Lgs. n. 546/92. Nel caso specifico, trattasi di dichiarazioni rese dal contabile di una società fornitrice. La Corte definisce tali dichiarazioni come “*informazioni testimoniali*”, che “*hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, e devono pertanto essere necessariamente supportate da riscontri oggettivi (Corte cost., sentenza n. 18 del 2000) (Cass. 2002/903; cfr. Cass. 2005/16032; 2011/20032)*”.

E’ la **sentenza n. 22519 del 2 ottobre 2013** (ud. 12 giugno 2013) della Corte di Cassazione che ritiene non “*violato il principio della parità delle armi di cui all’art. 111 Cost., atteso che - in forza di quanto affermato dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 18 del 2000 - anche il contribuente può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale con il medesimo valore probatorio*” (Cass. nn. 16032/2005 e 2805/2009). Ed invero, il Giudice di appello nel limitarsi ad affermare che le dichiarazioni dei terzi hanno mero valore indiziario e che i riscontri oggettivi agli stessi, nella fattispecie, non erano stati resi noti, “*ha del tutto omesso di valutare elementi oggettivi (quali l’omesso rinvenimento nel corso dell’operazione di verifica delle fatture relative ai costi ritenuti non deducibili e la circostanza che la società fornitrice non fosse in possesso dei macchinari e/o attrezzature nonché del personale specializzato necessari) puntualmente indicati dalla ricorrente, in ossequio al principio di autosufficienza, che, per la loro decisività, ove esaminati, avrebbero potuto condurre ad una diversa soluzione in punto di sufficienza ai fini della sussistenza delle presunzioni*”.

Principio sostanzialmente confermato dalla **sentenza n. 658 del 15 gennaio 2014** (ud. 25 novembre 2013), dove la Corte di Cassazione ha ritenuto errata l'affermazione della CTR *“che ha ritenuto inconducenti le dichiarazioni rese dagli altri fornitori circa l'insussistenza del requisito dell'imponibilità delle operazioni a monte perchè integranti mere dichiarazioni testimoniali, essendo pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che il divieto di ammissione della 'prova' testimoniale nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie, sancito dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 4, (che riproduce la disposizione analoga contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 35, comma 5) 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)”*. Tali dichiarazioni, prosegue la sentenza, *“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 (Corte Cost. 21 gennaio 2000 n. 18; Cass. n. 14774/2000; Cass. n. 11994/2003; Cass. n. 20032/12 e 21812/2012“*.

Mentre, con la **sentenza n. 13161 dell'11 giugno 2014** (ud. 5 maggio 2014) con cui la Corte di Cassazione, nel confermare che le dichiarazioni dei terzi hanno il valore indiziaro d'informazioni acquisite nell'ambito d'indagini amministrative e sono, pertanto, utilizzabili dal giudice quale elemento di convincimento. Nel processo tributario, rileva che, nel caso di specie, *“il giudice d'appello non ha fatto buon governo non avendo dato alcuna logica spiegazione sia del fatto che ben settantaquattro clienti hanno dichiarato (a breve distanza di tempo dai fatti) di non aver ottenuto la ricevuta fiscale, sia del perchè tali propalazioni sarebbero smentite da ignote risultanze della contabilità e/o da imprecise ricevute di gruppo che solo altri tre clienti hanno riferito di aver ottenuto. Ed ancora, la sentenza d'appello parla di 'errori di calcolo commessi nella ricostruzione del ricavato' senza indicare quali essi siano, come essi siano riscontrabili e quale debba essere l'esatto computo. Ed, infine, accenna 'a sconti praticati per la presenza di bambini', rilievo questo rimasto a livello di mera enunciazione verbalistica priva di qualsivoglia riscontro logico e/o circostanziale”*. Da qui, derivano, per la Suprema Corte, *“da un lato l'errore giuridico commesso dalla Commissione regionale nella aprioristica obliterazione del ruolo probatorio delle numerosissime e concordi dichiarazioni indizianti rese dai clienti in sede amministrativa, dall'altro l'errore logico commesso nella valorizzazione di dati generici e indimostrati (errori di calcolo, sconti, ricevute di gruppo) o giuridicamente irrilevanti (regolarità contabile)”*.

La Corte (**sentenza n. 16223 del 16 luglio 2014**) aderendo alle posizioni già espresse in precedenza, ha ribadito che *“nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla G.d.F. e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore indiziaro, concorrendo a formare il convincimento del giudice unitamente ad altri elementi”*, fermo

restando che la limitazione posta dall'art. 7, c. 4, Dlgs 546/1992 *“vale soltanto per la diretta assunzione, da parte del giudice stesso, della narrazione dei fatti della controversia compiuta da un terzo, ovvero sia 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 da verificatori o finanziari e inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione, hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono, pertanto, pienamente utilizzabili quali elementi di convincimento”*.

E con la **sentenza n. 8196 del 22 aprile 2015** (ud. 28 gennaio 2015) la Cassazione ha confermato il principio secondo cui la contemporanea presenza di più elementi legittima le dichiarazioni di terzi. Nel caso in questione era in discussione l'effettiva sede della società sottoposta a controllo, e la CTR ha fondato la propria statuizione su *“una pluralità di elementi sia di carattere documentale, quali, a titolo esemplificativo, l'esame della contabilità, dei documenti afferenti ai rapporti con fornitori e terzi, la documentazione bancaria, i verbali del CdA, rinvenuti in occasione dell'accesso effettuato dalla Guardia di Finanza e trasfusi nel pvc, sia delle dichiarazioni rese da terzi ai militari della Guardia di Finanza”*. Osserva la Corte che tali dichiarazioni *“sono senz'altro ammissibili nel processo tributario e vi trovano ingresso come elementi indiziari che concorrono a formare il convincimento del giudice nel complesso delle altre risultanze probatorie (Cass. 23397/2011). Ed invero nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, si riferisce alla prova testimoniale quale prova da assumere 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 e che rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice (Cass. 8369/2013)”*.

3 ottobre 2015

Roberta De Marchi