

## La prova nel processo tributario - quarta parte

di [Roberto Pasquini](#)

Pubblicato il 30 novembre 2010

in questa ultima parte analizziamo alcuni aspetti peculiari della prova nel giudizio tributario, in particolar modo quando e come sono ammissibili nel processo tributario dichiarazioni di terzi

### IL PARTICOLARE VALORE DELLA “PRESUNZIONE” NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Nel processo tributario la prova ed i correlati criteri di valutazione “risentono” della vigenza di norme tributarie che fanno ampio ricorso a presunzioni semplici e legali relative come quelle aventi finalità antielusive o operanti in materia di accertamento che invertono l’onere della prova in capo al contribuente e che costituiscono l’eccezione alla regola generale dell’onus probandi a carico dell’ufficio impositore.

Così l’eventuale difetto di una controprova , da parte del contribuente, in sede di contenzioso pone il giudice nella condizione di destituire di fondamento l’impugnazione proposta.

Ciò determina chiaramente una posizione di vantaggio dell’amministrazione finanziaria rispetto al contribuente che è parzialmente compensata dalla legalità delle prove raccolte o delle presunzioni che devono essere conformi alla legge.

Ad esempio, i dati acquisiti mediante le **indagini finanziarie** assumono secondo una consolidata giurisprudenza, valore di presunzione legale relativa, fatto che permette al contribuente di accedere alla prova contraria.

Diversamente, l’accertamento fondato sugli **studi di settore** è un sistema di presunzioni semplici e va ricordato che, qualora si ricorra a tal tipo di presunzione, è necessaria da parte dell’A.f. (tranne nei casi previsti dall’art. 39, c. 2, del D.P.R. 600/1973) la dimostrazione del soddisfacimento dei requisiti previsti dall’art. 2729 c.c., cioè della gravità, precisione e concordanza (quest’ultimo elemento risulta particolarmente importante in quanto consente la valutazione integrale e complessiva di tutti gli elementi che hanno rilevanza probatoria).

Ora, è stato escluso che - negli studi di settore - si possa riscontrare alcun requisito di gravità, precisione e concordanza ex lege, con la conseguenza che è l'Ufficio impositore ad essere gravato dell'onere di corroborare le risultanze degli studi di settore con altri elementi probatori del singolo caso di specie.

**L'accertamento sintetico** è, invece, fondato di regola su una presunzione legale relativa che è soggetta alle stesse regole processuali descritte in tema di indagini finanziarie, pur tuttavia il fondamento declina al rango di presunzione semplice quando si basa su beni diversi da quelli stabiliti dalla tabella ministeriale.

Il contribuente che vede "recapitarsi" dalla Amministrazione finanziaria un tale tipo di atto impositivo deve necessariamente provare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito accertato è costituito da redditi esenti o soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta.

Pur tuttavia, la prassi delle commissioni di merito tende a rappresentare una valutazione e un grado di utilizzo della prova che tiene in debito conto le fasi dell'accertamento emesso e che protende al rispetto del principio dell'effettività della capacità contributiva e il diritto di difesa del contribuente.

## ***I MEZZI DI PROVA DEL PROCESSO CIVILE ESPRESSAMENTE ESCLUSI DAL PROCESSO TRIBUTARIO***

L'art. 7, c.4, D.Lgs n.546/92 vieta espressamente i seguenti mezzi di prova del processo civile.

### **Il giuramento**

Il giuramento (artt. 233 e 240 c.p.c.) è una dichiarazione, in forma solenne, compiuta da una delle parti sulla verità dei fatti di causa (così, Mandrioli)

Esso differisce dalla confessione in quanto proviene dalla parte alla quale i fatti dichiarandi non nuocciono, ma giovano.

## **La prova testimoniale**

La prova testimoniale è la narrazione dei fatti della causa compiuta al giudice nel corso del processo e con determinate forme, da soggetti che non sono parti nel processo stesso ed estranei agli interessi in contesa (Mandrioli).

Essa è disciplinata , nel giudizio civile, dagli artt. 244 e seguenti del codice di procedura civile.

L' esclusione di tale mezzo, diversamente da quanto avvenuto per il giuramento, è una questione affrontata ed ampiamente dibattuta in dottrina e giurisprudenza (v. punto seguente).

## **La ratio dell'esclusione e la invocata presenza, nel giudizio, della prova testimoniiale**

L'esclusione del giuramento nel contenzioso tributario trova spiegazione nel fatto che il legislatore non ha voluto "affidare" l'interesse pubblico erariale alla dichiarazione, pur solenne, della parte potenzialmente interessata a non esternare la verità sottostante il dichiarato rapporto tributario.

La "ratio" del divieto della prova testimoniale non è dissimile.

Essa è ravvisabile sia nell' esigenza di snellezza rituale (finalizzate a contenere la decisione entro una prima ed unica udienza) sia nella scarsa fiducia intorno questo tipo di prova che potrebbe consentire delle collusioni tra soggetti che hanno sostanzialmente un vicendevole interesse a dichiarare il falso .

Si pensi ad esempio al caso di un committente e di un commissionario che abbiano, rispettivamente, occultato costi e ricavi: è evidente che l'interesse di entrambi a rendere una dichiarazione non veritiera nel caso fossero escussi come testimoni rendere.

Pur tuttavia, come detto, il divieto de quo ha sollevato ampio dibattito in dottrina ed in giurisprudenza.

La Consulta, con sentenza n. 18 del 12 gennaio 2000, ha respinto le eccezioni di incostituzionalità formulate (dalle Commissioni di merito di Chieti e di Torino) con riferimento alla violazione del principio di uguaglianza, ex art. 3 Cost., del diritto di difesa, ex art. 24 Cost., e del principio di capacità contributiva, ex art. 53. L'orientamento è stato confermato, dalla stessa Corte, con l'ord. n.375/04.

Detta sentenza è basata sulla considerazione che non esiste un principio, costituzionalmente garantito, diretto a realizzare l'uniformità delle regole processuali in relazione alle differenti tipologie di processo contemplate dall'ordinamento. In altri termini:

- è stata avallata la specialità del processo tributario rispetto al rito civile ed a quello amministrativo ed è stata tenuta in debita evidenza la considerazione che il processo tributario è in massima parte, scritto e documentale soprattutto sul piano istruttorio;

- è stata precisato, in motivazione, che il divieto di prova testimoniale non contrasta con la possibilità di utilizzare, in sede processuale, le dichiarazioni dei terzi acquisite nella fase procedimentale.

La Corte Costituzionale, inoltre, ha indirettamente suffragato la suindicata scelta, ampiamente comprensibile se si tiene conto del conferimento di altri strumenti istruttori, primi fra tutti i poteri di accesso di cui agli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972, i quali, pur se legati ad un ambito strettamente amministrativo, possono essere paragonati a facoltà concesse alla polizia giudiziaria per la repressione di crimini di assoluta gravità.

E' di tutta evidenza, quindi, come, se da un lato si accordano prerogative così penetranti, dall'altro sussista avversione nei confronti di una tipologia di prova che potenzialmente può risultare connotata da ampi margini di errore. A ciò è necessario aggiungere che il tradizionale

legame tra le procedure di accertamento tributario e l'elemento documentale finisce con il trasmettere anche nel processo tributario dove non si consegue il principio dell'oralità tipica del processo civile.

In dottrina è stato più volte obiettato che il divieto della prova testimoniale si traduce in una sostanziale disuguaglianza processuale tra le parti in quanto le informazioni acquisite, presso terzi, dagli uffici in sede procedimentale sono ammesse nel processo ma non possono essere contestate dal contribuente per mezzo di controdeklarazioni di terzi.

La giurisprudenza ha però chiarito che il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, invece, quello proprio degli elementi indiziari che, pur potendo concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire da soli il fondamento della decisione.

Non si può comunque ignorare che l'istituto processual-civilistico della "*prova testimoniale*" e le "*assunzioni sostanzialmente testimoniali*" acquisite dal Fisco sono fattispecie, tra loro, estremamente diverse. Infatti: queste ultime, dedotte fuori dal processo e senza le modalità di cui agli artt. 244 et ss. del c.p.c., non sono formulate in specifici capitoli e non sono sottoposte al giuramento del teste.

Si conclude l'esposizione su detta "*vexata quaestio*" rappresentando un altro interrogativo, più volte sollevato, circa il rapporto tra il divieto di prova per testi di cui all'art 7, c. 4, D.Lgs 546/92 , ed il disposto dell'art 2729, c. 2, del codice civile il quale esclude l'ammissibilità della prova per presunzioni in tutti i casi in cui la legge esclude la prova testimoniale.

Il dubbio è, pertanto, se si possa escludere ogni tipo di prova per presunzioni in conseguenza del divieto di prova testimoniale .

La Corte di Cassazione (sent. n.12854 del 19 dicembre 1997, sent. n. 6256 del 4 Maggio 2001) ha risolto la questione nel senso di non ritenere la norma codicistica, di cui si discute, applicabile alla disciplina del processo tributario.

I giudici di legittimità hanno infatti precisato che nell'ambito del processo tributario, l'esclusione della prova testimoniale trova fondamento in un'esigenza di speditezza e deve essere

considerata come disposizione di carattere eccezionale, in quanto tale, di stretta interpretazione dell'art 14 delle disposizioni sulla legge in generale.

Non si può però escludere una evoluzione in segno contrario di tale problema.

Infatti una pronuncia della **Corte Europea dei diritti dell'Uomo (ricorso Jussila n.73053/01, Pres. Costa) del 23/11/2006** ha argomentato conclusivamente che l'interdizione alla prova testimoniale si dimostra compatibile con il principio dell'equo processo stabilito dalla Convenzione stessa *"solo se da tale divieto non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente-contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile"*.

Tale organo giudicante, ritenendo che nell'ambito della "accusa penale" - di cui all'art. 6, par. 1, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo - potessero ricomprendersi anche le sanzioni tributarie (aventi appunto connotato "punitivo" e non "risarcitorio"), esaminava la questione sorta in un processo tributario in Finlandia.

Va rammentato che una interpretazione più restrittiva dello stesso art. 6, par 1, avrebbe inibito l'esame di una eccezione sorta in una lite fiscale, stante il fatto che tale norma limita la sfera d'ingerenza della Corte, appunto, alla "fondatezza della accusa penale" e alle "controversie su diritti e doveri di carattere civile". Superato - come detto - il problema, la Corte rigettava la doglianza di un cittadino finlandese che lamentava la violazione del principio dell'"equo processo" in conseguenza della mancata possibilità di esplicitare la prova orale nella contestazione giudiziale di un accertamento e giungeva alla conclusione dianzi descritta.

## **ALTRE QUESTIONI E CORRELATI RESPONSI GIURISPRUDENZIALI**

### **Le dichiarazioni extraprocessuali rese da terzi**

La Corte di Cassazione, con sent. n. 4269 del 25 Marzo 2002, ha riconosciuto anche al contribuente la possibilità di utilizzare in suo favore eventuali dichiarazioni a lui rese da terzi al

di fuori del giudizio.

La Corte ha precisato che, per il contribuente e per l'Amministrazione finanziaria, tali dichiarazioni hanno valore solo indiziario. Tale decisione, che nella specie ha riconosciuto il predetto valore indiziario ad un atto notorio contenente dichiarazioni rese dal genitore del contribuente, appare assunta nell'ottica di attuazione dei principi del "giusto processo" individuati nella nuova formulazione dell'art. 111 della Costituzione. La citata decisione (confermata da quella del 6 Novembre 2002 n. 15538) non ha tuttavia mancato di precisare che *l'atto notorio* quanto la *dichiarazione sostitutiva* del medesimo (si ricorda che la seconda a differenza del primo è posta quando la Pubblica Amministrazione ha comunque tra i propri atti le risultanze contenute nella dichiarazione) devono essere documenti la cui libera valutazione da parte del giudice è 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 per la decisione. In tale contesto, assume altresì rilievo il dibattito dottrinale e giurisprudenziale sull'efficacia probatoria degli atti notori; questione sulla quale non vi è unanimità di vedute (Cass., sent.n.703 del 15 gennaio 2007 - in "il fisco" n. 8/2007, fascicolo n. 1, pag. 1185; sent. n.2942 del 10 febbraio 2006; sent. n.7445 del 14 maggio 2003 - in "il fisco" n. 34/2003, fascicolo n. 1, pag. 5411, con commento di A. Piccolo; nel merito, CTP di Lecce, Sez. I, sent.n.771 del 29 febbraio 2008).

In termini generali, atteso che le dichiarazioni di terzi ben possono essere raccolte in sede di accessi, ispezioni e verifiche da parte dei verificatori (personale degli uffici finanziari ovvero militari della Guardia di finanza), non può escludersi, in senso assoluto, ogni valore alle dichiarazioni raccolte dal contribuente in proprio favore. D'altra parte, nella misura in cui il giudice tributario deve decidere *iuxta alligata et probata* gli elementi indiziari contenuti nelle dichiarazioni devono essere comunque tenute in considerazione al fine della formazione del convincimento dell'organo giudicante il quale, attraverso la motivazione, dovrà illustrare le ragioni per le quali ritiene rilevanti, ovvero infondate, talune affermazioni in luogo di altre nell'ambito del materiale probatorio offerto dalle parti, secondo il principio dell'onere della prova.

L'arresto della Suprema Corte si inserisce nel novero delle decisioni giurisprudenziali nelle quali viene affrontato il delicato tema della valenza probatoria, nel processo tributario, delle dichiarazioni rese da terzi. Ancorché i mezzi di prova della testimonianza e del giuramento non trovino ingresso nel contenzioso delle imposte (per effetto del divieto operato dall'art.7, c. 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), i dati, gli elementi e le circostanze desumibili dalle dichiarazioni rese da terzi non soggetti all'attività di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria possono essere oggetto di valutazione, giusta il principio dispositivo e del giusto processo (ex art.111 della Costituzione) al quale anche il processo tributario è informato (cfr. Cass., sent. n. 11221 del 16 maggio 2007) da parte delle Commissioni tributarie.

Si ritiene dunque che il divieto della prova testimoniale non escluda, in linea di principio, l'impiego di dichiarazioni di terzi nel processo tributario, e ciò non solo per la sussistenza delle sopra viste norme che ne riconoscono la rilevanza fiscale, ma anche perché il citato comma 4 dell'art. 7 non vieta in generale "il giuramento e la *testimonianza*", bensì "il giuramento e la *prova testimoniale*", che tecnicamente è quella assunta (ex artt. 244 e seguenti del codice di procedura civile) nel processo, dinanzi al giudice e previa lettura della formula di rito. La mancanza, con riferimento alle dichiarazioni di terzo assunte unilateralmente al di fuori del processo ad opera di una delle parti, delle garanzie di veridicità e di rispetto del principio del contraddittorio che sono assicurate dalla "vera" prova per testi, porta ad escludere - come già evidenziato - che alle stesse possa attribuirsi il medesimo "valore probatorio": è quanto afferma la dottrina quando parla in proposito di "prove atipiche" o "meri argomenti di prova", strumenti da soli non sufficienti - a differenza della prova testimoniale "in senso stretto" - a fondare il convincimento del giudice, in mancanza di idonei riscontri obiettivi. È quanto risulta anche dallo stesso art. 7, c. 4, in esame, il quale, vietando la *prova* testimoniale, esclude appunto che a dichiarazioni di terzi a contenuto testimoniale possa attribuirsi valore di (piena) "prova".

## **Le dichiarazioni rese in altri giudizi**

Esistono ipotesi in cui le dichiarazioni di terzi o di alcuna delle parti sono rese nell'ambito di un processo civile o penale in cui non vige il divieto della prova testimoniale.

La Cassazione (citata sent. n. 15538/02) ha infatti riconosciuto la possibilità che tali dichiarazioni, rese in un processo penale, trovino ingresso nel processo tributario con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, quindi, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione.

## **La confessione resa in altro giudizio**

I giudici di legittimità (Cass. 23 luglio 1999, n. 7964) hanno statuito che l'utilizzazione da parte del giudice tributario, a fini probatori, della confessione resa in sede penale del rappresentante legale della società ricorrente, non viola il divieto di prova testimoniale nel processo tributario, atteso che il rapporto di immedesimazione organica, che lega il rappresentante legale con la



società rappresentata, esclude che il primo possa essere qualificato come testimone, con riferimento ad attività poste in essere dalla società.

## **La perizia giurata**

La Corte di Cassazione ha, altresì, escluso anche 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.

Al riguardo, la Corte (sent. n. 4437 del 19 Maggio 1997) ha infatti osservato 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 valutazione discrezionale del giudice di merito, ma della quale non è obbligato in nessun caso a tenere conto.

## **L'efficacia del giudicato penale nel procedimento tributario**

Nel processo tributario, come in ogni altro processo civile, le pronunce del giudice penale hanno efficacia vincolante solo ove sussistano le condizioni di cui all'art 654 del codice di procedura penale essendo stato abrogato l'art. 12 del D.L. n. 429/1982. Tuttavia, le prove raccolte in sede di processo penale possono concorrere a formare il convincimento del giudice del secondo processo pur essendo necessario che esse costituiscano oggetto di autonoma valutazione da parte di questi.

Tale argomentazione è contenuta anche nella sentenza della Corte di Cassazione, sez. tributaria, n. 2728 del 18 ottobre 2000.

La conseguente impossibilità di far valere detto giudicato penale nel processo tributario opera anche nel caso in cui l'Amministrazione si sia costituita parte civile (Cass, sez. tributaria, sent.

n. 12577 del 13 aprile 2000).

E' infatti da escludere (afferma la Cassazione : sent. n. 14953 28 giugno 2006), in linea di principio, che il giudicato penale, qualunque giudicato penale, si rifletta automaticamente nel processo tributario .

Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa, in materia di reati tributari, ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. La sentenza penale deve però essere presa in considerazione dal giudice tributario di merito come possibile fonte di elementi di prova (così Cass. civ., Sez. V, 12/03/2007, n. 5720).

Vi è anche da dire che , secondo quanto statuito dalla Cassazione civile (Sez. V) nella sentenza del 19/12/2003, n. 19505 "La sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (cd. "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento".

### **Le prove acquisite irritualmente in sede penale e la loro utilizzabilità**

In molte controversie, la parte ricorrente ha eccepito l'inutilizzabilità nel processo tributario delle prove irritualmente raccolte nelle corso delle indagini penali.

Gli uffici impositori si difendono argomentando che il segreto sulle indagini è posto dall'art.329 c.p.p. non a tutela dell'indagato (il cui interesse alla riservatezza è considerato in altre disposizioni quali il divieto di comunicazione dell'iscrizione di notizie di reato ex art. 335, c. 3, c.p.p.) bensì a tutela dell'efficacia delle indagini che potrebbero venire compromesse da una fuga di notizie.

La prevalente giurisprudenza delle commissioni di merito è allineata sull'accoglimento della difesa di parte pubblica (ex plurimis: Ctp Vercelli sent. n. 04/01/00).

Come poi la Suprema Corte ha affermato (sent. n. 3852 del 9 novembre 2000), l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria alla trasmissione di dati e notizie acquisiti in sede di indagini non è richiesta per la garanzia dei diritti del contribuente, ma per la mera tutela del segreto cosicché la sua mancanza non comporta l'illegittimità degli atti di accertamento fondati sulle acquisizioni trasmesse in carenza di autorizzazione.

Le indagini penali devono rispondere a criteri di garanzia particolarmente rigorosi ed una volta che tramite esse siano stati acquisiti dati e notizie rilevanti per l'accertamento tributario essi, secondo il costante orientamento della Cassazione, possono essere utilizzati dagli uffici delle entrate cui siano stati trasmessi a nulla rilevando la descritta carenza.

Nel processo tributario rileva esclusivamente l'attendibilità delle prove e non i modi in cui sono state acquisite e, ove l'acquisizione non sia conforme alle regole all'uopo previste, tale irregolarità non determina l'inutilizzabilità delle prove stesse in quanto, per un verso, l'inutilizzabilità è categoria valida solo per il processo penale e, per l'altro, non è giusto che la negligenza di chi ha acquisito le prove ricada sull'Amministrazione finanziaria a fronte di una prova oggettivamente valida.

Non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite - principio introdotto dal nuovo codice di procedura penale e operante solo all'interno di tale sistema procedurale - con la conseguenza che l'eventuale acquisizione irrituale da parte della Guardia di finanza di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, nell'esercizio dell'attività di indagine penale (nella specie, perquisizione "penale" in assenza di difensore) non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di specifica previsione in tal senso, da parte dell'ufficio accertatore (Cass. civ., Sez. V, 19/06/2001, n. 8344).

## **L'efficacia del giudicato civile nel processo tributario**

La giurisprudenza relativa a tale questione non è copiosa come quella relativa ai punti

precedenti , in tema di rapporti con il giudicato penale.

Pur tuttavia, va citata la pronuncia della Commissione tributaria centrale, sez. I, dec. 13/4/94, che affermava il vincolo del giudice tributario, nell'applicazione di una imposta di registro, alla sentenza (passata in giudicato) del giudice civile che dichiarava risolutiva la condizione apposta a un contratto di compravendita immobiliare.

La stessa decisione, ritenendo che *“al giudice tributario non è consentito di dare all'atto una qualificazione diversa da quella attribuitagli nella sentenza civile”*, conferiva efficacia riflessa a quest'ultima, nel senso di attribuirle il ruolo di *“affermazione oggettiva di verità”* , vincolante per i terzi (e quindi anche per il giudice tributario e per l'Amministrazione finanziaria).

30 novembre 2010

Antonino Russo

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l