

Giurisprudenza

Dalle dichiarazioni rese da terzi il giudice può formarsi un'idea

19 Dicembre 2012

Individuata la valenza probatoria delle attestazioni extra processuali nello scenario del contenzioso tributario. Da sole non contano nulla, ma valgono come ulteriori indizi

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con la sentenza 21813 del 5 dicembre, la Cassazione è tornata ad affrontare la questione dell'utilizzabilità e, soprattutto, della valenza probatoria delle dichiarazioni rese dai terzi in sede extra processuale.

Sull'argomento, negli anni, si sono susseguite diverse pronunce della stessa Corte (*cf*r Cassazione, sentenze 5957/2003, 16032/2005, 11221/2007 e 14055/2011), tutte volte ad attribuire, sia alle dichiarazioni portate in giudizio dall'Amministrazione sia a quelle addotte dal contribuente (Cassazione, pronuncia 4269/2002), il valore di meri elementi indiziari, non idonei *ex se* a costituire prova dei fatti rappresentati, ma in grado di fondare, con altri elementi, il convincimento del giudice.

Nel ribadire un principio ormai consolidato, i giudici di legittimità, con la pronuncia in esame, hanno espresso quanto segue: *"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 indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice. Il tutto, se riveste i caratteri all'articolo 2729 cod. civ., dà luogo a presunzioni semplici (artt.39 d.p.r. 600 e 54 d.p.r. 633), generalmente ammissibili nel contenzioso tributario, nonostante il divieto di prova testimoniale"*.

C'è da dire, inoltre, che anche le corti di merito sono ormai saldamente attestate sulla possibilità di produrre nel giudizio tributario dichiarazioni di terzi (*cf*r Ctr Puglia 94/2007, Ctr Lombardia 92/2008, Ctr Puglia 231/2012 e Ctr Firenze 89/2011).

Il divieto di prova testimoniale

L'articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/1992 prevede che nel processo tributario sono vietati la prova testimoniale e il giuramento. Il processo tributario, infatti, si configura come un processo scritto, nel senso che le prove su cui si fonda il convincimento del giudice sono costituite, in prevalenza, da documenti.

La Corte costituzionale si è pronunciata più volte sulla legittimità della predetta disposizione e ha sempre rigettato la questione sottolineando che *"l'esclusione della prova per testi è frutto di una precisa scelta legislativa giustificata dalla peculiarità della materia tributaria e dalla sostanziale inutilità di una prova priva dell'attendibilità della prova documentale"* (ordinanza n. 395/2007).

Con riguardo alla non ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, merita di essere segnalata anche una sentenza della Corte europea dei Diritti dell'uomo (sentenza 73053/01 del 23 novembre 2006), secondo la quale l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo, solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile.

L'iter giuridico

La Ctr Sardegna, nel rigettare l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, confermava l'annullamento statuito dai giudici di primo grado di un avviso di rettifica notificato alla parte per la non detraibilità di talune fatture, sostenendo l'assenza di prove certe circa la falsità delle operazioni contestate.

A parere dei giudici di merito, l'ufficio si era avvalso di *"presunzioni non supportate da elementi probatori certi e inconfutabili ed inoltre basati su dichiarazioni rese da terzi e non conosciute dal contribuente"*.

L'Amministrazione proponeva ricorso per cassazione avverso la suddetta pronuncia.

I giudici di legittimità accolgono il ricorso proposto dall'Agenzia e, nel riconoscere l'utilizzabilità in sede di giudizio delle dichiarazioni rese da terzi, ne individuano la valenza probatoria.

La Corte suprema, infatti, sottolinea la valenza esclusivamente processuale del divieto di prova testimoniale, nel senso che esso si riferisce ai poteri istruttori delle Commissioni tributarie e non anche ai poteri degli organi di verifica, ne consegue che *"le dichiarazioni 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 come tali sono pienamente utilizzabili quali elementi di convincimento del giudice"*.

La limitazione prescritta dal legislatore, infatti, interessa la sola narrazione dei fatti resa da un

terzo previo giuramento e come tale idonea ad acquisire un particolare valore probatorio; di contro, le dichiarazioni rese nell'ambito di un'attività istruttoria assurgono a meri indizi suscettibili di valutazione da parte del giudice.

La Corte costituzionale era già intervenuta sulla questione chiarendo che il divieto di prova testimoniale non comporta *"l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale e che tali attestazioni rappresentano elementi indiziari, i quali mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da solo il fondamento della decisione"* (sentenza 18/2000).

L'apprezzamento in ordine al carattere indiziaro delle dichiarazioni di un terzo sarà, dunque, rimesso al giudice di merito, *"considerato che anche un solo indizio può costituire una sola presunzione sufficiente a fondare la pronuncia, salvo che la controparte fornisca prova contraria"* (Cassazione, sentenza 450/2008).

L'inammissibilità della prova per presunzioni, di cui al secondo comma dell'articolo 2729 c.c. non è, infatti, applicabile al contenzioso tributario per la natura della materia e il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari.

La Corte di legittimità continua osservando che *"le dichiarazioni rese da un terzo per essere utilizzate in sede di giudizio non devono essere rese necessariamente in contraddittorio con il contribuente, essendo in presenza di indizi che possono concorrere a formare il convincimento del giudice, salva la concreta verifica di attendibilità del dichiarante"*.

Nell'attuale sistema giuridico, infatti, non sussiste alcun obbligo di acquisizione delle dichiarazioni extraprocessuali rese da un terzo in contraddittorio con il contribuente.

La circostanza che le dichiarazioni, utilizzate dall'Amministrazione e prodotte in giudizio, siano state acquisite in assenza di contraddittorio non pregiudica il diritto di difesa, in quanto il contribuente può sempre contestare la veridicità delle dichiarazioni rese da terzi e poste a fondamento della pretesa impositiva.

Senza considerare che, in attuazione del principio del giusto processo e, segnatamente, il principio della parità delle armi processuali, di cui all'articolo 111 della Carta costituzionale, il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale è riconosciuto anche al contribuente (Cassazione, pronuncia 4269/2002).

Chiaramente anche per il contribuente le dichiarazioni in questione non potranno avere pieno valore probatorio, ma solo il valore di "elementi indiziari", che non possono costituire da soli il fondamento della decisione, ma possono solo concorrere a formare il convincimento del giudice.

Conclusioni

In definitiva, le dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione possono concorrere, in qualità di elementi indiziari, a fondare il convincimento del giudice sempre che siano riscontrate da elementi ulteriori, senza che a ciò osti l'assenza di un contraddittorio con la parte, in quanto è riconosciuta ampia facoltà di prova contraria, potendo il contribuente confutare, con analoghi mezzi conoscitivi, la veridicità delle attestazioni prodotte in giudizio e, dunque, la fondatezza delle contestazioni sollevate.

di

Carmen Miglino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/dalle-dichiarazioni-rese-terzi-giudice-puo-formarsi-unidea>