Giurisprudenza

Valenza probatoria di testimonianze e di documentazione extracontabile

30 Luglio 2018

Le norme non vietano l'utilizzo delle dichiarazioni che i verificatori del Fisco sono autorizzati a richiedere anche ai privati nel corso della fase amministrativa di accertamento

Thumbnail Image not found or type unknown La Corte di cassazione, con la sentenza n. 17627 del 5 luglio 2018, ha chiarito, ancora una volta, la valenza probatoria delle dichiarazioni testimoniali e della documentazione extracontabile nell'ambito del processo tributario.

Il fatto

Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate, a seguito di processo verbale di constatazione, emetteva, per più anni di imposta, avvisi di accertamento nei confronti di una società, la cui attività consisteva nella rivendita di auto usate.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva parzialmente i ricorsi della società e dei soci, riducendo gli importi dei ricavi non fatturati per alcune delle annualità oggetto di impugnazione.

La Ctr accoglieva poi gli appelli dei contribuenti, evidenziando, tra l'altro, che nel processo tributario non è ammessa la prova testimoniale e che, quindi, non potevano essere utilizzate le risposte dei clienti al questionario a essi inviato.

Contro tale sentenza l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione, deducendo, per quanto qui di interesse, la violazione dell'articolo 2697 del codice civile, essendo errata l'affermazione dei giudici di appello, laddove avevano ritenuto *"inattendibili le prove acquisite con i questionari inviati ai clienti"*, perché *"questa documentazione risulta valida a fini interni dell'amministrazione, ma non può essere esibita come prova processuale, perché la prova testimoniale non risulta ammissibile nel processo tributario"*.

In realtà, evidenziava l'ufficio, nel processo tributario sono pienamente utilizzabili, come indizi, le dichiarazioni scritte provenienti da terzi.

E questo era ancor più evidente nel caso in esame, dato che dalla documentazione extracontabile, confrontata con le risposte ai 388 questionari inviati ai clienti, emergeva chiaramente la prova della sottofatturazione dei ricavi, nel corso degli anni, nel mercato della vendita delle auto usate.

La sentenza

Il ricorso, secondo la Corte suprema, era fondato.

Evidenziano, infatti, i giudici di legittimità che, nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale, posto dall'articolo 7 del Dlgs 546/1992, si riferisce alla prova testimoniale 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, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice (*cf*r Cassazione, 9080/2017), laddove, peraltro, anche il contribuente ha la possibilità di introdurre dichiarazioni scritte da terzo, aventi valenza indiziaria in proprio favore (*cf*r Cassazione, 6616/2018).

Pertanto, la Ctr aveva errato nel ritenere che, a causa del divieto della prova testimoniale che caratterizza il processo tributario, le risposte scritte dei clienti al questionario loro inviato dall'Agenzia delle entrate non fossero utilizzabili in sede processuale.

La motivazione della sentenza, secondo la Cassazione, era inoltre anche insufficiente, non avendo i giudici di merito provveduto a valutare tutto il materiale probatorio fornito dalle parti, al fine di accertare se la società si fosse limitata o meno a una mera attività di intermediazione nella vendita, e, quindi, sia le dichiarazioni scritte provenienti dai clienti della società sia la documentazione di natura extracontabile rinvenuta sia le certificazioni del Pra.

La Ctr, infatti, avrebbe dovuto valutare se gli indizi così ricostruiti fornissero la prova dell'evasione, anche considerato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'articolo 39, primo comma, lettera c), del Dpr 600/1973, consente di procedere alla rettifica del reddito anche quando l'incompletezza della dichiarazione risulta "dai verbali relativi a ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti", da cui derivino presunzioni semplici, desumibili anche da documentazione extracontabile e, in particolare, da "contabilità in nero", costituita da appunti personali e informazioni dell'imprenditore, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili, disciplinate dagli articoli 2709 e seguenti del codice civile, anche tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore e il risultato economico dell'attività svolta (*cf*r Cassazione, 20094/2014, 14637/2011).

Osservazioni

La sentenza rappresenta l'occasione per qualche ulteriore riflessione sia sul tema del divieto di prova testimoniale che su quello del valore probatorio della documentazione extracontabile.

Il processo tributario, come è noto, è fondato quasi esclusivamente sulle risultanze documentali prodotte dalle parti e sono espressamente esclusi, quali mezzi di prova, sia il giuramento che la prova testimoniale.

In linea con tale ultimo divieto, la giurisprudenza prevalente ha ritenuto i verbali di testimonianze acquisite in altri processi, così come le informative di terzi, raccolte dall'Amministrazione finanziaria nel corso di indagini amministrative, prive di efficacia di prova e ciò in quanto sarebbe altrimenti eluso il diritto alla formazione in contraddittorio delle prove.

Tuttavia, tali verbalizzazioni possono comunque essere valutate dal giudice quali argomenti indiziari, in grado di contribuire al convincimento del giudice.

La stessa Corte di cassazione, con la sentenza 20954/2015, aveva comunque già affermato principi analoghi, evidenziando che *"l'inammissibilità della prova testimoniale non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi, eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale, distinguendosi queste dalla tipica prova testimoniale per il loro valore probatorio, che è quello proprio degli elementi indiziari, senza che si determini nemmeno una violazione del principio di parità di armi, potendo il contribuente contestare la veridicità delle dichiarazioni in questione e introdurre a sua volta, nel giudizio di merito, altre dichiarazioni di terzi rese a discarico in sede extraprocessuale (Corte cost. n. 18/2000; Cass. nn. 20032/2011, 10785/2010, 9402/2007, 4423/2003)"*.

Quanto poi alla circostanza che tali dichiarazioni debbano o meno trovare riscontro in ulteriori elementi, è opportuno evidenziare che, sebbene testualmente l'articolo 2729 cc, così come il Dpr 600/1973, articolo 38, e Dpr 633/1972, articolo 54, si esprimano al plurale, gli elementi assunti a fonte di presunzione non devono essere necessariamente plurimi, potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su un elemento unico, purché preciso e grave, la valutazione della cui rilevanza, nell'ambito del processo logico applicato in concreto, non è peraltro sindacabile in sede di legittimità, ove sorretta da motivazione adeguata e logicamente non contraddittoria (cfr Cassazione, 6947/2015, 656/2014 e 9402/2007).

Ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/1992, in conclusione, il divieto di ammissione della prova testimoniale nel giudizio davanti alle Commissioni tributarie si riferisce solo alla prova da assumere nel processo, che è necessariamente orale, di solito a iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento di testi e riveste, conseguentemente, un

particolare valore probatorio, e non implica, invece, l'inutilizzabilità ai fini della decisione, di dichiarazioni raccolte fuori dal processo e rese da terzi rispetto al rapporto tra contribuente ed Erario. Del resto, come è noto, l'Amministrazione può porre a fondamento della propria attività conoscitiva ogni dato comunque in suo possesso.

Ciò che rileva, dunque, è solo l'attendibilità delle fonti di prova acquisite.

Ed è evidente, a tal proposito, che quando le stesse dichiarazioni (aventi in via ordinaria valore di indizi), tra di loro convergenti, confermano in modo chiaro altri elementi già emersi nel corso della verifica, allora esse possono assurgere al valore di vera e propria prova.

In tema di prova per presunzioni, il giudice è dunque tenuto a seguire un procedimento che si articola in due momenti valutativi.

In primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari, per scartare quelli privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, anche presi singolarmente, presentino una potenziale efficacia probatoria.

Successivamente, il giudice deve procedere a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi, per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva. E in tale combinazione rientra sicuramente anche la eventuale documentazione extracontabile.

L'Amministrazione finanziaria, sottolinea ancora la Corte suprema (*cf*r Cassazione, 16706/2015), può infatti procedere alla rettifica, indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente, qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto da qualsiasi altro atto e documento in suo possesso.

La rettifica può essere quindi effettuata anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, sulla base di altri documenti o scritture contabili (diverse da quelle previste dalla legge), o in riferimento ad "*altri dati e notizie*" raccolti nei modi prescritti dalla legge.

In sostanza, qualunque documento o dichiarazione può costituire la base per una presunzione idonea a produrre conclusioni probatorie circa i fatti di causa, con quindi possibilità di ingresso nel processo tributario anche delle prove atipiche, sotto forma di presunzioni semplici (*cf*r Cassazione, 14233/2015).

La documentazione extracontabile, reperita presso la sede dell'impresa o locali a lei riconducibili, ancorché consistente in annotazioni personali dell'imprenditore, costituisce dunque elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, indipendentemente dal

contestuale riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e nell'adempimento degli obblighi di legge.

E, in effetti, anche nella sentenza in commento, i giudici di legittimità paiono in sostanza equiparare, *tout court*, il valore probatorio della documentazione extracontabile a quella "ufficiale", adottando un'interpretazione che porta ad attribuire carattere fortemente presuntivo alla contabilità in nero, legittimando di per sé l'accertamento ex articolo 39, Dpr 600/1973.

La stessa Cassazione, con la pronuncia 24051/2011, aveva del resto stabilito che *"nella nozione di 'scrittura contabile', che - a norma dell'articolo 2709 cc - fa prova contro l'imprenditore, devono ritenersi, per vero, ricompresi - ad avviso della Corte - tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti di impresa, o che comunque siano suscettibili di rappresentare adeguatamente la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta (nella specie brogliacci ed appunti rinvenuti presso la sede della società e le abitazioni di soci ed amministratore). Ne discende che la predetta 'contabilità in nero', per il suo valore probatorio, legittima di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 incombendo al contribuente, a fronte degli elementi fortemente presuntivi desumibili da detta contabilità informale ed ufficiosa, l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli"* (in questi termini, cfr anche Cassazione, 3388/2010, 19329/2006 e 11459/2001).

Insomma, ciò che conta è il quadro probatorio complessivo.

di

Giovambattista Palumbo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/valenza-probatoria-testimonianze-e-documentazione-extracontabile>