

## CONTENZIOSO

---

### **Valore indiziario delle dichiarazioni di terzo**

di **Luigi Ferrajoli**

Il processo tributario si configura tendenzialmente come un giudizio basato sulla prova documentale, in cui vige il **divieto** assoluto di assunzione di **prove orali**, ex art.7, co.4, D.Lgs. n.546/92, anche al fine di garantire la rapidità del procedimento stesso.

Il divieto si sostanzia in **un'inammissibile** assunzione della **prova testimoniale** nel corso del giudizio, che richiederebbe l'indicazione dei soggetti da ascoltare, la formulazione di capitoli di prova, l'ammissione degli stessi e l'assunzione della prova dinanzi al giudice, con inevitabili rinvii del procedimento contrari alla **necessità** di economia processuale.

La dottrina maggioritaria e la costante giurisprudenza ritengono, tuttavia, che il **divieto assoluto** disposto dalla citata normativa non si estenda alle **dichiarazioni** rese da **terzi** fuori dal giudizio e, in particolare, nella fase di accertamento.

Accade spesso che nel corso della verifica gli accertatori invitino terzi soggetti a fornire informazioni relative alle operazioni ispettive in svolgimento ed alla posizione del contribuente accertato. Le **dichiarazioni** rese vengono quindi **trascritte** nei processi verbali e possono essere recepite nell'atto emesso all'esito della verifica dall'Agenzia, nelle cui motivazioni l'esistenza di un maggior reddito imponibile viene supportata anche dal contenuto delle medesime dichiarazioni.

Circa il **valore probatorio** da attribuire alle dichiarazioni dei terzi già la Corte Costituzionale, nella sentenza n.18/2000, aveva affermato che *"il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello 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. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla **prova testimoniale** e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi". Ciò non vuol dire, peraltro, che il contribuente non possa, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, **contestare** la veridicità delle **dichiarazioni di terzi** raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale. Allorché ciò avvenga, il **giudice tributario** - ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi - potrà e dovrà far uso degli ampi **poteri inquisitori** riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando - secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità - l'attività istruttoria svolta dall'ufficio".*

La giurisprudenza costante di legittimità, riprendendo il principio suesposto, ha ammesso la **validità** delle **dichiarazioni di terzo** con il valore di mero **elemento indiziario** che può dar luogo a presunzioni ex art. 2729 c.c. quando sia dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Con la sentenza n. 11630/2015 la Corte di Cassazione si è occupata recentemente di una vicenda in cui un soggetto aveva proposto ricorso avverso un avviso di accertamento per Irpef, Iva e Irap, **contestando** la **legittimità** dell'accertamento fondato esclusivamente su **dichiarazioni** rilasciate alla Guardia di Finanza da un solo soggetto.

La CTR adita ha accolto l'appello, proposto dal contribuente avverso la sentenza di rigetto del giudice di prime cure, proprio confermando che le **dichiarazioni** raccolte dalla Guardia di Finanza assumono **valore probatorio** di "**elementi indiziari**" i quali da soli non sono sufficienti a costituire prova.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione avverso tale decisione eccependo la violazione e falsa applicazione dell'art.2729 c.c., art.39 del D.p.r. n.600/73 e art.54 D.p.r. n.633/72, in quanto, in sede di gravame, la CTR adita non aveva ritenuto utilizzabili le **dichiarazioni di terzi**, rese in sede di verifica ai fini della determinazione di un maggior reddito d'impresa; tuttavia la Corte di Cassazione non ha condiviso la tesi dell'Ufficio ed ha ribadito il principio secondo cui *"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 c.c.**".*

Nel caso di specie le **dichiarazioni rese** da un solo soggetto, non essendo **suffragate** da ulteriori riscontri probatori, non sono state ritenute dalla Suprema Corte sufficienti a comprovare la pretesa impositiva; pertanto la Cassazione ha rigettato il ricorso e ha condannato l'Ufficio a rifondere le spese del giudizio.

*Per approfondire le problematiche relative al contenzioso tributario ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:*