

## ACCERTAMENTO

---

### **Rilevanza delle dichiarazioni rese da soggetti terzi e onere della prova**

di Marco Bargagli

Nell'ambito di un **ordinario controllo**, possono essere attivati specifici controlli di **coerenza esterna**, al fine di acquisire una serie di **dati e notizie** presso i clienti e fornitori del **contribuente sottoposto a verifica fiscale**.

Il **riscontro di coerenza esterna** (Cfr. [circolare 1/2008](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume 1, pagina n. 175) consiste nel **confronto fra le risultanze dell'impianto contabile del soggetto ispezionato con ogni genere di dato e risultanza** (materiale, fattuale, documentale e/o contabile), acquisita all'ispezione **esternamente all'attività economica** risultante, ad esempio:

- dall'interrogazione delle varie banche dati disponibili, ovvero presso **Enti o Uffici pubblici o pubblici ufficiali**, oppure, ancora, per effetto di **attività di verificazione** o rilevazione svolte in **contesti esterni**;
- dai “**controlli incrociati**” svolti nei confronti di altri soggetti che hanno intrattenuto **rapporti di interesse fiscale con il soggetto ispezionato**, ai quali potranno essere formulate **specifiche richieste** nell'ambito dei poteri attribuiti agli **uffici finanziari**.

Infatti, come espressamente previsto dal citato documento di prassi, le **informazioni acquisite anche da soggetti terzi** rivestono **fondamentale importanza**, tenuto conto che la **ricostruzione della effettiva e reale posizione fiscale del contribuente interessato**, dal punto di vista **sostanziale**, non può prescindere dalla **ricerca anche di elementi di conferma “esterni”** rispetto a quanto **rilevato nell'ambito della realtà economica esaminata**.

Sul tema della **utilizzabilità dei dati e notizie** acquisite presso soggetti terzi, è recentemente intervenuta la **suprema Corte di Cassazione**, sezione tributaria, con l'[ordinanza n. 25291](#) pubblicata in data **25 ottobre 2017**.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate ha **proposto ricorso** avverso la sentenza emessa dalla **Commissione Tributaria Regionale della Campania**, con la quale il giudice di secondo grado aveva accolto l'appello proposto dal contribuente. La controversia in rassegna scaturiva in seguito ad una **verifica fiscale eseguita** dalla Guardia di Finanza, nel corso della quale era stata constatata l'annotazione in contabilità di fatture per **operazioni oggettivamente inesistenti**.

In particolare, il giudice del gravame riteneva **illeggittime le riprese a tassazione** contenute

nell'atto di accertamento, sulla base del fatto che le **dichiarazioni rese da terzi** nei confronti dei **militari verbalizzanti, non riscontrate da ulteriori controlli**, in ordine all'esistenza delle **giacenze di magazzino** ed alle **operazioni di trasporto della merce acquistata dalle ditte fornitrici**, mostravano **"elementi di equivocità"** non potendo assurgere a **presunzioni aventi valore probatorio**.

Di contro, gli ermellini **hanno accolto il ricorso** presentato dall'Agenzia delle Entrate, rilevando che le **dichiarazioni rese da parte di soggetti terzi** risultano pienamente **utilizzabili nel processo tributario**, come **indizi** posti alla base della **pretesa erariale**.

Nello specifico, i supremi giudici hanno affermato i seguenti **principi di diritto**:

- le **dichiarazioni rese da terzi** nel corso della **procedura di accertamento** sono **utilizzabili nel contenzioso tributario**, pur caratterizzato dal **divieto di prova testimoniale**, quali **indizi a supporto della pretesa dell'ufficio** e la presunzione che ne deriva **ha valore autonomo di prova della pretesa fiscale**, senza **necessità di riscontri documentali** “*se fondata, con criterio probabilistico e non di assoluta necessità su indizi che, valutati singolarmente e nel complesso delle acquisizioni processuali siano ritenuti dal giudice di merito gravi, precisi e concordanti, con giudizio non suscettibile di riesame in sede di legittimità se congruamente motivato*”;
- tale **presunzione legale** sposta sul contribuente **l'onere di fornire idonea prova contraria**.

Quindi, il **giudice di merito** può liberamente trarre il suo **convincimento** anche dall'**apprezzamento discrezionale degli elementi indiziari considerati** mentre, nel caso oggetto della sentenza, la Commissione Tributaria Regionale non **ha esplicitato l'iter logico** seguito individuando compiutamente **le ragioni per le quali va esclusa l'inferenza probabilistica di una serie di elementi indiziari**, specificatamente evidenziati nel **processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza**.

In definitiva **spetta al giudice di merito** esaminare e giudicare, in presenza di un **quadro indiziario** caratterizzato dai **requisiti di gravità, precisione concordanza**, se il contribuente abbia **fornito prove sufficienti** idonee a superare la **presunzione legale relativa** scaturita da tali indizi, tenendo presente che l'onere di provare **l'inesistenza del fatto costitutivo della pretesa fiscale** (*rectius la natura fittizia* delle operazioni commerciali) grava, per effetto della citata presunzione, sul medesimo **contribuente**.

Seminario di specializzazione

## ILLECITI FINANZIARI CORRELATI ALL'EVASIONE FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)