

## CONTENZIOSO

---

### ***Il nodo irrisolto delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario***

di Valeria Nicoletti

La riforma del processo tributario non ha toccato l'[articolo 7 D.Lgs 546/1992](#), relativo ai **poteri delle Commissioni Tributarie**, che prevede il **divieto di giuramento e prova testimoniale**.

L'interpretazione di questa norma ha acquistato una particolare rilevanza da quando la **Corte Costituzionale** ([sentenza n. 18/2000](#)) dopo aver dichiarato infondate le questioni di legittimità costituzionale inerenti il **divieto di prova testimoniale**, ammise la possibilità di introduzione in **sede processuale delle dichiarazioni rilasciate da terzi in fase di accertamento**.

Per la Corte *“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**”*.

Trattandosi di un'**efficacia diversa** da quella che deve riconoscersi alla **prova testimoniale**, la Corte Costituzionale ha quindi ritenuto che l'utilizzo processuale delle dichiarazioni raccolte in fase di accertamento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, **non contrasta né con il principio di eguaglianza né con il diritto di difesa del contribuente**, potendo il contribuente, nell'esercizio del proprio **diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi** raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale.

La giurisprudenza, anche recentemente ([Cassazione, sentenza n. 25291/2017](#), [Cassazione, sentenza n. 7271/2017](#), [Cassazione, sentenza n. 21809/2016](#)), ha ribadito l'utilizzabilità delle dichiarazioni ed il loro valore solamente indiziario; valore che non muta con la trasposizione nel **processo verbale di constatazione**.

Come per gli altri atti pubblici, anche per gli atti delle verifiche fiscali vale il principio secondo cui *“l'efficacia probatoria privilegiata dell'**atto pubblico** è limitata ai fatti che il pubblico ufficiale attesta **avvenuti in sua presenza e alla provenienza delle dichiarazioni, senza implicare l'intrinseca veridicità di esse**”* ([Cassazione, sentenza n. 11012/2013](#)); pertanto, **non** occorre esperire alcuna **querela di falso** non essendo attribuito alle dichiarazioni di terzi in sede di verifica alcun valore fidefacente ([Cassazione, sentenza n. 26140/17](#)).

La **Corte di Cassazione**, con la [sentenza n. 4122/2015](#), ha riconosciuta la possibilità per il contribuente, *“di introdurre in giudizio eventuali **dichiarazioni extraprocessuali del terzo a suo favore, ancorché rilasciate al contribuente stesso o a chi lo assiste**”* con il valore probatorio proprio di elementi indiziari ([Cassazione, sentenza n. 4269/2002](#)); questo in ossequio ai

principi del **giusto processo** che dovrebbero presiedere anche il rito tributario.

Il vero problema in questi casi rimane **come** il contribuente possa **in concreto agire** poiché non sempre è possibile produrre dichiarazioni di terzi in sede di verifica, ed in giudizio vi è il **divieto di prova testimoniale**.

La **Corte di Cassazione**, a Sezioni Unite ([sentenza n. 12065/2014](#)), ha esaminato la questione in relazione alla valenza delle **dichiarazioni sostitutive di notorietà**, le quali sono ammesse nei confronti delle **Pubbliche Amministrazioni** come ribadisce la Corte in sentenza, e risultano valide anche ai fini dell'accertamento fiscale ([R.M. 68/2009](#) e [articolo 2, comma 3, D.P.R. 441/1997](#)).

La questione era stata sollevata in un giudizio civile dove era stata presentata una **dichiarazione sostitutiva di notorietà** sulla qualità di erede; non una dichiarazione di un terzo, quindi, ma di una parte processuale.

Se è comprensibile quindi che la Corte richiami l'[articolo 2697 cod. civ.](#) e l'[articolo 115 c.p.c.](#), delle riflessioni si impongono trasponendo il tutto nel contesto **tributario**, dove l'Ufficio può fare di certo sul contenuto della dichiarazione sostitutiva quelle specifiche contestazioni che la Corte richiede in sentenza.

Pertanto, in un processo come quello **tributario** dove vi sono **limiti alle prove ammissibili**, negare sulla base dei principi del rito civile la valenza, anche indiziaria, delle **dichiarazioni sostitutive dei terzi**, lede il **principio di difesa del contribuente** e del **giusto processo**, che la Cassazione hanno sempre tutelato.

Master di specializzazione

**NOVITÀ DI VERIFICHE FISCALI E ACCERTAMENTO:  
STRUMENTI DI DIFESA E STRATEGIE PROCESSUALI**

Scopri le sedi in programmazione >