

## Prova orale e dichiarazioni di terzo nel processo tributario

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

*Nel processo tributario vige il generale divieto di assunzione di prova testimoniale. Tale divieto, tuttavia, non si estende alla possibilità di produrre in giudizio dichiarazioni rese da terzi fuori da quella sede. Tale facoltà è riconosciuta sia all'Amministrazione finanziaria sia al contribuente e le dichiarazioni prodotte in giudizio assumono per entrambe le parti valore di prova indiziaria liberamente valutabile dal giudice, purché dotate dei caratteri di gravità, precisione e concordanza. Il giudice è tenuto a motivare sia l'uso delle dichiarazioni ai fini del decidere, sia la statuizione sull'inutilizzabilità delle stesse.*

### Le sistema probatorio nel processo tributario e l'esclusione della prova testimoniale

Il principio del libero convincimento del giudice, in virtù del quale questi deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, dispiega senz'altro effetti anche nel processo tributario.

Ma quali sono gli elementi probatori ammessi nel giudizio dinanzi alle Commissioni Tributarie sui quali il Collegio basa il proprio convincimento?

Il processo tributario, come noto, è tendenzialmente un giudizio basato sulla prova documentale, in cui vige il divieto assoluto di assunzione di prove orali, disciplinato dall'art.7, co.4 D.Lgs. n.546/92.

Tale norma, infatti, dispone espressamente l'inammissibilità nel giudizio del giuramento e della prova testimoniale, divieto esteso anche alla confessione giudiziale.

Anche in caso di impulso istruttorio proveniente dal giudicante tale divieto rimane fermo, potendo le Commissioni disporre ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, accessi, consulenze tecniche, richieste di dati, informazioni, chiarimenti e relazioni alle competenti autorità: elementi che, una volta raccolti, confluiranno tendenzialmente in un documento scritto<sup>1</sup>.

Sostanzialmente nel giudizio potranno essere prodotti: atti pubblici, certificati, scritture private autentiche e non, copie fotostatiche, supporti informatici.

<sup>1</sup> D.Lgs. n. 546/1992, art. 7 "Poteri istruttori delle commissioni tributarie", comma 1 e 2: "Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale di ciascuna legge d'imposta. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica [...]".

Ampio spazio nel processo in commento trova altresì la prova presuntiva ex art.2729 cod.civ.<sup>2</sup>.

Occorre rilevare che il codice civile, all'art.2729, vieta il ricorso alle presunzioni nei casi in cui è vietata la prova per testimoni<sup>3</sup>, ma tale limitazione non può produrre effetti nel giudizio tributario dove il legislatore ne ammette ampiamente il ricorso in sede di accertamento ed i cui effetti si riverberano inevitabilmente in sede processuale.

Tornando alla prova orale nel processo tributario, la ratio dell'esclusione risiede nell'esigenza di garantire la speditezza del procedimento che consenta di arrivare nel minor tempo alla decisione: invero, tendenzialmente, il processo tributario si chiude all'esito di una sola udienza di discussione.

Il divieto, quindi, 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 sopra indicata.

Il divieto così formulato non pare escludere tout court le dichiarazioni raccolte in altra forma.

Per dirla con altre parole, non pare vietata la dichiarazione testimoniale in sé, raccolta fuori dal giudizio, trascritta su un documento scritto e prodotto in giudizio.

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nel ritenere

<sup>2</sup> Art. 2727 cod.civ. "Nozione. Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato".

<sup>3</sup> Art. 2729 cod.civ. "Presunzioni semplici", comma 2: "Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni".

che il divieto riguardi la prova testimoniale intesa in senso stretto e non la testimonianza<sup>4</sup>.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n.18/00, nel rigettare la questione di legittimità costituzionale dell'art.7, co.4 D.Lgs. n.546/92, ha statuito l'assenza di un principio costituzionale che affermi la necessaria uniformità di regole processuali e probatorie tra i diversi tipi di ordinamenti; secondo la Corte, è

*“muovendo da tale premessa che il divieto della prova testimoniale trova, nella specie, una sua non irragionevole giustificazione da un lato nella “spiccata specificità” del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, “correlata sia alla configurazione dell’organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio” [...] dall’altro nella circostanza, pur essa sottolineata dalla giurisprudenza di questa Corte e dalla dottrina, che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale [...]”.*

Per la Corte *“la stessa natura della pretesa fatta valere dall’amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell’obbligo del contribuente mal si concilia con la prova testimoniale. Considerazione questa che, mentre vale a spiegare come, prima dell’introduzione del divieto di prova testimoniale, l’utilizzo di tale mezzo di prova sia stato, nel processo tributario, del tutto marginale, costituisce ulteriore conferma della non irragionevolezza della scelta operata dal legislatore con l’introduzione del divieto”.*

Ad avviso della Consulta tale divieto di assunzione probatoria non si estende tuttavia alle dichiarazioni di terzo assunte fuori della sede giudiziaria, che possono quindi dispiegare effetti dinanzi al giudice tributario: *“La limitazione probatoria stabilita dall’art.7, co.4 D.Lgs. n.546/92, non comporta poi [...] l’inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall’amministrazione nella fase procedimentale. Va infatti considerato che le dichiarazioni di cui si tratta - rese al di fuori e prima del processo - sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particola-*

<sup>4</sup> Sull’argomento si veda C. Valz e V. Gorla, *“La possibilità di utilizzare la prova testimoniale nel processo tributario”*, in *“Azienda e Fisco”*, n. 12 del 2011; A. Comelli, *“Valenza probatoria delle dichiarazioni rese da terzi nel processo tributario”*, in *“Corriere tributario”*, n. 38 del 2014.

*re valore probatorio. La norma denunciata non può perciò essere interpretata nel senso di ricomprendere nella sua previsione anche l’inammissibilità di tali dichiarazioni. La possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell’amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest’ultimo non può avvalersi, per contestarne l’efficacia probatoria, della prova testimoniale, non è d’altro canto in contrasto né con il principio di eguaglianza né con il diritto di difesa del contribuente medesimo”<sup>5</sup>.*

Peraltro si rileva l’esistenza di alcune pronunce che, in ipotesi del tutto eccezionali, rappresentate dalla perdita incolpevole del documento probatorio, hanno ammesso la prova testimoniale basata sul disposto dell’art.2724, n. 3) cod.civ., che autorizza il ricorso a tale tipologia di prova ovvero alle presunzioni, in deroga ai limiti previsti per essa<sup>6</sup>.

## Il valore probatorio delle dichiarazioni di terzi

Come visto dottrina e giurisprudenza ammettono che il divieto assoluto disposto dall’art.7, co.4 D.Lgs. n.546/92 non si estende alle dichiarazioni rese da terzi fuori dal giudizio e tipicamente nella fase di accertamento.

Accade molto spesso, invero, che nel corso della verifica gli accertatori invitino qualsiasi soggetto a fornire ogni informazione relativa alle operazioni ispettivate 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 dal contenuto delle medesime dichiarazioni.

In caso di impugnazione dell’atto le dichiarazioni dei terzi, seppur indirettamente, entreranno nel processo e, unitamente alle altre prove, andranno a integrare il compendio probatorio che il giudice dovrà vagliare al fine del decidere.

Si pongono quindi una serie di interrogativi.

Quale valore probatorio rivestono tali dichiarazioni? Possono essere utilizzate solo dall’Amministrazione

<sup>5</sup> Sul punto si veda anche Corte Costituzionale, ordinanza n.395/07 secondo la quale l’esclusione della prova per testi sarebbe “giustificata dalla peculiarità della materia tributaria e dalla sostanziale inutilità di una prova priva della attendibilità della prova documentale” ed inoltre è nella discrezionalità del legislatore *“limitare i singoli mezzi istruttori con una scelta non irragionevole, peraltro operata anche nell’ambito del processo civile, ove, in relazione a determinati fatti o rapporti, la prova può essere fornita solo per iscritto”.*

<sup>6</sup> Corte di Cassazione, sentenze n.14071/14 e n.9610/08.

finanziaria? Ed il contribuente oltre ad essere ammesso alla prova contraria può produrre dichiarazioni a sé favorevoli?

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 co.1, art.7 D.Lgs. n.546/92, rinnovando e, eventualmente, integrando - secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità - l'attività istruttoria svolta dall'ufficio. E non è dubbio che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere restino soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione proprio delle decisioni giurisdizionali”. La giurisprudenza prevalente di legittimità è concorde nel confermare tale lettura dell'art.7, co.4 D.Lgs. n.546/92, ammettendo la validità delle dichiarazioni di terzo come mero elemento indiziario che dà luogo a presunzioni ex art.2729 cod.civ., quando siano dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza<sup>7</sup>.

Il divieto di assunzione di prova orale nel giudizio tributario, con il valore tipico di prova ad essa attribuito, riguarda anche le dichiarazioni dei terzi rilasciate in sede civile e penale: la prova testimoniale assunta in tali giudizi assumerà dinanzi al giudice tributario valore meramente indiziario<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenze n. 2992/2002, n. 11048/2007, n. 21318/2010, n. 20032/2011, n. 12763/2011, n. 16462/2014.

<sup>8</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 1250/2007 e n. 1164/2008.

Il Giudice potrà quindi liberamente valutare tale elemento di prova, vagliando anzitutto la sussistenza delle condizioni richieste dalla norma codicistica in tema di presunzioni semplici, adeguatamente motivando circa la scelta operata in ordine all'ammissione delle dichiarazioni come prove presuntive.

Da quanto detto emergerebbe altresì che le dichiarazioni di terzo, legittimamente introdotte nel giudizio tributario per mezzo dell'atto di accertamento, non potrebbero da sole essere elemento di convincimento del giudice. Tuttavia, un orientamento della Suprema Corte ammetterebbe anche tale soluzione riconoscendo che compete al giudice di merito l'apprezzamento circa la sussistenza del carattere presuntivo delle dichiarazioni e che anche solo una presunzione, senza necessità di altre prove, costituisce fonte sufficiente di convincimento per il giudicante:

*“Costituisce valutazione in fatto, non sindacabile nel giudizio di legittimità, l'attendibilità riconosciuta alle dichiarazioni di un terzo raccolte dalla Guardia di Finanza, che ben possono da sole costituire la prova della natura fittizia di operazioni economiche e quindi il fondamento di un accertamento”<sup>9</sup>.*

## Le dichiarazioni pro-fisco e pro-contribuente: in particolare le dichiarazioni rese dal contribuente in sede di verifica.

Si è dato conto che tipicamente le dichiarazioni di terzo vengono raccolte dall'Amministrazione finanziaria ed entrano nel processo, sussistendone i requisiti, come prova presuntiva.

A sua volta il contribuente è sempre ammesso a fornire la prova contraria di quanto emerge dalle dichiarazioni assunte dagli agenti accertatori in sede di verifica, in virtù del principio mutuato dalla sentenza della Corte Costituzionale citata, che riconosce al ricorrente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale.

La Cassazione ha infatti più volte affermato che il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi deve essere riconosciuto anche al contribuente con il medesimo valore probatorio riconosciuto alle dichiarazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, dando concreta attuazione ai principi del giusto processo, per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 450/2008.

<sup>10</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenze n.7707/13, n.11785/10, n.9958/08, n.2992/02.

Il contribuente potrà quindi produrre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in suo favore, per confutare il contenuto di quelle raccolte dalla parte pubblica ed indipendentemente da queste, per contrastare la pretesa tributaria, utilizzando strumenti dotati del medesimo valore probatorio di quelli forniti dall'Amministrazione.

Il giudice tributario che intende disattendere il contenuto delle dichiarazioni prodotte è sempre tenuto a motivarne l'inutilizzabilità, sia che siano rese all'Ufficio finanziario o alla Guardia di Finanza, sia che siano rese al contribuente o a chi lo assiste<sup>11</sup>.

Inoltre, qualora il giudice ritenesse necessari ulteriori chiarimenti in merito alle dichiarazioni prodotte in giudizio potrebbe ricorrere ai poteri istruttori conferiti dal comma 1 dell'art.7 D.Lgs. n.546/92, fermo restando che le modalità di assunzione di tali chiarimenti non potrebbero comunque violare il divieto di assunzione di prova testimoniale.

Un'ipotesi particolare rivestono le dichiarazioni rese dallo stesso contribuente o dal legale rappresentante della società in sede di verifica.

La giurisprudenza dominante, rigettando la tesi che sostiene la natura testimoniale di tali dichiarazioni, ritiene che queste abbiano valore di confessione stragiudiziale e, pertanto, integrando una prova legale ex art.2735 cod.civ., dovrebbero limitare il convincimento del giudice.

In particolare la Cassazione ha più volte affermato che le dichiarazioni rese dal soggetto accertato costituiscono una prova diretta e non indiziaria, che non necessita di ulteriori riscontri, differente quindi dalle dichiarazioni rese da terzi le quali possono essere contestate e dovrebbero essere suffragate da ulteriori elementi<sup>12</sup>.

## Considerazioni conclusive e riflessioni de iure condendo

Il divieto di prova testimoniale, seppur non ritenuto lesivo del diritto di difesa, può senz'altro comprimere la possibilità di far valere in giudizio determinate circostanze, specialmente nelle ipotesi in cui manchino documenti probatori, come solitamente accade nei casi in cui le provviste per un acquisto vengono fornite da un familiare e l'Amministrazione finanziaria contesta un maggior reddito in capo al contribuente che ha sostenuto una spesa apparentemente non congrua rispetto al proprio reddito.

<sup>11</sup> Corte di Cassazione, sentenza n.25104/08 e n.4423/03.

<sup>12</sup> Cfr. Corte di Cassazione, ordinanza n. 22616/14, sentenza n.10265/07, n.28316/05.

È quindi molto importante ai fini difensivi la possibilità di produrre in giudizio le dichiarazioni di terzo, che, sebbene abbiano mero valore indiziaro, devono essere comunque vagliate dal giudice che deve poi motivarne l'eventuale dichiarazione di inutilizzabilità.

Appare opportuno segnalare che il legislatore è intervenuto recentemente sul codice di procedura civile – le cui norme come noto sono applicabili al processo tributario in virtù del rinvio contenuto nello stesso D.Lgs. n.546/92, per quanto non specificamente disciplinato e compatibilmente con la normativa speciale - in tema di dichiarazioni assunte dal difensore.

Il D.L. n.132/14 introduceva, nella formulazione ante conversione, una norma, l'art.257-ter c.p.c., che consentiva alle parti di produrre in giudizio dichiarazioni di terzi con il medesimo valore della prova testimoniale. In capo al terzo doveva sussistere capacità a testimoniare e il difensore doveva ammonirlo circa le conseguenze delle false dichiarazioni.

Tale norma, entrata in vigore il 12 settembre del 2014, ha tuttavia conosciuto vita breve poiché in sede di conversione, avvenuta con la L. n. 162 del 10 novembre u.s., l'art.257-ter è stato soppresso.

Autorevole dottrina<sup>13</sup> aveva sostenuto in merito che tale disposizione non poteva comunque essere applicata al processo tributario, stante il divieto recato dall'art. 7, comma 4 del D.Lgs. n.546/92, che non ammette la prova testimoniale tipica, rientrando nella categoria delle prove legali e che tale divieto si sarebbe esteso anche all'art.257-bis c.p.c.<sup>14</sup>.

Rafforza inoltre, in una prospettiva de iure condendo, il valore delle dichiarazioni di terzo nel processo tributario, nonché il potere del giudicante di richiedere informazioni e chiarimenti a processo instaurato, oggi debolmente riconosciuto dall'art.7, co.1 D.Lgs. n.546/92, una norma contenuta nel disegno di legge sul "Codice del processo tributario", progetto presentato il 1° agosto del 2013, attualmente al vaglio della Commissione Giustizia del Senato<sup>15</sup>.

Si tratta dell'art.15 rubricato "Poteri istruttori del giudice tributario" che, recependo gli orientamenti giurisprudenziali sulla prova orale e le dichiarazioni

<sup>13</sup> C. Glendi, "Fermenti legislativi processualtributaristici: ultime innovazioni dal c.p.c.", in "Corriere tributario" n. 39 del 2014.

<sup>14</sup> Art. 257-bis c.p.c. "Testimonianza scritta": "Il giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato [...]".

<sup>15</sup> D.D.L. n. 988, comunicato alla Presidenza il 1° agosto 2013.

# CONTENZIOSO

di terzi di cui si è dato conto, ai commi 4 e 5 propone che *“Il giudice tributario, se lo ritiene indispensabile per la decisione, anche d’ufficio, può richiedere informazioni scritte sui fatti di causa alle parti e ai terzi, comunicando ad essi, tramite la segreteria, apposito modulo di richiesta di informazioni, a cui il destinatario è tenuto a rispondere, restituendo, anche a mezzo posta, all’ufficio che l’ha inviato, il modulo stesso, con firma gratuitamente autenticata da notaio, da segretario o cancelliere di qualsiasi ufficio giudiziario o da segretario comunale. Le risultanze acquisite sono liberamente valutate dal giudice tributario.*

*Il giudice tributario, se le ritiene rilevanti, può liberamente valutare le informazioni di terzi fornite dalle parti, per quanto possibile, nelle forme di cui al comma 4”.*

Le disposizioni contenute nel disegno di legge confermano tuttavia, al comma 3 della citata norma, il divieto di prova orale assunta in giudizio, espressamente escludendo l’interrogatorio formale, il giuramento - decisorio e suppletorio -, nonché ogni mezzo di prova legale.

La norma riconoscerebbe quindi al giudice, oltre che su istanza di parte, l’impulso d’ufficio circa la richiesta di chiarimenti quando li ritenga indispensabili per la decisione, che, ovviando al divieto di assunzione della prova orale in giudizio, verrebbero forniti in forma scritta, attraverso una procedura disciplinata che ne garantirebbe la provenienza dal dichiarante mediante la certificazione della firma da parte di pubblici ufficiali.

Inoltre, attribuirebbe dignità normativa alle dichiarazioni di terzi prodotte dalle parti, per le quali non prescrive necessariamente la forma prevista per la richiesta proveniente dal giudice.

La norma sarà sicuramente oggetto di modifiche ma si può sicuramente apprezzare l’attenzione che il legislatore ha posto su un aspetto non disciplinato e di rilievo per il giudizio tributario, lasciato attualmente alla interpretazione giurisprudenziale che fin troppo spesso si trova a dover colmare vuoti normativi<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> Sull’argomento si vedano anche C. Glendi *“Fermenti legislativi processualtributaristici: ultime innovazioni dal c.p.c.”* e A. Comelli *“Valenza probatoria delle dichiarazioni rese da terzi nel processo tributario”*, cit.