

## LA PROVA TESTIMONIALE E LE DICHIARAZIONI DI TERZI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Per la Dra. ANNA RITA CIARCIA

*Dottore di ricerca in Istituzioni e Politiche Ambientali, Finanziarie e Tributarie  
Facoltà di Giurisprudenza dell'Università Federico II di Napoli Avvocato*

### **Resumen**

Este artículo analiza si es correcta o no la exclusión de la prueba testifical en el proceso tributario italiano.

### **Abstract**

This article analyzes that it is correct or not the exclusion of testimony in the Italian tax process.

## SOMMARIO

- I. IL DIVIETO DELLA PROVA TESTIMONIALE
- II. LA SENTENZA N. 18 DEL 2000 DELLA CORTE COSTITUZIONALE
- III. LE DICHIARAZIONI DI TERZI
- IV. L'ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE A SEGUITO DELL'INTERVENTO DELLA CORTE COSTITUZIONALE
- V. IL PARERE DELLA DOTTRINA
- VI. LA PARITÀ DELLE PARTI NEL PROCESSO
- VII. L'INTERVENTO DELLA CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO

## I. IL DIVIETO DELLA PROVA TESTIMONIALE

L'art. 7 del Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. n. 413 del 30 dicembre 1991), rubricato *Poteri delle Commissioni tributarie* al comma 4.<sup>o</sup> prevede: *Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.*

La disposizione in parola esclude la prova testimoniale dall'ambito della prove ammesse<sup>1</sup>, sottolineando, in tal modo, il carattere scritto e documentale del processo tributario.

Infatti, l'esclusione della prova testimoniale risponde alla generale esigenza che i fatti economici, aventi rilevanza tributaria, siano documentati, e, quindi, si coordina con le numerose norme che, nelle leggi tributarie sostanziali, stabiliscono l'esclusività della prova documentale. Si pensi, ad esempio, alla norma secondo cui «i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze (art. 61, D.P.R. n. 600 del 29 settembre 73), o alla prova scritta sovente richiesta ai fini della dimostrazione di passività fiscalmente rilevanti: ad es. in materia di imposta successoria, i debiti del defunto sono deducibili se risultano da atto scritto di data certa anteriore all'apertura della successione o da provvedimento giurisdizionale; i debiti d'imposta devono risultare dalla contabilità (art. 21, D.Lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990)<sup>2</sup>.

Nonostante ciò, c'è chi dubita sia dell'opportunità di tale esclusione, in quanto stabilita in termini generali ed assoluti, sia della sua costituzionalità, dato che non sempre la disciplina sostanziale richiede che i fatti con rilevanza tributaria siano documentati per iscritto<sup>3</sup>.

Inoltre, potrebbero assumere rilievo nel processo fatti di natura non economica, per i quali non è configurabile una prova scritta. Perciò l'esclusione

---

<sup>1</sup> Cfr. per una prima valutazione critica alla riforma Aiudi, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie. Osservazioni sulla prova testimoniale*, in *Boll. trib.*, n. 18/1993, 1350, il quale sottolinea come nel campo processuale si usa distinguere la prova preconstituita dalla prova costituenda, mentre la prima, che si identifica con il documento, è preesistente al processo, la seconda viene costruita all'interno di questo. La prova testimoniale rientra evidentemente nella seconda categoria.

<sup>2</sup> Cfr. Tesauro, *Il processo dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *La finanza locale*, n. 11/1999, 1469.

<sup>3</sup> Cfr. Tesauro, *Il processo, cit.*, 1469, il quale fa l'esempio che mentre per i redditi d'impresa è regola generale che tutto sia documentato e rilevato nelle scritture e nel bilancio, nulla è previsto per i redditi diversi.

della prova testimoniale si pone come un impedimento all'esercizio del diritto d'azione e di difesa delle parti in lite, e come un ostacolo all'accertamento dei fatti da parte del giudice<sup>4</sup>.

Una parte della dottrina, inoltre, sottolinea come la previsione di cui al comma 1.º dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92<sup>5</sup> contiene evidentemente i connotati della testimonianza, in quanto, l'esperibilità di quest'attività presuppone che la disposizione che esclude questo tipo di prova dal novero di quelle ammesse nel processo tributario, possa riferirsi alla sola formalità del giuramento del soggetto a cui si chiede di raccontare fatti o circostanze a sua conoscenza, escludendosi, cioè, che il divieto in parola comprenda anche la pura attività rappresentativa dei fatti<sup>6</sup>.

Altra dottrina ritiene che il divieto di un mezzo di prova, ed il divieto di prova testimoniale in particolare, limita gli strumenti di ricostruzione della verità e incide negativamente sulla completa attuazione del contraddittorio e sul diritto alla prova, in particolare, si ritiene che la testimonianza, assunta in presenza del giudice, rivesta una forza probatoria non sostituibile con alcun altro mezzo di prova.

In sede processuale, ogni mezzo (documentale, visivo e orale) a disposizione delle parti per convincere il giudice sulla verità dei fatti assolve funzioni peculiari, e nessuno di essi può sostituire, con pari efficacia, un altro mezzo probatorio: non avrebbe pari efficacia probatoria la visione di una registrazione filmata ed il racconto del suo contenuto, per quanto dettagliato possa essere. Se un mezzo di prova è negato, oppure sostituito da altro mezzo attendibile, le parti non sono in grado di rappresentare in modo completo, la dinamica dei fatti, il

<sup>4</sup> Cfr. Tesauro, *Il processo, cit.*, 1470, il quale fa l'esempio della prova dell'elemento soggettivo in materia sanzionatoria.

<sup>5</sup> Letteralmente, il 1.º comma dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92 dispone: 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 da ciascuna legge d'imposta.

<sup>6</sup> Cfr. Aiudi, *I poteri istruttori, cit.*, 1352, per il quale tale assunto non è soltanto possibile, ma è anche l'unico che consente di dare un senso logico e non contraddittorio alle disposizioni che riguardano questo particolare aspetto del processo tributario. Il 1.º comma dell'art. 7 afferma che le Commissioni tributarie «esercitano tutte le facoltà di richiesta di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta». Il divieto del giuramento e della prova testimoniale vengono enunciati nel successivo 4.º comma. Se le «informazioni e chiarimenti» a cui fa riferimento il 1.º comma fossero la stessa cosa della «testimonianza» a cui si riferisce il successivo comma 4.º, ci troveremmo di fronte ad un *calembour* di impossibile soluzione. Mentre una norma ammetterebbe un adempimento processuale, l'altra lo vieterebbe. In una circostanza come questa l'Autore ritiene che fra due soluzioni interpretative, quella che esalta una antilogia normativa debba essere scartata a favore di quella che ciò non rivela. In questo senso la soluzione che consente di ritenere che questo bisticcio normativo non sia effettivo ma soltanto apparente, è quella che identifica l'obiettivo del divieto in parola, nella formalità del giuramento, sicché questo non possa costituire un premio a favore dell'attendibilità delle notizie raccolte durante il processo.

giudice non possiede adeguata conoscenza degli stessi, il confronto processuale ne risulta impoverito. E' agevole comprendere che nell'assunzione dei differenti mezzi di prova, proprio in virtù della diversa natura e funzione degli stessi, esiste un diverso atteggiamento mentale del giudice: l'attenzione del giudice varia ed è più o meno viva se interpreta un documento, ascolta un consulente tecnico o interroga un testimone. Non ha pari efficacia probatoria guardare un documento o ascoltare una persona che riferisce sul medesimo. Egualmente per il difensore, lo scrivere o il parlare non sono mezzi equivalenti, ma, piuttosto, mezzi complementari. E' facilmente intuibile che ai fini del convincimento del giudice acquista rilievo ogni elemento, anche gestuale o semplicemente visivo, in grado di influire sul suo apprezzamento<sup>7</sup>.

Né possono invocarsi ragioni di snellezza e speditezza del processo<sup>8</sup>, in quanto la prova testimoniale richiede forse più tempo, ma garantisce una visione dei fatti più completa, è evidente, pertanto, che l'attuazione di una vera giustizia non può prescindere da una ricostruzione diretta dei fatti da parte del giudice con tutti i mezzi possibili e, quindi, non sopporta le limitazioni dello strumentario probatorio e il conseguente spostamento del giudizio dalla verità reale alla verità formale.

Lo strumento della prova testimoniale, pur non andando sopravvalutato, deve essere considerato uno strumento generale indispensabile di acclaramento della verità anche in un campo, come quello tributario, in cui sono sempre più numerosi i tributi che hanno un presupposto e una base imponibile per la cui determinazione il ricorso ai soli documenti e alle massime dell'esperienza si rivela del tutto insufficiente. Né sembra convincente la ragione che a suo tempo fu posta alla base della preclusione, e cioè il timore di comportamenti omertosi

---

<sup>7</sup> Cfr. Moschetti, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, II, 37.

<sup>8</sup> Tra gli autori che giustificano il divieto sulla base della maggior speditezza del processo, cfr. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, ed. Ipsoa, 1998, 586, il quale ritiene che l'escussione di testi richiede un'organizzazione eccessiva rispetto alle possibilità attuali delle Commissioni e l'ammissione della prova testimoniale renderebbe molto difficile decidere il processo alla prima ed unica udienza. *Contra* Moschetti, *Utilizzo di dichiarazioni*, cit., 40, il quale cita Carnelutti, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, 154, che parlava di *veritas filia temporis*, aggiungendo che non ci può essere contemporaneamente giustizia rapida e sicura (se è sicura non è rapida se è rapida non è sicura). Fantozzi, *Diritto tributario*, II ed., Torino, 1998, 559, che osserva che l'esigenza di economia processuale collegata alla tendenziale rapidità della pronuncia del giudice tributario ed alla eccezionalità di una istruttoria in sede giudiziale, appare sempre meno coerente con le caratteristiche tecniche della lite tributaria, che da controversia tipicamente di fatto ha finito per trasformarsi in controversia normalmente di diritto, per effetto della progressiva giuridicizzazione degli ambiti propri del giudice di fatto. Ma il sistema delle preclusioni appare eccessivamente penalizzante anche nelle controversie di puro fatto, caratterizzate da particolare complessità tecnica nelle quali l'identificazione dei motivi può apparire complessa in una prima individuazione dei tratti fondamentali della lite e precisarsi successivamente per effetto dell'istruzione probatoria. In tali fattispecie l'interesse della giusta composizione della lite deve senz'altro ritenersi di peso maggiore rispetto a quello della celerità del rito.

nei confronti del Fisco. Essa è, infatti, ormai storicamente superata e, comunque, tale preoccupazione può riguardare anche altri processi.

E come per questi ultimi anche per il giudizio tributario dovrebbe essere il giudice, in relazione alle caratteristiche del tributo, a farsi garante contro gli abusi della prova testimoniale in sede di valutazione dell'ammissibilità dei capitoli dedotti e della veridicità e validità della testimonianza resa. Del resto, specie dopo la riforma del sistema delle sanzioni amministrative tributarie –che ha introdotto il criterio della imputabilità– la prova testimoniale appare ora l'unico strumento idoneo a dimostrare lo stato soggettivo colposo o doloso del contribuente nei cui confronti l'Amministrazione finanziaria abbia irrogato una sanzione amministrativa. Sotto questo profilo l'attuale assetto del processo tributario non sembra dunque rispondere all'esigenza di assicurare il pieno esercizio del diritto di difesa e di agevolare la ricerca della verità processuale<sup>9</sup>.

## II. LA SENTENZA N. 18 DEL 2000 DELLA CORTE COSTITUZIONALE

La Corte Costituzionale, è intervenuta sulla questione della prova testimoniale, con la sentenza n. 18 del 12-21 gennaio 2000, ritenendo non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1 e 4, del D.Lgs. n. 546/92, sollevata, in riferimento agli artt. 3<sup>10</sup>, 24<sup>11</sup> e 53<sup>12</sup> della Costituzione, nella parte in cui esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario<sup>13</sup>.

La questione di legittimità costituzionale era stata sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti e dalla Commissione tributaria provinciale di Torino. Nell'ordinanza i giudici di Chieti avevano dedotto la violazione tanto degli artt. 3 e 24 della Cost., dal momento che il divieto in oggetto per un verso determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra le parti, essendo

<sup>9</sup> Cfr. Gallo, *Verso un «giusto processo» tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2003, 30.

<sup>10</sup> L'art. 3 della Costituzione italiana dispone:

1. *Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.*

<sup>11</sup> L'art. 24 della Costituzione italiana dispone:

1. *Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi.*  
 2. *La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.*  
 3. *Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione.*  
 4. *La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari.*

<sup>12</sup> L'art. 53 della Costituzione italiana dispone:

1. *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.*  
 2. *Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*

<sup>13</sup> Cfr. Corte Cost., sent. n. 18 del 12 gennaio 2000, in *Il fisco*, n. 6/2000, 1718.

inibito all'Amministrazione finanziaria, nella fattispecie sottoposta al loro giudizio, di provare una circostanza decisiva ai fini della legittimità del provvedimento impositivo emanato e, per l'altro e conseguentemente, comprometterebbe il suo diritto di difesa per essere la stessa impossibilitata a dimostrare l'esistenza di una causa ostativa del concordato di massa; quanto dell'art. 53 della Cost., giacché da siffatta inibizione istruttoria discenderebbe l'inevitabile soccombenza dell'Amministrazione e quindi la diminuzione del gettito tributario.

Più circoscritta l'ordinanza dei giudici piemontesi, essendosi quest'ultimi limitati ad esprimere l'avviso che il divieto della prova testimoniale sarebbe lesivo del principio di uguaglianza e del diritto di difesa, risultando l'attività difensiva del contribuente ostacolata dalla impossibilità giuridica di apportare elementi probatori su circostanze di fatto rilevanti per la decisione della controversia tributaria.

Con riguardo alla violazione dell'art. 53 della Cost., i giudici costituzionali l'hanno esclusa sulla base della tesi che tale norma concerne la disciplina sostanziale dei tributi e non quella del processo. L'art. 53 pone un vincolo al legislatore tributario, imponendogli di collegare quella particolare categoria di prestazioni che sono le prestazioni d'imposta a fatti espressivi di capacità contributiva. Pertanto il limite costituzionale opera all'atto della individuazione delle astratte fattispecie sostanziali impositive e quindi, detto limite, non può in alcun modo venire in considerazione in tema di disciplina del processo tributario, sul cui terreno si colloca per l'appunto la norma che sancisce il divieto della prova testimoniale in tal ambito<sup>14</sup>.

L'intervento della Suprema Corte riguardava il profilo della comparazione con altri sistemi processuali in base alla considerazione che mentre in altri ordinamenti giurisdizionali (quali il civile od il penale) la parte può normalmente ricorrere a prove testimoniali, il divieto assoluto nel processo tributario sarebbe lesivo del principio di uguaglianza e del generale canone di ragionevolezza non essendo in alcun modo giustificabile tale previsione normativa a seconda del tipo di contenzioso instaurato.

Secondo alcuni, la disparità di trattamento, esistente ai fini dell'ammissibilità della prova testimoniale, tra processo tributario ed altri procedimenti giurisdizionali è un assurdo giuridico, soprattutto, muovendo dalla constatazione che, oggi, l'evasore fiscale il quale commette «reati fiscali» può difendersi davanti al giudice penale a mezzo di testimoni e l'evasore fiscale la cui condotta sia di più modesta entità da non realizzare un «crimine tributario» non può difendersi davanti al giudice tributario con lo stesso mezzo di prova<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Cfr. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuale storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, 567.

<sup>15</sup> Cfr. De Luca, *La Consulta si pronuncia: Inammissibile la prova testimoniale anche nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco*, n. 6/2000, 1722, commento alla sent. della Corte Costituzionale n. 18 del 12 gennaio 2000, l'Autore condivide quanto sostenuto dalla Comm. prov. di Brescia con ord. n. 729 del

Per i giudici della Corte Costituzionale, però, non esiste affatto un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo. Muovendo da tale premessa, per la Consulta, 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 che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale.

In realtà, per una parte della dottrina, il problema non è la necessaria uniformità dei vari processi, ma l'assenza di giustificazione di una preclusione che è stata formulata in dottrina (Allorio) e che è storicamente superata: il timore di omertà contro il Fisco. Questa è la motivazione segreta. E' pur vero che il processo tributario è in gran parte scritto e documentale, ma se le Commissioni tributarie hanno sollevato più volte la questione ritenendola rilevante, vuol dire che ci sono fatti che possono essere provati solo con la testimonianza.

Secondo la Corte, queste limitazioni non costituiscono vizio di legittimità costituzionale, ma sono la logica conseguenza della scelta fatta a monte sui limiti dell'ammissibilità dei mezzi di prova: in ogni processo, a partire da quello civile, possono esservi limitazioni ai mezzi di prova, quindi anche nel processo tributario. Questa impostazione della Corte è una vera e propria tautologia che non è solo un vizio logico, ma una forma di rifiuto a sindacare nel merito la scelta fatta dal legislatore con riguardo ai singoli processi<sup>16</sup>.

La particolarità della sentenza del 2000 sta nel fatto che in essa la Corte ha confermato il divieto della prova testimoniale ma ne ha però ridotta in parte la portata, riconoscendo che il divieto in questione non esclude l'utilizzo nel processo tributario, di dichiarazioni scritte di terzi, a contenuto essenzialmente testimoniale, eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, dotate peraltro di un'efficacia probatoria minore (*probatio inferior*) della vera propria per testi, da considerarsi dunque meri argomenti di prova, strumenti da soli non sufficienti a fondare il convincimento del giudice in mancanza di idonei riscontri obiettivi.

Anche questa questione di legittimità era stata sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti, che nell'ordinanza di rimessione aveva adottato una prospettazione alternativa:

---

29 maggio 1997 (in *Il fisco*, n. 45/1997, 13343): sostenere che il diritto di difesa è garantito anche senza la prova testimoniale è un assurdo giuridico in quanto spesso la prova testimoniale è l'unico strumento di difesa della pretesa dell'una o dell'altra parte. Inoltre, la difesa dei diritti e degli interessi di chiunque deve essere esperita con tutti i mezzi probatori che possano consentire di accertare «il vero» ed al giudice, quale che sia la sua funzione, non può essere sottratta la valutazione di una prova, attraverso la quale possa maturare un sereno, oltre che libero, convincimento.

<sup>16</sup> Cfr. De Mita, *La Consulta non interviene sull'esistente*, in *Il Sole 24 Ore*, del 26 gennaio 2000.

- a) se l'Amministrazione finanziaria, che è istituzionalmente deputata a salvaguardare il principio di capacità contributiva e sulla quale incombe l'onere della prova in ordine ai fatti costitutivi della pretesa tributaria, non potesse avvalersi delle dichiarazioni dei terzi idonee a provare l'evasione fiscale, l'art. 7 del D.Lgs.n. 546/92 risulterebbe in contrasto con gli artt. 24 e 53 Cost.;
- b) mentre se l'art. 7 fosse da interpretare nel senso della utilizzabilità della dichiarazioni di cui trattasi, il contrasto sussisterebbe con l'art. 3 Cost. e di nuovo con l'art. 24 Cost. in quanto il contribuente non potrebbe, dal canto suo, addurre prova contraria a mezzo di dichiarazioni scritte di soggetti estranei alla lite, le quali (dichiarazioni), ove prodotte in giudizio, non sarebbero suscettibili di essere prese in considerazione dell'organo giudicante<sup>17</sup>.

### III. LE DICHIARAZIONI DI TERZI

Le dichiarazioni assumono la qualifica di prove atipiche, intendendosi come tali una serie di elementi di prova che non sono previsti e regolati da alcuna norma di legge e che non rientrano, quindi, nella tipologia legale dei mezzi di prova, sulla base dei quali il giudice può formare il proprio convincimento, di contro, un'altra parte è di diverso avviso sulla base della previsione di cui al comma 1.º dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92<sup>18</sup>.

Il problema dell'utilizzabilità, ai fini probatori in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente acquisite dall'Amministrazione nell'ambito della procedura accertativa (in particolare, le dichiarazioni di terzi contenute nel processo verbale della Guardia di finanza), della loro efficacia probatoria e, soprattutto, di quale sia lo strumento di cui si può avvalere il contribuente al fine di contestarne il contenuto, era già stato oggetto di un contrastato orientamento della giurisprudenza delle Commissioni tributarie, che avevano talvolta affermato l'inammissibilità delle dichiarazioni dei terzi rese nella cd. fase istruttoria primaria, ovvero nella fase di accertamento, per violazione del divieto contenuto nell'art. 7, comma 4, D.lgs. n. 546/92, equiparandole, dunque, a quelle testimoniali<sup>19</sup>, mentre, in altre occasioni, avevano attribuito alle stesse

<sup>17</sup> Cfr. Russo, *Il divieto*, cit.

<sup>18</sup> Cfr. Moschetti, *Utilizzo di dichiarazioni*, cit., 17; Nench, *Le dichiarazioni testimoniali nell'accertamento e nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, n. 4/2001, 252; Stufano, *Efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi utilizzate in fase di accertamento*, in *Corr. trib.*, n. 7/2001, 489, per il quale l'ingresso nel procedimento tributario di fonti di prova atipiche risulta, a differenza di altri procedimenti, largamente legittimato da un nucleo normativo che, nel tempo, ha conosciuto un progressivo e tendenziale ampliamento.

<sup>19</sup> Cfr. Comm. trib. reg. di Venezia, sez. V, n. 60 del 10 novembre 1997, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, II, 5, secondo la quale non possono essere utilizzate nel processo innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni di terzo assunte dalla Guardia di finanza nella fase istruttoria. Va dunque annullato l'avviso di accertamento che ponga tali dichiarazioni a proprio esclusivo presupposto; Comm. trib.

dichiarazioni il valore di prove utilizzabili, sia pure solo come semplici argomenti di prova o indizi del fatto<sup>20</sup>.

In dottrina, c'è chi ritiene che l'inutilizzabilità delle dichiarazioni non esclude che esse, alla pari delle testimonianze raccolte in altri processi, possano

---

prov. di Palermo, sez. XII, sent. n. 421 del 28 aprile 1999, in *Bancadati fiscovideo*, per la quale le dichiarazioni rilasciate nel corso delle indagini da soggetti terzi, poste a base dell'accertamento, sono elementi che nel processo tributario non hanno natura probatoria, stante l'esplicito divieto posto dall'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/92; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. VII, n. 89 del 9 dicembre 1999, in *Boll. trib.*, n. 8/2000, per la quale la dichiarazione rilasciata dal terzo agli organi di polizia tributaria della quale si dia atto tramite redazione del processo verbale e sua sottoscrizione da parte dei verbalizzanti e del dichiarante non da assolutamente certezza dei fatti dichiarati ma del solo fatto che non sono stati dichiarati determinati fatti.

<sup>20</sup> Cfr. Comm. trib. prov. di Brescia, sez. V, n. 227 dell'11 giugno 1998, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, II, 7, per la quale sono utilizzabili nel processo tributario le dichiarazioni di terzo assunte dalla Guardia di finanza nella fase istruttoria. Le risultanze penali, da cui trae origine la verifica fiscale, sono altresì utilizzabili come argomenti di prova, strumenti logico-critici, per valutare le prove tipiche, ausili per l'esercizio del convincimento da formare sulla base di prove vere e proprie. Sono legittimi gli avvisi di rettifica che si fondano esclusivamente su informazioni sommarie di terzi acquisite dalla polizia tributaria nella fase istruttoria; Comm. trib. prov. di Pordenone 17 dicembre 1997, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, II, 12, secondo la quale le dichiarazioni di terzo rilasciate alla Guardia di finanza nella fase istruttoria, possono avere valore meramente indiziario. La prova non può fondarsi esclusivamente su tali dichiarazioni-indizi; Comm. trib. centr., sez. IV, n. 489 del 10 febbraio 1994, in *Il fisco*, 1994, 4294, in cui il giudice tributario ha dichiarato legittimo un accertamento perché fondato su elementi di fatto rinvenuti dall'organo verificatore dalla documentazione esistente presso la sede aziendale e confermati dalla deposizione di un *ex dipendente* della ditta verificata. Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna, sez. XXV, sent. n. 40 del 9 giugno 1999, in *Boll. trib.*, n. 1/2001, per la quale in tema di utilizzabilità nel rito tributario delle prove testimoniali assunte in un procedimento penale, deve riconoscersi che le dichiarazioni rese dagli imputati, ancorché dipendenti della Società verificata, non possano assurgere al rango di mezzo probatorio nel procedimento tributario, bensì costituiscano solamente un elemento indiziante, che deve essere necessariamente riscontrato con altri univoci elementi onde poter supportare un legittimo accertamento tributario; Comm. trib. reg. di Torino, sez. XXXIII, sent. n. 8 del 14 luglio 2004, in *Bancadati fiscovideo*, secondo la quale è consentito nell'ambito del processo tributario il ricorso alle prove così dette «atipiche» in quanto consentite a favore degli uffici dalle leggi di imposta, così come emerge dagli artt. 52, 1.° e 2.° c., e 54, 3.° c., del D.P.R. n. 633/72, nonché gli artt. 33, 2.° c., 37, 1.° c. (ove si parla, fra l'altro, delle «informazioni» di cui gli Uffici siano «comunque in possesso»), e 39, 1.° c., lett. c), del D.P.R. n. 600/73 (ove si menzionano, fra l'altro, i «verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti» e gli «altri atti e documenti in possesso dell'ufficio»). In coerenza con il principio del libero convincimento» (o del «prudente apprezzamento»), espresso nell'art. 116 del codice di procedura civile, sussiste la necessità di valutare i risultati delle prove atipiche entro limiti ben precisi, e cioè nei limiti in cui esse possano identificare e comprovare la sussistenza di «fatti noti» o di «indizi», che rappresentano i dati fondanti per l'ammissione di presunzioni semplici, o quantomeno possano costituire la fonte di meri «argomenti di prova». Il consulente d'ufficio legittimamente raccoglie dichiarazioni rese da terzi, né tali dichiarazioni si risolvono in «testimonianze» vietate nel rito tributario. Il divieto testuale di ammissione della prova testimoniale va cioè riferito, rigorosamente, alla testimonianza in senso tipico, che è assunta ed è resa oralmente da terzi nel giudizio (art. 7, 4.° c., D.Lgs. 546/92). E non implica alcun divieto (derivato o conseguente) di assumere e di utilizzare nel giudizio tributario –sia pure con il mezzo (testualmente tipico, ma formalmente e contenutisticamente atipico) della richiesta di informazioni, di dati e di chiarimenti, nonché con l'efficacia (indiziaria, induttiva o argomentativa) propria delle prove atipiche– dichiarazioni e scritti provenienti da soggetti che siano terzi, rispetto al contribuente.

venire ugualmente vagliate dal giudice tributario, connotandole di una valenza, anziché decisoria, *orientativo-propulsivo*, per la ricerca di fatti rilevanti ai fini della determinazione del presupposto d'imposta<sup>21</sup> e chi, invece, sostiene che detto orientamento attribuisca pur sempre una certa efficacia probatoria alle dichiarazioni di terzo, sia pure sotto la forma di indizi o di argomenti di prova che possono contribuire al convincimento del giudice.

In un processo tributario contrassegnato dal divieto di prova testimoniale, l'utilizzo di dichiarazioni di terzo non potrebbe essere maggiormente in contrasto con ogni principio del «giusto processo». E invero: elude nella sostanza il divieto di prova testimoniale; elude, per la sua apparenza documentale, ogni giudizio di rilevanza e di ammissibilità; attribuisce efficacia probatoria, sia pure come indizio od argomento di prova, a dichiarazioni indiscriminatamente assunte senza garanzia alcuna di veridicità; infirma lo stesso principio di effettivo contraddittorio processuale; viola il diritto alla pari difesa; accentua la tendenza a prediligere l'apprezzamento soggettivo del giudice sui vincoli oggettivi della legge; induce a valutare in modo globale e sommario prove atipiche e prove tipiche assunte in giudizio; accentua il formalismo nella ricerca della verità; attribuisce riconoscimento soltanto formale a garanzie sostanziali; viola i principi di oralità e di immediatezza; indica una cultura del non dialogo in cui «documenti e testimoni, cose e persone, sono poste sul medesimo piano».

In questa situazione di assenza di regole nell'acquisizione di dichiarazioni di terzo e di carenza di tutela di fronte al giudice la soluzione più rigorosa e corretta sia di escludere ammissibilità e rilevanza a siffatte dichiarazioni nel processo tributario.

I casi sono due: o il giudice può utilizzare la prova testimoniale e dunque ammette le dichiarazioni di terzo solo per corroborare la testimonianza giudiziale, oppure, se non può disporre della prova testimoniale, le deve radicalmente escludere. Ammetterle significherebbe, infatti, utilizzare mezzi probatori privi di ogni garanzia, e, in definitiva, affidare il proprio convincimento al previo convincimento di chi ha assunto (e magari selezionato) dette dichiarazioni<sup>22</sup>.

#### IV. L'ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE A SEGUITO DELL'INTERVENTO DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Sulla scia della Corte Costituzionale, poi, si è posta numerosa giurisprudenza sia della Corte di Cassazione che delle Commissioni tributarie.

In particolare, la Suprema Corte è intervenuta più volte sull'argomento:

---

<sup>21</sup> Cfr. Schiavolin, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 539; Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 63.

<sup>22</sup> Cfr. Moschetti, *Utilizzo di dichiarazioni*, cit., 19.

- la Commissione deve valutare specificamente, con metodo critico, le dichiarazioni acquisite dalla Guardia di finanza, nei limiti in cui sono state recepite nell’atto di accertamento. Superato questo vaglio critico i contenuti possono essere utilizzati come elementi indiziari, ed inseriti nel quadro complessivo delle altre risultanze probatorie, di cui consta la motivazione dell’accertamento, prima, e della sentenza, poi. Soltanto così diviene possibile il controllo giudiziario sulla correttezza del procedimento e delle motivazioni dell’accertamento e della pronuncia giudiziaria, senza incorrere nei sospetti di incostituzionalità ipotizzati dalla ricorrente, a causa della inutilizzabilità della prova testimoniale in sede contenziosa<sup>23</sup>;
- le dichiarazioni che gli organi dell’amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere, anche a privati, nella fase amministrativa di accertamento sul conto di un determinato contribuente rilevano in sede processuale quale semplici elementi indiziari, il cui valore può essere sempre contestato dal contribuente nell’esercizio del suo diritto di difesa, sicché non può ravvisarsi violazione alcuna del divieto di prova testimoniale che vige nel processo tributario<sup>24</sup>;
- in tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni di terzi raccolte dalla Polizia tributaria ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di testimonianza, bensì di mere informazioni acquisite nell’ambito di indagini amministrative, sformite, pertanto, *ex se* di efficacia probatoria, con la conseguenza che esse risultano del tutto inidonee, di per sé, a fondare un’affermazione di responsabilità del contribuente in termine di imposta, potendo soltanto fornire un ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato *aliunde* in sede di procedimento tributario<sup>25</sup>;
- la limitazione probatoria della inammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, non comporta di per sé l’inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall’Amministrazione nella fase procedimentale. Tuttavia, il valore probatorio di tali dichiarazioni è solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre non possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione<sup>26</sup>;
- nel processo tributario è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi nel corso del processo penale o agli organi dell’Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente –fermo il divieto di ammissione della prova testimoniale posta dall’art. 7 D.Lgs. n. 546/92– con

<sup>23</sup> Cfr. Cass. n. 3427 del 22 marzo 2000, in *Bancadati fiscovideo*.

<sup>24</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 14774 del 15 novembre 2000, in *Boll. trib.*, n. 20/2001, 1505.

<sup>25</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 3526 dell’11 marzo 2002, in *Il Fisco*, n. 43/2002, 6911.

<sup>26</sup> Cfr. Cass. n. 903 del 25 gennaio 2002, in *Bancadati fiscovideo*, nel caso di specie, la Corte di Cassazione, ha cassato, con rinvio, la sentenza della Commissione tributaria regionale che ha emesso la propria decisione solo su quelle dichiarazioni, senza utilizzare validi elementi di riscontro eventualmente reperibili nei materiali *sub iudice*.

il valore probatorio 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<sup>27</sup>;

- le dichiarazioni di terzi raccolte ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di prova testimoniale bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, che possono essere utilizzate quando abbiano trovato riscontro nelle risultanze dell'accesso diretto dei verbalizzanti e non siano specificamente smentite dalla controparte, senza che risulti violato il principio della cosiddetta «parità delle armi», atteso che anche il contribuente può produrre documenti contenenti dichiarazioni di terzi che possano smentire le risultanze dell'accesso<sup>28</sup>;
- le risposte ai questionari inviati dalla Guardia di finanza ai clienti dell'azienda costituiscono mere informazioni di responsabilità del contribuente, potendo solo costituire un ulteriore riscontro a quanto già accertato *aliunde*. Esse, pertanto, sono insufficienti a determinare l'inattendibilità della contabilità aziendale che deve essere specificamente valutata e riscontrata. La Corte, quindi, ha giustamente censurato il fatto che l'Amministrazione prima e la Commissione tributaria poi non avevano riscontrato, attraverso i dati facilmente rilevabili, se fosse corretta la contabilità degli anticipi inviati dai clienti<sup>29</sup>;
- le dichiarazioni rese alla Guardia di finanza, in sede di indagini di P.G., debbono essere adeguatamente valutate in sede di giudizio tributario, costituendo valido elemento indiziario<sup>30</sup>;
- le dichiarazioni dei terzi raccolte dai verificatori e inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di prove testimoniali, bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, ed hanno, pertanto, il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, come tali, devono essere valutate dal giudice, con la conseguenza che non possono costituire da sole il fondamento della decisione, potendo essere utilizzate quando trovino ulteriore riscontro nel contesto probatorio emergente dagli atti; è quindi viziata la sentenza che elevi a rango di piena prova le dichiarazioni rese alla Guardia di finanza dai clienti di un esercizio commerciale<sup>31</sup>.

Da citare, poi, alcune interessanti pronunce delle Commissioni tributarie:

- secondo la Commissione Regionale di Perugia, nel processo tributario il principio della parità delle armi impone che la prova dei fatti possa essere

<sup>27</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 15538 del 6 novembre 2002, in *Il Fisco*, n. 44/2002, 7081.

<sup>28</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent. nn. 16032 e 16033, del 29 luglio 2005, in *Boll. trib.*, n. 3/2006, 257.

<sup>29</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 19114 del 29 settembre 2005, in *Bancadati Fiscovideo*.

<sup>30</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 2940 del 10 febbraio 2006, in *Bancadati Fiscovideo*.

<sup>31</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 20353 del 27 settembre 2007, in *Boll. trib.*, n. 4/2008, 337.

data anche attraverso dichiarazioni di terzi rese in forma scritta ed attestate tramite atto notorio, in quanto tale mezzo di prova può essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria. Né osta a ciò il divieto di prova testimoniale che è inteso ad escludere una particolare fase istruttoria in sede processuale, ma non la validità ed efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi in sé. La dichiarazione sostitutiva di atto notorio ha nel processo tributario l'efficacia propria delle prove indiziarie<sup>32</sup>;

- secondo la Commissione Regionale dell'Abruzzo, infine, le dichiarazioni testimoniali di terzi poste a fondamento dell'accertamento tributario non possono essere utilizzate come prove, poiché provengono dal contribuente e possono contenere affermazioni non veritiere e, in alcuni casi, riferibili ad errati convincimenti<sup>33</sup>;

## V. IL PARERE DELLA DOTTRINA

Una parte della dottrina, però, contesta l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione che, pur non pronunciandosi direttamente sull'efficacia delle dichiarazioni e senza procedere alla loro classificazione, ha concluso che non sussisterebbe violazione del principio del contraddittorio in caso di utilizzazione di dichiarazioni rese da terzi contenute nel verbale della Guardia di finanza, se «tutti gli elementi raccolti dall'Amministrazione finanziaria fanno capo all'avviso di accertamento, che il contribuente deve essere posto in grado di contestare»; né ricorrerebbe, secondo la Suprema Corte, violazione del diritto di difesa; con ciò evidentemente supponendo implicitamente che quelle dichiarazioni possano fondare il giudizio e quindi abbiano una certa, non qualificata efficacia. Una tale soluzione, sorvola sull'evidente impossibilità di effettuare alcun controllo effettivo sulle dichiarazioni testimoniali rilasciate da terzi nel corso dell'indagine in aperta violazione del principio del contraddittorio né accenna minimamente alla sostanziale irresponsabilità dei terzi nei confronti del soggetto passivo per le dichiarazioni rese od al particolare *metus* in cui il terzo indiscutibilmente si trova allorquando sia sostanzialmente escusso durante le indagini (per non menzionare poi le ipotesi in cui il terzo possa avere convenienza a rilasciare dichiarazioni che sollevino la propria responsabilità, a carico di altri).

E' sin troppo palese come il sistema, così scaturente, sia del tutto inaffidabile ed incapace di fornire reali apporti cognitivi. Né potrebbe essere significativamente migliorato riconoscendo, come in ossequio al principio di parità delle armi dovrebbe farsi, alla parte privata la possibilità di depositare documenti riportanti dichiarazioni sostanzialmente testimoniali, poiché tale solo apparente bilanciamento di potestà non è comunque garanzia di affidabilità delle dichiara-

<sup>32</sup> Cfr. Comm. trib. reg. di Perugia, n. 526, del 24 ottobre 2000, in *Il fisco*, 2001, 10132.

<sup>33</sup> Comm. trib. regionale dell'Abruzzo, sez. staccata di Pescara, sez. IX, sent. n. 108 del 7 ottobre 2003, in *Boll. trib.*, n. 22/2003, 1657.

zioni rese, a causa della mancanza di controesame e talora persino per via della mancanza di conoscenza delle domande rivolte al terzo dichiarante<sup>34</sup>.

Altra parte della dottrina, poi, ritiene che l'assunto della Corte Costituzionale e, quindi, le successive pronunce, pongono di fronte ad una alternativa che non lascia spazio a mezze misure: o si nega qualsiasi valore probatorio alle dichiarazioni di terzi oppure si ammette che le stesse sono prove liberamente valutabili dal giudice al pari di tutte le altre, come tali anche da sole sufficienti a fondarne il convincimento soprattutto quando tali dichiarazioni siano molteplici e tutte convergenti a favore della ricostruzione dei fatti operata dall'Amministrazione finanziaria a sostegno della sua pretesa<sup>35</sup>.

La prima tesi non è sostenibile, in quanto sarebbe assurdo che la legge, mentre riconosce alla finanza, nell'espletamento dell'istruttoria amministrativa, la possibilità di avvalersi delle dichiarazioni di cui trattasi ponendole a fondamento dei propri atti impositivi, non consenta di attribuire alcun valore probatorio alle medesime in seno al processo istaurato dal contribuente, e sarebbe ancora più assurdo sposare identica tesi con riguardo alle dichiarazioni di terzi che il giudice tributario è a sua volta legittimato ad acquisire anche d'ufficio ai sensi del 1.º comma dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92.

Posto, invero, che alle dichiarazioni di terzi si deve riconoscere un valore probatorio pieno ed autonomo, fermo il potere di valutazione del giudice, ci si rende conto facilmente che non basta più porre l'accento sulla esigenza di celerità del processo tributario e su quella connessa di tutela degli interessi sostanziali nello stesso coinvolti per fugare ogni dubbio di legittimità costituzionale, ciò in primo luogo sotto il profilo della ragionevolezza di una disciplina che vieta, per converso, l'ammissibilità in tale processo della prova testimoniale.

In effetti, il sistema si appalesa illogico e sperequato nel momento in cui da un lato sacrifica la prova testimoniale e dall'altro riconosce efficacia probatoria

---

<sup>34</sup> Cfr. Muleo, *Diritto alla prova*, in *Rass. trib.*, n. 6/2002, 1999.

<sup>35</sup> Cfr. Russo, *Il divieto*, cit., 574; Russo-Franconi, *Il limitato valore probatorio delle dichiarazioni di terzi raccolte dalla Finanza*, in *Il fisco*, n. 43/2002, 6911, commento alla sent. della Cass., sez. trib., n. 3526 dell'11 marzo 2002, che precisano come la categoria degli argomenti di prova sia eterogenea, comprendendo sia vere e proprie fonti materiali di prova sia fatti secondari fonti di presunzione, e tuttavia vi è un dato che li accomuna, consistente nella loro origine processuale, nel loro riferirsi cioè a fatti rappresentativi o secondari che si formano in occasione del processo. Al contrario, le dichiarazioni di terzi sono mezzi di prova di formazione extraprocessuale e tanto basta per escludere che le si possa annoverare nella suddetta categoria. Un'ulteriore caratteristica degli elementi di prova, inoltre, è che essi sono necessariamente tipizzati, nel senso che essi in tanto possono operare alla stregua loro propria in quanto siano previsti come tali da un'esplicita previsione normativa, la quale, pertanto, opera alla stregua delle norme in tema di prova legale, collegando ad essi un'efficacia probatoria depotenziata e sussidiaria, risolvendosi nell'orientare il giudice allorché egli deve operare la valutazione del materiale probatorio immesso al processo. Orbene, una norma del genere manca per quanto attiene alle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione finanziaria, per cui sussiste un altro motivo, altrettanto decisivo ed assorbente, per escludere che al riguardo si possa parlare di mero argomento di prova.

a dichiarazioni di scienza, e quindi pur sempre di contenuto testimoniale, ma assunte senza le garanzie che sono proprie della prima.

Ciò è ancora più evidente nel caso in cui il contribuente contesti la veridicità delle dichiarazioni, in quanto, la stessa Corte Costituzionale, pur riconoscendo a queste ultime un valore probatorio ridotto ai minimi termini, non ha potuto fare a meno di ammettere che, nella situazione ipotizzata, la Commissione tributaria, ove le parti ne facciano richiesta, può e deve rinnovare, e se del caso integrare, l'attività istruttoria svolta dall'ufficio impositivo facendo uso degli ampi poteri inquisitori attribuiti ad essa dal 1.º comma dell'art. 7 citato.

Una simile opportunità diventa indubbiamente più concreta se si attribuisce valore probatorio alle dette dichiarazioni, in virtù del maggior interesse che finiscono per avere l'ufficio ed il contribuente all'accertamento della veridicità o meno della dichiarazione nella sua dignità di prova sufficiente in ordine all'accertamento dei fatti controversi. La conseguenza che si produrrebbe, è che tale istruttoria suppletiva è destinata ad allungare i tempi di durata del processo tributario più di quel che si verificherebbe se i terzi potessero essere ascoltati in udienza quali veri e propri testimoni.

Preso atto del diritto di ammissione ormai riconosciuto nel processo tributario alle dichiarazioni di terzi raccolte dalle stessa Amministrazione nella fase procedimentale, la Corte di Cassazione, poi, è intervenuta con riguardo al principio di uguaglianza tra le parti del processo, principio cardine in ambito tributario.

La Corte Costituzionale nella sentenza n. 18 del 12 gennaio 2000 aveva escluso che l'ammissibilità delle dichiarazioni trasfuse nel verbale potesse in qualche modo pregiudicare la posizione di parità della parti processuali e il diritto di difesa del contribuente. Dubbi in proposito erano già stati avanzati da una parte della dottrina<sup>36</sup>, la quale, con riguardo al principio della parità della armi in capo alle diverse parti del processo tributario, ritiene che il contribuente non può produrre in giudizio dichiarazioni di terzi, in quanto, a differenza di quanto avviene per gli uffici accertatori, nessuna norma consente al contribuente di addurre a suo favore dichiarazioni di scienza provenienti da soggetti terzi, non acquisite all'interno del processo nel rispetto delle forme contemplate in tema di testimonianza e pur tuttavia dotate di qualche efficacia probatoria.

Quanto alla possibilità che il contribuente possa chiedere al giudice di procedere all'acquisizione di dichiarazioni di terzi ritenute utili ai fini dell'accertamento della verità dei fatti, questa è garantita dal 1.º comma dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92. Però tale articolo, così come le singole leggi d'imposta consentono alle Commissioni e agli uffici di rivolgersi soltanto ad una circoscritta platea di soggetti, i quali risultano individuati in funzione precipua dell'interesse dell'Amministrazione finanziaria e, in specie, avendo riguardo o alla particolare veste del terzo o all'esistenza di un rapporto tra costui ed il contribuente rilevante ai

<sup>36</sup> Cfr. Russo, *Il divieto*, cit., 580.

fini dell'imposizione. La facoltà in questione, quindi, non può ritenersi idonea ad assicurare in sede processuale un'assoluta parificazione delle posizioni del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria, potendo il primo trovarsi pur sempre nella condizione di non essere in grado di contestare validamente il peso probatorio che vengono ad assumere nel giudizio le dichiarazioni di terzi raccolte dalla seconda in occasione dell'istruttoria amministrativa e da essa adottate a sostegno della propria pretesa. Con buona pace, pertanto, della parità delle armi alla quale offre presidio costituzionale l'art. 3 Cost., costituendo la medesima l'espressione in campo processuale del principio di uguaglianza.

In giurisprudenza, merita, poi, di essere citato l'orientamento della Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, secondo la quale la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (come l'atto di notorietà) nella teoria delle prove deve considerarsi una dichiarazione di terzo (o quando proviene dalla parte in giudizio, della stessa parte), ed assume quindi il valore proprio delle dichiarazioni provenienti da terzi, tenendo conto che l'atto di notorietà per la parte in cui il pubblico ufficiale assume direttamente attestazioni ha valore di prova legale, mentre per il contenuto delle dichiarazioni fatte dal dichiarante assume invece valore non già di prova legale, bensì di prova indiziaria, liberamente valutabile dal giudice.

All'ammissibilità nel processo tributario sia delle semplici dichiarazioni narrative, sia delle dichiarazioni rafforzate dalla forma dell'atto di notorietà, non urtano ostacoli di nessun genere, se non un'opinione tralaticia tramandata acriticamente, ed infatti il divieto della prova testimoniale nel giudizio tributario è esclusivamente un divieto processuale, perché il processo tributario è fondamentalmente scritto e non orale, e nella dinamica processuale non si appalesa opportuna la testimonianza (a discrezione del legislatore) solo per il suo modo di svolgersi, e non per incompatibilità d'ordine sostanziale attinenti al suo oggetto; altrimenti, del resto, non si spiegherebbe perché nel processo tributario possano utilizzarsi le presunzioni, che sarebbero vietate per l'art. 2729 c.c. quando la legge esclude la prova testimoniale, né perché possano ammettersi le dichiarazioni scritte di terzi contenenti testimonianze raccolte dall'ufficio fiscale e dalla Guardia di finanza, atteso che in un processo di parti fra loro pari, ciò che è consentito ad una parte deve consentirsi anche all'altra, pena l'incostituzionalità della norma.

Nel processo tributario deve ammettersi pienamente la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà prodotta dal contribuente a sostegno delle sue argomentazioni, con valore di prova indiziaria liberamente valutabile dal giudice, unitamente ad altre fonti di prova<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> Cfr. Comm. trib. reg. dell'Umbria, sez. VI, sent. n. 562 del 24 ottobre 2000, in *Boll. trib.*, n. 1/2001, 69, nel commento alla sentenza si afferma che ha fatto bene la Commissione tributaria regionale dell'Umbria ad ammettere la produzione da parte del contribuente dell'atto notorio (o della dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio), poiché se si consente agli uffici finanziari di

## VI. LA PARITÀ DELLE PARTI NEL PROCESSO

La Corte di Cassazione, infine, è intervenuta per cercare di evitare che l'ammissibilità delle dichiarazioni possa pregiudicare le insopprimibili esigenze difensive del contribuente e di uguaglianza delle parti che mal si conciliano con la possibilità riconosciuta solamente ad una delle parti in causa di far entrare nel giudizio con pieno valore probatorio elementi orali, raccolti senza la garanzia del contraddittorio, non potendosi ritenere sufficiente, per salvaguardare la formale parità di armi in giudizio, ridurre il valore probatorio di tali dichiarazioni a quello di semplici elementi indiziari, in quanto la loro valutazione è rimessa al libero convincimento del giudice che ben potrebbe fondare la sua decisione anche solo su tali dichiarazioni, ignorando completamente il fatto che sulla veridicità del loro contenuto non è mai stato instaurato un contraddittorio con il contribuente, cui sarebbe preclusa la possibilità di avvalersi delle controdeklarazioni di terzi.

Secondo la Suprema Corte, in attuazione dell'art. 111 Cost., è necessario riconoscere che al pari dell'Amministrazione finanziaria, anche il contribuente può introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale: queste hanno il valore di elementi indiziari che necessitano essere valutati assieme ad altri elementi<sup>38</sup>.

In particolare, per la Corte, in osservanza del principio delle parità delle parti –applicabile anche nel processo tributario– il giudice tributario deve prendere in considerazione le dichiarazioni extraprocessuali di persone informate dei fatti, sia che siano rese all'ufficio finanziario o alla Guardia di finanza, sia che siano rese al contribuente o a chi lo assiste; poiché in quest'ultimo caso non sussiste alcuna pubblica garanzia della provenienza e della fedele riproduzione della dichiarazione il giudice può acquisire tale garanzia attraverso l'esercizio dei poteri conferitigli dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92; se del caso incaricando la Guardia di finanza di procedere a raccogliere le dichiarazioni. Se la perplessità nell'ammettere le dichiarazioni nel processo fosse solo quello di salvaguardarne l'attendibilità, indebolita dalla mancanza in capo al terzo di una responsabilità penale, l'eventuale falsità delle dichiarazioni rese, l'instaurazione di un contraddittorio, finora troppo spesso negato al contribuente, sarebbe il tramite per una migliore conoscenza di quali siano i momenti significativi dell'intera vicenda.

E', infatti, evidente che la mancanza di responsabilizzazione del terzo rispetto alla veridicità delle informazioni fornite dovrebbe portare con sé la necessità di instaurare quantomeno un contraddittorio su di esse, con il conseguente beneficio non tanto delle posizioni delle parti autonomamente considerate, quanto piuttosto dell'accertamento della verità. Non si vede perché il diritto tributario

---

depositare i verbali contenenti dichiarazioni di terzi o del contribuente verificato deve consentirsi alla controparte di fare altrettanto, pena la palese violazione del principio di eguaglianza, che, sotto il profilo processuale, significa parità delle armi di difesa (artt. 3 e 24 Cost.).

<sup>38</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 5957 del 15 aprile 2003, in *Il Fisco*, n. 48/2003, 7606.

dovrebbe su questo punto discostarsi da altri settori dell'ordinamento in cui l'accertamento della verità diventa il valore supremo e l'effettiva parità delle parti e il pieno contraddittorio sui fatti oggetto del giudizio gli strumenti per perseguirlo. Esemplificativa di questa tendenza è stata la riforma della normativa sulle indagini difensive realizzata con la L. n. 397 del 7 dicembre 2000 che ha inserito nel libro V del Codice di procedura penale un titolo VI-*bis* intitolato «investigazioni difensive». Tale riforma prosegue il percorso del legislatore mirante a garantire un'effettiva parità tra accusa e difesa, soprattutto nella fase delle indagini preliminari, nelle quali la divaricazione tra i poteri del P.M. e quelli della difesa è particolarmente evidente.

Ovviamente, esula dal campo della presente indagine ogni ulteriore approfondimento su questo tema, tuttavia con esso sono stati profondamente potenziati i poteri di ricerca delle fonti di prova da parte della difesa, per far cessare quella che era una posizione di sostanziale disparità rispetto ad un organo comunque imparziale. In diritto tributario questa esigenza dovrebbe essere sentita in misura anche maggiore essendo le dichiarazioni di terzi trasfuse in un atto, il processo verbale di constatazione, che rappresenta il presupposto della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria, parte in causa. La realizzazione del contraddittorio in qualunque maniera essa sia resa possibile diventa essenziale per acquisire il maggior numero possibile di informazioni sul contenuto delle dichiarazioni stesse e sulla sua veridicità.

Per quanto riguarda il dato formale, appaiono del tutto condivisibili le affermazioni della Corte secondo cui solo la verbalizzazione delle dichiarazioni rese da terzi in un atto pubblico come il PVC è sicuramente fondamentale ai fini della riferibilità di esse al soggetto che le ha rese e, in termini di responsabilizzazione fornisce delle garanzie maggiori rispetto alle informazioni rese allo stesso contribuente o al suo difensore. Tuttavia se il problema fosse effettivamente solo questo, la soluzione è a portata di mano, in quanto tale ostacolo è, infatti, integralmente superabile grazie all'esercizio da parte della Commissione tributaria dei poteri conferitile dalla legge, eventualmente incaricando la Guardia di finanza di procedere a raccogliere le dichiarazioni di terzi.

C'è solo da chiedersi se in questo modo non siano caricati, sul processo tributario, quegli appesantimenti che la norma sul divieto della prova testimoniale tendeva ad evitare. Il contribuente dovrebbe, infatti, allegare un qualche evento per cui fosse rilevante l'interrogatorio del terzo, il giudice dovrebbe svolgere direttamente l'adempimento istruttorio, ovvero incaricare l'Amministrazione o la Guardia di finanza dall'adempimento istruttorio. E' chiaro che appare preferibile la prova testimoniale, la cui rilevanza in concreto dovrebbe comunque essere vagliata dal giudice<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 4423 del 26 marzo 2003, in *Rass. trib.*, n. 4/2003, 1410, con nota di Vignoli, *I poteri istruttori delle Commissioni come rimedio agli squilibri processuali derivanti dal divieto di prova testimoniale*.

Nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, con il valore probatorio 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, va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale beninteso, con il medesimo valore probatorio, dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa<sup>40</sup>.

Deve comunque riconoscersi che l'art. 7, comma 1.°, D.Lgs. n. 546/92, può dirsi garante dei fondamentali principi processuali, in particolare della condizione di parità, soltanto se la disposizione può essere letta nel senso che anche al soggetto contribuente vengono attribuiti tutti i poteri di allegazione che sono concessi all'Amministrazione finanziaria. In altre parole, la disposizione garantisce pari opportunità di prova se anche il contribuente può allegare al proprio ricorso la documentazione necessaria a rappresentare ogni possibile informazione o notizia ritenuta necessaria o semplicemente utile ai fini del decidere.

In particolare, se la raccolta di informazioni presso terzi non integra l'esperto della prova testimoniale ancorché ad effettuarla sia l'Amministrazione finanziaria, la disposizione deve garantire che anche il ricorrente può presentare alla Commissione tributaria un tale genere di prova allegando le dichiarazioni di terzi che abbiano come fine quello di rappresentare determinati fatti o circostanze. Solo in questo modo il contribuente può offrire al giudice in condizioni di parità quella che egli ritiene debba essere la rappresentazione delle circostanze di fatto atte a qualificare il rapporto tributario in contestazione<sup>41</sup>.

In conclusione, anche al contribuente va riconosciuta, in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti (articolo 111 Costituzione), la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, le quali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, come tali, devono essere valutate dal giudice, non potendo costituire, da sole, il fondamento della decisione, nel contesto probatorio emergente dagli atti<sup>42</sup>.

## VII. L'INTERVENTO DELLA CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO

A conclusione di questa analisi con riguardo alla non ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, merita di essere segnalata una sentenza della

<sup>40</sup> Cfr. Cass., sent. n. 4269 del 25 marzo 2002, in *Boll. trib.*, n. 22/2002, 1647.

<sup>41</sup> Cfr. Aiudi, *Giusto processo?*, in *Boll. trib.*, n. 4/2000, 314, nota alla sent. n. 18/2000 della Corte Costituzionale.

<sup>42</sup> Cfr. Cass., sent. n. 2942 del 10 febbraio 2006, in *Notiziario Fiscale dell'Agenzia delle Entrate*, del 7 marzo 2006.

Corte Europea dei Diritti dell'Uomo depositata il 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/01<sup>43</sup>, secondo la quale: *l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile.*

La pronuncia prendeva in considerazione la posizione di tale Jussila, finlandese di Tampere, il quale ricorreva alla Corte allegando di non essere stato in grado di difendersi in modo adeguato perché il sistema tributario in vigore in Finlandia non prevedeva, di norma, un'udienza pubblica, e conseguentemente la possibilità di ricorrere alla prova testimoniale, unico mezzo, secondo il contribuente, che gli avrebbe consentito di controinterrogare i funzionari che avevano curato l'accertamento.

La Corte, affrontando il problema posto specificamente dal ricorrente, ha concluso che l'assenza della pubblica udienza e la conseguente impossibilità di ricorrere alla prova testimoniale nel processo tributario sono da ritenersi compatibili con il principio dell'equo processo stabilito dalla Convenzione «solo se da tali divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente-contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile».

Nel caso di specie, tale pregiudizio è stato, in concreto, escluso, ma in linea di principio l'eventuale divieto generalizzato e irrimediabile si pone in insanabile contrasto con l'art. 6 della Convenzione che sancisce il principio del giusto processo.

Le conclusioni della Corte europea sono di tenore diametralmente opposto a quelle della Corte Costituzionale. Secondo quest'ultima, come visto in precedenza, il divieto della prova orale, quand'anche fosse l'unico mezzo possibile per contrastare la pretesa tributaria resta comunque legittimo in vista dell'assoluta specificità del processo tributario, secondo la Corte europea, invece, l'impossibilità di ricorrere alla prova testimoniale è in contrasto con l'equo processo europeo, salvo che il pregiudizio sia altrimenti rimediabile (con altra tipologia di prove o per altre ragioni).

Sebbene la Corte Costituzionale non si sia espressa adeguatamente e specificamente sul punto, l'ottica generale delle due motivazioni è sostanzialmente coincidente, trattandosi, nell'uno e nell'altro caso, di un vero e proprio confronto con il principio del processo giusto, secondo il canone europeo per la Corte europea di Giustizia, secondo quello nazionale per la Consulta, tanto più che il vigente art. 111 della Costituzione rappresenta soprattutto, se non esclusivamente, la traduzione normativa sul piano nazionale, proprio ed esattamente, dell'art. 6 della Convenzione.

---

<sup>43</sup> Cfr. Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sent. del 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/01, in *Rass. trib.*, n. 1/2007, 216.

In altri termini, la parità delle parti, tanto più con riferimento alla prova, è un'esigenza fondamentale, irrinunciabile e invalicabile sia per la Convenzione, come per la Costituzione italiana, e proprio per tale ragione dovrebbe trovare adeguata e indefettibile tutela da parte dell'una e dell'altra Corte Suprema<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Cfr. Fortuna, *Il divieto della prova testimoniale e il giusto processo tributario*, in *Il fisco*, n. 19/2007, 1-2715, secondo il quale, poi, ragionando sullo schema della Corte europea, la violazione dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e del principio dell'equo processo integra certamente anche la lesione di un diritto umano assoluto, identificabile sul piano nazionale nel quadro dell'art. 2 della Costituzione, aspetto questo neppure sfiorato dalla motivazione della pronuncia n. 18 del 2000 della Corte Costituzionale.