



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## VALENZA PROBATORIA DELLE DICHIARAZIONI RESE DAGLI INQUILINI IN SEDE EXTRA-PROCESSUALE E DIVIETO DI PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO\*

di Valentina Zampaglione (\*)

### *Abstract*

*The intent of the work is to analyze the Court position about the admissibility and the probative value of the statements made by the tenants and, more generally, by third parties out of the process.*

*After describing briefly the story of the judicial case, the discussion focuses on important principles declared by the Court in relation to the scope of the prohibition of testimonial evidence ex art. 7 D.lgs. n. 546/92 and to the difficulties of the protection system (the different position of the taxpayer compared to the Financial administration or the power given to the judges to decide the difficult distinction between proof and evidence).*

*In the final part, the work remembers us the important CEDU' statement of the 2006 and points out the necessity of a processual solution to ensure effectively the rights of defense of the taxpayer.*

*Il presente lavoro analizza la recente sentenza con cui la Corte di cassazione si è pronunciata in ordine alla valenza probatoria delle dichiarazioni rese dagli inquilini in sede extra-processuale.*

*Premessi brevi cenni alla vicenda processuale, l'analisi si incentra sulle importanti problematiche della portata del divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7, comma IV, del D.lgs. 546/1992 e dell'ammissibilità e della valenza probatoria delle dichiarazioni dei terzi rese in sede extra-processuale, mettendo in luce gli aspetti più discutibili del sistema di tutela come il differente grado di difficoltà per l'amministrazione finanziaria e il contribuente di veicolare le dichiarazioni nel processo o la difficile distinzione tra indizio e prova rimessa all'arbitrio dei giudici di merito.*

*Nella parte conclusiva è evidenziata la necessità di una soluzione processuale che, sulla scia della recente dichiarazione CEDU, garantisca in maniera effettiva il diritto di difesa del contribuente.*

\*Dottoranda di ricerca in Diritto tributario, Università degli Studi di Napoli Federico II

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. La vicenda giudiziaria – 3. Decisione e motivazione della Suprema Corte; 4. La normativa di riferimento: il divieto di prova testimoniale – 5. Valenza probatoria delle dichiarazioni rese dai terzi in sede extra-processuale – 6. Riflessioni conclusive

## **1. Premessa**

I giudici della Corte di Cassazione con la sentenza n. 16223 depositata il 16 luglio 2014, hanno riconosciuto valore indiziario alle dichiarazioni rese in sede extra-processuale dagli inquilini (ancorché non totalmente estranei al giudizio) e raccolte dalla G.d.F. nel verbale di constatazione.

In vero, i giudici di legittimità, richiamando un consolidato orientamento in materia, hanno ribadito l'utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuale con la valenza probatoria proprio degli indizi, ove trasfuse nel processo verbale di constatazione a sua volta recepito dall'avviso di accertamento. Esse, dunque, sono inidonee a fondare da sole il convincimento del giudice ma laddove rivestono i caratteri della gravità, precisione e concordanza danno luogo alle presunzioni semplici di cui all'art. 2729 c.c., generalmente ammissibili nel processo tributario. Invero, il divieto di prova testimoniale di cui all'art. 7, co. IV del D.lgs. n. 546/92 limiterebbe i soli poteri del giudice tributario e non anche quelli degli organi di verifica; esso, pertanto, va riferito alla sola prova testimoniale tipica caratterizzata dalla diretta assunzione da parte del giudice, dalla formulazione di specifici capitoli e preceduta da un giuramento del teste.

## **2. La vicenda giudiziaria**

I giudici della Corte di Cassazione hanno accolto il ricorso proposto dell'Agenzia delle entrate avverso la decisione del CTR delle Marche che, confermando la decisione del giudice di prime cure, aveva annullato gli avvisi di accertamento emessi dalla stessa Agenzia per il recupero di una maggiore imposta irpef da redditi da locazioni di immobili. Invero, i giudici d'appello, rilevata la conformità dei redditi da fabbricati dichiarati rispetto agli importi contenuti nei contratti di locazione, avevano sostenuto che l'accertamento per poter scardinare e rettificare i redditi dichiarati avrebbe dovuto basarsi su elementi gravi, precisi e

concordanti ai sensi dell'art. 2729 c.c. e non esclusivamente su dichiarazioni rese da inquilini, tra l'altro non totalmente terzi in quanto direttamente interessati.

La ricorrente Agenzia delle entrate nel giudizio innanzi alla Corte di Cassazione ha sostenuto l'infondatezza della decisione della CTR per la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, co. I e III, nonché dell'art. 2697 c.c. in ragione dell'omessa ed adeguata valutazione di ulteriori elementi posti a fondamento della rettifica (quali la palese irrisorietà e discrepanza dei canoni di locazione dichiarati rispetto ai valori di mercato, l'esistenza di altri contratti stipulati dalla stessa contribuente per appartamenti siti nello stesso stabile e corrispondenti all'effettivo prezzo di mercato, etc.).

### 3. Decisione e motivazione della Suprema Corte

Il gravame è stato accolto dalla Suprema Corte che ha cassato la pronuncia di secondo grado e rinviato per nuovo esame ad altra sezione della CTR della Marche.

I giudici di legittimità hanno argomentato la propria decisione richiamando quel consolidato orientamento giurisprudenziale che, nonostante il divieto di prova testimoniale, ammette nel processo tributario l'utilizzo delle dichiarazioni del terzo acquisite dalla G.d.F., ove trasfuse nel processo verbale di constatazione a sua volta recepito dall'avviso di accertamento. A tali dichiarazioni, ad avviso dei giudici di legittimità, va riconosciuto un mero valore indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice unitamente ad altri elementi, ma laddove presentano i caratteri di gravità, precisione e concordanza danno vita a presunzioni semplici di cui all'art. 2729 c.c., generalmente ammissibili nel contenzioso tributario.

Alla luce di tali principi, la Suprema Corte ha accolto il gravame in quanto « il giudice *a quo* avrebbe dovuto procedere all'esame di tutti gli indizi disponibili posti a fondamento e motivazione degli avvisi al fine di stabilire, con giudizio di merito, logicamente e congruamente motivato, l'eventuale sussistenza dei caratteri di gravità, precisione e concordanza in presenza dei quali la pretesa erariale sarebbe fondata ».

La suprema Corte ha, poi, dichiarato assorbito il secondo motivo di gravame con cui era l'Agenzia denunciava la violazione dell'art. 366 bis c.p.c. per aver omesso di fornire adeguata motivazione sul motivo di appello con cui era stata censurata la pronuncia di primo grado per aver erroneamente ritenuto che gli avvisi di accertamento si basavano esclusivamente

sulle dichiarazioni di terzi.

#### 4. La normativa di riferimento: il divieto della prova testimoniale

Il processo tributario si configura come un processo essenzialmente scritto in cui il convincimento del giudice si fonda su prove in prevalenza documentali, e ciò essenzialmente per l'esigenza di speditezza insita a tale procedimento, per la natura potestativa del rapporto d'imposta e, soprattutto, per la sfiducia nei confronti dei possibili testimoni che, in quanto essi stessi contribuenti, potrebbero essere influenzati nelle loro dichiarazioni da una sorte di favore nei confronti della parte privata piuttosto che dell'amministrazione.<sup>1</sup>

Invero, all'art. 7, comma IV, del D.lgs. 546/1992, è posto un espresso divieto di prova testimoniale e giuramento<sup>2</sup> che ha fatto interrogare la dottrina<sup>3</sup> e la giurisprudenza circa

<sup>2</sup> L'art. 7, comma 4, D. Lgs. n. 546/92 dispone che «non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale». Al riguardo si precisa che il divieto di prova testimoniale è stato sancito per la prima volta con la modifica dell'art. 35, comma 5°, del D.P.R. n. 636/1972 ad opera del D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739. Nel precedente regime del contenzioso tributario l'ammissibilità come mezzo di prova della testimonianza era considerata plausibile. Sul punto si veda il *Commentario breve alle leggi del processo tributario* di CONSOLO e GLENDI, Cedam, 2008, para. VIII, del commento all'art. 7, laddove viene citato il parere favorevole di Maffezzoni e quello contrario di Micheli.

<sup>3</sup> In dottrina, avverso il mantenimento del divieto di cui all'art. 7 del decreto sul contenzioso tributario, senza pretesa di esaustività, si rinvia a BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Milano, 1942, ID., *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in "Dir. e Prat. Trib.", 1983, I, pag. 1630; A. COMELLI, *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in corr. trib., 2013, pag. 637 ss., G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, Cedam, 2005; A. COLLI VIGNARELLI, *La cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in Rass. Trib., 2008, pag. 1888 ss.,

P. COPPOLA, *L'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario: un primo passo verso l'espressa abolizione del divieto di cui all'art. 7, D.lgs. n. 546/92*, in *Innovazione e Diritto*, 2013, IV., MANZON, *Processo tributario e costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in "Riv. Fir. Trib.", 2001, pag. 1095; A.E. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in Rass. Trib., 2012, pag. 93 e ss., A. MARCHESELLI, *L'ineffettività del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in "Corr. Trib.", 22, 2010, pagg. 1776 e seguenti; ID., *Asimmetrie nel diritto alla "prova" tra fisco e contribuente e diritto di difesa*, in "Giust. Trib.", 2007; ID., *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario*, in Dir. e Prat. Trib., 2003, II; MOSCHETTI G., *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale*, in "Dir. e Prat. Trib.", 1999, II, pagg. 18 e seguenti, anche con riguardo al profilo della violazione del principio di capacità contributiva; S. MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in Rass. Trib., 2002, pagg. 1989 e seguenti; PISTOLESI, *L'efficacia probatoria delle informazioni rese da terzi nel processo tributario*, in "Corr. Trib.", 2007, pagg. 2360 e seguenti; F. PAPARELLA, *Le dichiarazioni di terzi e la prova testimoniale. Profili sistematici, in il processo tributario* a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Padova, 2008, pag. 213 ss., P. RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in "Rass. Trib.", 2000, pagg. 568 e seguenti; ID., *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in "Riv. Dir. Fin. E Sc. delle Finanze", 1989; SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di Tesaurò, Milano, 1988, pagg. 507 ss., F. TESAURÒ, *Giusto processo e processo tributario*, in rass. Trib. 2006, pag. 22 ss.. L.TOSI, "Testimonianza orale" e

L'utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni extra-giudiziali rese da soggetti terzi al giudizio. Sul punto la Suprema Corte, con un orientamento piuttosto uniforme, richiamato dalla sentenza in rassegna, ha più volte sottolineato che il divieto di prova testimoniale di cui all'art. 7 del predetto decreto non pregiudica l'uso da parte del giudice tributario delle dichiarazioni di soggetti terzi acquisite dalle parti processuali, in quanto il suddetto divieto va riferito alla sola prova testimoniale nella sua accezione "tipica" caratterizzata dall'oralità, dall'iniziativa di parte, dalla formulazione di capitoli e dal preliminare giuramento dei testi;<sup>4</sup> siffatta disposizione, inoltre, ha evidenziato la Suprema Corte, presenta una valenza esclusivamente processuale e pertanto va riferita ai soli poteri istruttori delle Commissioni tributarie e non anche ai poteri degli organi di verifica per cui « le dichiarazioni dei terzi raccolte da verificatori o finanziari e inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione, hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e come tali sono pienamente utilizzabili quali elementi di convincimento del giudice »<sup>5</sup>. Invero, in applicazione dell'art. 51, n. 4), D.P.R. n. 633 del 1972, in corso di verifica, l'Ufficio può « invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relative a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevuti ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse »; ed ancora l'art. 32, n. 8-bis), del D.P.R. n. 600 del 1973, consente all'Ufficio « di invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire chiarimenti relativi ». Sussiste, dunque, un forte divario tra la fase della verifica e quella del giudizio: i verificatori, durante le verifiche, hanno la possibilità di raccogliere dichiarazioni ovvero informazioni da soggetti terzi che siano utili all'Amministrazione finanziaria per condurre le proprie indagini tributarie; durante l'eventuale giudizio, invece, a meno che le dichiarazioni introdotte dall'Amministrazione finanziaria non siano messe in discussione dal contribuente, il giudice non può verificare quanto dichiarato dai soggetti terzi in questione, non essendo appunto ammessa la prova testimoniale nel processo tributario. Pertanto, la limitazione prescritta dal legislatore interessa la sola narrazione dei fatti resa da un terzo previo giuramento e non anche le dichiarazioni rese nell'ambito di un'attività istruttoria che

*"testimonianza scritta" nel processo tributario*, in riv. Dir. Trib., 2010, I, pag. 761 ss..

<sup>4</sup> Cfr. Cass. n. 14774/2000, in Bollettino tributario d'informazioni 2001 n. 20; Cass. n. 16223/2014.

<sup>5</sup> Cfr. Cass. n. 21813/2012; Cass. n. 16223/2014.

assurgono a meri indizi suscettibili di valutazione da parte del giudice.

Tale orientamento giurisprudenziale è stato avvallato anche dalla Corte Costituzionale<sup>6</sup> che con la sentenza n. 18/2000, nel confermare la costituzionalità dell'art. 7 del D.lgs. 546/92, ha espressamente statuito che il divieto di prova testimoniale in esso previsto « non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale» e che « tali attestazioni rappresentano elementi indiziari, i quali mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli il fondamento della decisione »; ed inoltre ad avviso della stessa Corte «va necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuale », dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, per garantire l'effettivo principio « della parità delle armi processuali » nonché l'effettività del diritto di difesa.<sup>7</sup> D'altra parte «l'esclusione della prova per testi è frutto di una precisa scelta legislativa giustificata dalla peculiarità della materia tributaria e dalla sostanziale inutilità di una prova priva dell'attendibilità della prova documentale ». <sup>8</sup>

<sup>6</sup> La Corte costituzionale ha reiteratamente negato l'incostituzionalità del divieto di prova testimoniale per la violazione delle norme sancite negli artt. 3, 24, 111 Cost., di volta in volta evocate quali parametri di costituzionalità dai giudici rimettenti, rilevando che non sussiste un principio costituzionale che imponga l'uniformità di rito tra le diverse tipologie di processo, e che il legislatore nella sua discrezionalità è ritenuto libero di stabilire regole diverse, anche con riferimento al novero dei mezzi di prova ammissibili, in funzione delle peculiari caratteristiche e tradizioni delle singole giurisdizioni. Il divieto di prova testimoniale sarebbe, pertanto, giustificato dalla spiccata specialità del contenzioso tributario, avente carattere scritto e documentale, a sua volta connessa alla formazione del giudice e alla natura del rapporto oggetto del giudizio. Il divieto di prova testimoniale, rileva, infine, la Corte, non contrasta con il principio della "parità delle armi" processuali (artt. 3 e 24 Cost.), in quanto le dichiarazioni dei terzi raccolte nella fase procedimentale dall'amministrazione finanziaria hanno, in quanto al loro contenuto, valore meramente indiziario e non di prova. Costituiscono, pertanto, argomenti di prova liberamente valutabili dal giudice tributario, non essendo idonei di per sé a costituire il fondamento della decisione. Ed inoltre, non bisogna dimenticare che al contribuente è riconosciuta la possibilità di contrapporre a tali asserzioni, trasfuse in forma documentale nei pvc o negli avvisi di accertamento, altre dichiarazioni di segno contrario a sostegno delle proprie ragioni. In merito, poi, alla violazione dell'art. 24 Cost., secondo la Corte, tale divieto non sarebbe lesivo del diritto di difesa, poiché «il solo fatto dell'esclusione di un mezzo di prova come quello della testimonianza non costituisce di per sé violazione del diritto di difesa». Infine, continua la Corte, non può ritenersi in contrasto neppure con il principio della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., riguardando tale principio la disciplina sostanziale del sistema tributario e non la disciplina del processo.

<sup>7</sup> Cfr. Corte Costituzionale sentenza n. 18/2000.

<sup>8</sup> Cfr. Cass. ordinanza n. 395/2007.

## 5. Valenza probatoria delle dichiarazioni rese dai terzi in sede extra-processuale

Ripercorrendo le principali pronunce emesse nel corso degli anni dalla Suprema Corte è possibile riscontrare un orientamento piuttosto uniforme<sup>9</sup> volto ad ammettere l'utilizzabilità delle dichiarazioni rese dai terzi in sede extra processuale ove trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento. Più precisamente è opinione della Suprema Corte che 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 - fermo il divieto di ammissione della "prova testimoniale" - con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (dichiarazione sostitutive di atto notorio) dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione;<sup>10</sup> dunque, in forza del principio della parità delle armi processuali nonché dell'effettività del diritto di difesa « ben può il contribuente produrre in giudizio dichiarazioni di terzi »<sup>11</sup> il cui valore probatorio « è pari a quello delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria ».<sup>12</sup> Pertanto, sia le dichiarazioni portate in giudizio dall'Amministrazione<sup>13</sup> che quelle adottate dal contribuente<sup>14</sup> hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari<sup>15</sup> (e non di prova piena) e sono inidonei da soli a costituire

<sup>9</sup> Anche le corti di merito sono ormai saldamente attestate sulla possibilità di produrre nel giudizio tributario dichiarazioni di terzi. Sul punto vedi Ctr Puglia 94/2007, Ctr Lombardia 92/2008, Ctr Puglia 231/2012 e Ctr Firenze 89/2011.

<sup>10</sup> Cfr. Cass. n. 2942/2006; Corte Costituzionale 18/2000.

<sup>11</sup> Cfr. Cass. n. 4269/2002; Cass., sez. trib., del 16 aprile 2008, n. 9958.

<sup>12</sup> Cfr. Cass., sez. trib., del 17 giugno 2008, n. 16348; Cass., sez. trib., del 14 gennaio 2011, n. 767.

<sup>13</sup> Cfr. Cass. n. 5957/2003; Cass. n. 16032/2005; Cass. n. 11221/2007; Cass. n. 14055/2011.

<sup>14</sup> Cfr. Cass. n. 4269/2002; Cass. n. 9958/2008; Cass. n. 10261/2008; Cass., sez. trib., del 27 marzo 2013, n. 7707.

<sup>15</sup> In dottrina, si registra un diversificato ventaglio di posizioni sull'utilizzabilità e sul valore delle dichiarazioni prodotte in forma documentale. Accanto a chi condivide le conclusioni a cui giunge la Corte costituzionale, si ravvisano posizioni contrarie ad attribuire alle suddette dichiarazioni il valore probatorio attenuato tipico degli indizi o degli argomenti di prova, riconoscendovi, invece, il valore di prova piena. Sarebbero, pertanto, sufficienti a fondare da sole il convincimento del giudice, soprattutto ove siano molteplici e tutte concordanti a favore della pretesa elaborata dall'amministrazione; in tale senso, MENTI, *Utilizzo delle dichiarazioni dei terzi nell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva*, in Dir. e "Prat. Trib.", 2002, II, pagg. 956 e seguenti; A. MARCHESELLI, *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario*, cit., pagg. 443 e seguenti; P. RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario*, cit., pagg. 574 e seguenti. Altri, infine, depongono tali dichiarazioni di qualsivoglia valore probatorio (cfr. MOSCHETTI, *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non*

prova dei fatti rappresentati, ma in grado di concorrere, con altri elementi a fondare il convincimento del giudice.<sup>16</sup> Laddove tali dichiarazioni rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'articolo 2729 c.c. danno luogo a presunzioni semplici ai sensi degli artt. 39 del D.P.R. n. 600/1973 e 54 del D.P.R. n. 633/1972;<sup>17</sup> invero, nel contenzioso tributario, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non trova applicazione il disposto dell'art. 2729 c.c., comma II, che fa discendere dal divieto di ammissione della prova testimoniale l'inammissibilità della prova per presunzioni.<sup>18</sup>

Ma vi è di più. La Suprema Corte ha sostenuto l'utilizzabilità in sede processuale anche delle dichiarazioni dei terzi rese in assenza di contraddittorio in quanto indizi che possono concorrere a formare il convincimento del giudice, salva la concreta verifica dell'attendibilità del dichiarante;<sup>19</sup> dall'altra parte la stessa Corte Costituzionale nel 2000 ha precisato che<sup>20</sup> «l'assenza di contraddittorio non pregiudica il diritto di difesa del contribuente che può sempre contestare la veridicità delle dichiarazioni dei terzi poste a base della pretesa impositiva nonché introdurre, in applicazione dei principi processuali di cui all'art. 111 Cost., a sua volta contro-dichiarazioni di analoga natura, parimenti soggette al prudente apprezzamento della commissione tributarie».

Non bisogna dimenticare, tuttavia, che il giudice è sempre tenuto a motivare l'inutilizzazione delle dichiarazioni del terzo. Infatti, «in osservanza del principio delle parità delle parti 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».<sup>21</sup> Qualora i giudici tributari non ritengano probanti di per sé le dichiarazioni di terzi prodotte dal contribuente in giudizio a sostegno delle proprie ragioni, ben può richiamarsi il contenuto del primo

---

*utilizzabile nel processo tributario*, in Dir. e Prat. Trib., 1999, cit., pag. 36.

<sup>16</sup> Il giudice, cioè, deve tener conto di tali dichiarazioni valutandole insieme agli altri elementi come la prova logica, la documentazione acquisita, la mancata contestazione dell'Amministrazione finanziaria, etc..

<sup>17</sup> Cfr. Cass. n. 903/2002; Cass. n. 4472/2003; Cass. n. 9402/2007; Cass. n. 16845/2008; Cass. n. 3573/2010; Cass. n. 5851/2011; Cass. n. 16223/2014.

<sup>18</sup> Cfr. Cass. n. 22804/2006, Cass. n. 12210/2002.

<sup>19</sup> Cfr. Cass. n. 21813/2012.

<sup>20</sup> Cfr. Corte Costituzionale n. 18/2000.

<sup>21</sup> Cfr. Cass., sez. trib., del 26 marzo 2003, n. 4423.

comma dell'art. 7 del D. Lgs. 546/1992,<sup>22</sup> chiedendo che la competente Commissione Tributaria faccia uso degli ampi poteri riconosciuti da tale disposizione, rinnovando ed integrando l'istruttoria svolta dall'ufficio e, quindi, convocando espressamente le parti dell'atto notorio al fine di acquisire ulteriori chiarimenti e informazioni.<sup>23</sup>

Al riguardo si sottolinea che l'uso che le Commissioni fanno di tali poteri è discrezionale, ma, quando la situazione probatoria è tale che non possa pronunciarsi una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio alcune prove, l'esercizio dei suddetti poteri si configura come un dovere, il cui mancato assolvimento, se non motivato, deve considerarsi illegittimo.<sup>24</sup>

## 6. Riflessioni conclusive

La sentenza in rassegna si pone perfettamente in linea con il consolidato orientamento giurisprudenziale che, sulla scia della pronuncia della Corte Costituzionale n. 18/2000, attribuisce valore indiziario alle dichiarazioni dei terzi rese in sede extra giudiziale e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito nell'avviso d'accertamento. Tuttavia, la presente pronuncia non risulta priva di portata innovativa: essa, riconoscendo valore indiziario anche alle dichiarazioni rese da soggetti non totalmente terzi al giudizio, quali gli inquilini, testimonia la tendenza della Suprema Corte di voler ulteriormente estendere i confini dell'utilizzabilità nel processo tributario delle dichiarazioni extraprocessuali. Un ulteriore conferma di tale tendenza è riscontrabile anche nella recente pronuncia con cui la Suprema Corte ha sostenuto l'utilizzabilità delle dichiarazioni rese da terzi anche per dimostrare l'inesistenza di un'operazione commerciale purché inserite o trascritte in un processo verbale di contestazione ovvero allegate all'avviso di accertamento.<sup>25</sup>

Tuttavia preme evidenziare che, nonostante siano ammesse nel processo tributario con la

<sup>22</sup> Il comma 1 dell'art. 7 del D. Lgs. 546/1992 stabilisce che: « 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>23</sup> Cfr. Corte Costituzionale 18/2000.

<sup>24</sup> Cfr. Cass., sez. trib., del 15 gennaio 2007, n. 673.

Le ragioni del mancato intervento del giudice, restano soggette all'ordinario sindacato di congruità e sufficienza della motivazione della sentenza rispetto al contenuto dell'art. 36 del D.lgs. n. 546/92.

<sup>25</sup> Cfr. Corte Cass. n. 15331/2014.

stessa valenza probatoria le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale raccolte tanto dall'Amministrazione finanziaria quanto dal contribuente, di fatto sussistono differenti gradi di difficoltà in ordine al loro ingresso in sede processuale: invero mentre l'ingresso delle dichiarazioni dei terzi utilizzate dall'amministrazione finanziaria è reso agevole dalla loro immissione nei verbali e negli altri documenti redatti da pubblici ufficiali (e confluiti in modo diretto o *per relationem* all'interno degli atti impositivi), quelle utilizzabili dal contribuente devono essere veicolate attraverso strumenti come l'atto notorio, la dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio (o di notorietà) o la perizia giurata la cui ammissibilità è, tuttavia, incerta in giurisprudenza<sup>26</sup> e la cui acquisizione<sup>27</sup> non è sorretta dall'attribuzione di uno specifico potere. Inoltre, non bisogna dimenticare che tali dichiarazioni per essere oggetto di valutazione debbono provenire da un soggetto terzo e vertere su fatti, stati e qualità

<sup>26</sup> In campo tributario, la Corte di Cassazione non ha esitato a dichiarare priva di efficacia probatoria in sede giudiziale la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ravvisandone un "ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 546 del 1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario, eludendo il divieto di giuramento e prova testimoniale, un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo". Cfr. Cass. n. 703/2007; Cass. n. 16348/2008. Alla base di tale orientamento vi è il convincimento che sarebbe quanto meno necessario distinguere caso per caso per stabilire se le dichiarazioni vengono rese o meno da soggetti qualificati e le differenti condizioni o situazioni di fatto in cui vengono rilasciate. In taluni casi si è ritenuto legittimo l'utilizzo di dichiarazioni dei terzi perché ben informati dei fatti, non aventi interessi particolari a voler pregiudicare la posizione della controparte; in altri casi la giurisprudenza ha ritenuto confermata la realtà dei fatti sulla base di prove testimoniali raccolte in sede civile o penale (Cass. n. 5747/2010), anche se a favore del contribuente (cass. n. 8037/2013).

Tale assunto è chiaramente contrario alla lezione della Corte costituzionale. Le dichiarazioni dei terzi, sia quelle utilizzate dall'amministrazione finanziaria che quelle utilizzabili dal contribuente, non hanno, infatti, nulla a che vedere con la prova testimoniale. Quest'ultima, a differenza delle prime, si forma necessariamente nel processo, prevede la garanzia della *cross-examination* ed è assistita da una solenne e formale procedura. Per una sua confutazione si rinvia per tutti a M. FANNI, *Le dichiarazioni sostitutive di atto notorio nel processo tributario*, in "Rass. Trib.", 2009, pagg. 1361 e seguenti; MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale*, cit., 1996. Si v. anche BESSO, *Prova dei fatti e dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà*, in "Riv. Dir. Process.", 2000; MAGNONE CAVATORTA, *in tema di utilizzabilità dei fatti notori nel processo tributario*, in "Riv. Giur. Trib.", 2000. Lo stesso Giudice di legittimità ha ammesso a favore del contribuente, in virtù dei principi del giusto processo (art. 111 cost.), con particolare riguardo al principio della "parità delle armi" processuali, la possibilità di introdurre in giudizio dichiarazioni extra-processuali del terzo a proprio favore verbalizzate in atti notori o in dichiarazioni sostitutive di atti notori, aventi valore indiziario. Cfr. Cass., n. 4269 del 2002; Cass., n. 4423 e 5957 del 2003; Cass., n. 10261 del 2008.

<sup>27</sup> Sulla non equivalenza tra il potere di acquisire informazioni da terzi in sede procedimentale da parte dell'amministrazione finanziaria e la mera possibilità di produrre in giudizio contro-dichiarazioni scritte di terzi da parte del contribuente v. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., pagg. 295-298. L'Autore rileva in modo del tutto condivisibile che, a fronte del potere autoritativo dell'amministrazione di "raccolgere le informazioni, potere che ha anche il giudice nell'escutere il testimone", il contribuente non può opporsi al rifiuto di rilasciare dichiarazioni del terzo. Ne consegue, da una parte che "solo la prova testimoniale fornita in giudizio previa convocazione del giudice e non la produzione di dichiarazioni scritte, costituisce l'esatto equivalente in giudizio del potere degli uffici di raccogliere informazioni presso terzi" e, dall'altra, che "le norme sui poteri istruttori e quelle sull'accertamento che le richiamano debbano essere interpretate nel senso che le mere informazioni non siano utilizzabili da sole per fondare l'accertamento, ma solo unitamente a dati documentali", pena la loro incostituzionalità.

giuridicamente rilevanti in materia fiscale<sup>28</sup> in quanto la giurisprudenza non attribuisce alcun valore probatorio all'atto notorio o alla dichiarazione sostitutiva proveniente dallo stesso contribuente.<sup>29</sup> Alle dichiarazioni rese da funzionari, militari o civili, dell'amministrazione finanziaria è, invece, riconosciuta "pubblica fede", considerata la natura impersonale della stessa. Si ritiene, infatti, che il rapporto di immedesimazione organica che lega il titolare della funzione con il suo ufficio non fa venire meno la sua terzietà, intesa non come equidistanza dagli interessi coinvolti, ma come estraneità alla realizzazione del presupposto d'imposta.

Da ultimo si sottolinea che il principio fissato dalla Corte Costituzionale e dalla Cassazione, e cioè la valenza probatoria ridotta a quella del semplice indizio, lascia ampio margine alla discrezionalità applicativa dei singoli giudici di merito stante la difficoltà di tracciare una linea di demarcazione netta e precisa – come invece imporrebbe la teoria processualistica – tra prova ed indizio.<sup>30</sup>

<sup>28</sup> Le dichiarazioni della stessa parte sono considerate tautologiche ed autoreferenziali e configurano una sorta di giuramento atipico bandito dal rito tributario. Nessun contribuente può costituire titoli di prova a favore di se stesso. Le dichiarazioni o i documenti provenienti dallo stesso contribuente sono suscettibili semmai di costituire in giudizio titoli di prova contro lo stesso, sebbene non con valenza in senso tecnico confessionaria, in virtù del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Soltanto nel caso di dichiarazione di imposta, di cui viene, infatti, esclusa la natura confessionaria, il contribuente può avvantaggiarsi dei dati e delle scelte comunicate all'amministrazione finanziaria richiedendo, ove ne sussistano i presupposti, il rimborso delle imposte indebitamente corrisposte. Relativamente alla dichiarazione d'imposta Cfr. per tutti S. SAMMARTINO, *La Dichiarazione d'imposta*, in Trattato di Diritto Tributario di A. Amatucci (diretto da), Padova, Cedam, 1994, pagg. 3 e seguenti; C. MAGNANI, *Dichiarazione tributaria*, in "Digesto disc. Pubbl. (sez. comm.)", IV, Utet, 1989. In giurisprudenza si v. Corte di Cassazione, sez. unite, 25 ottobre 2002, n. 15063, in banca dati "fisconline" (che riassume efficacemente le principali teorie sulla natura giuridica della dichiarazione d'imposta). Sulle pronunce nn. 1650 e 587 v. il commento di S. MULEO, *È ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità?*, in "Corr. Trib.", 10, 2010, pagg. 745 e seguenti.

<sup>29</sup> Cfr. Cass., SS.UU., 14 ottobre 1998, n. 10153 che distingue tra auto-dichiarazioni rilasciate da una delle parti processuali, alle quali non riconosce alcuna valenza probatoria e dichiarazioni scritte rese da terzi, alle quali attribuisce indirettamente efficacia.

<sup>30</sup> Il convincimento del giudice non potrebbe, come abbiamo già detto, basarsi su un semplice indizio che andrebbe invece supportato da altri elementi ed altre prove: nonostante ciò, nella pratica, si rilevano sentenze che si basano solo sul contenuto delle dichiarazioni di terzi poste dall'amministrazione a base del proprio atto. Spesso l'indagine dei giudici si sofferma sulla posizione soggettiva della persona da cui proviene la dichiarazione: se questa è ritenuta, per vari elementi, "attendibile", allora questi basano il loro convincimento solo sul contenuto della dichiarazione resa, anche se alla stessa continua ad essere attribuito – in teoria, come si legge spesso nelle motivazioni delle sentenze – valore indiziario. Emblematiche, in tal senso, alcune decisioni della soppressa Commissione Centrale, dove si è ritenuto legittimo l'utilizzo della dichiarazione di terzo "qualora le informazioni provengono da persone ben informate dei fatti, non aventi interessi particolari a voler pregiudicare la posizione dell'altra parte". Cfr. per tutti S. SAMMARTINO, *La Dichiarazione d'imposta*, in Trattato di Diritto Tributario di A. AMATUCCI (diretto da), Padova, Cedam, 1994, pagg. 3 ss.; C. MAGNANI, *Dichiarazione tributaria*, in "Digesto disc. Pubbl. (sez. comm.)", IV, Utet, 1989. In giurisprudenza si v. Corte di Cassazione, sez. unite, 25 ottobre 2002, n. 15063, in banca dati "fisconline" (che riassume

Alla luce di tali osservazioni, si rende necessario trovare una soluzione processuale che garantisca in maniera effettiva il diritto di difesa del contribuente, soprattutto laddove non sia possibile per questi fornire con un mezzo alternativo alcuna prova contraria valida alla pretesa avanzata dall'amministrazione: si pensi ai casi in cui il contribuente non riesca a dimostrare il suo comportamento incolpevole (ad es. per il furto di documenti contabili) o l'imprevedibilità o l'estraneità di un dato fatto alla sua volontà o il verificarsi di eventi di forza maggiore. E ciò in linea con quanto statuito dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel famoso caso *Jussilia contro Finlandia* (decisione n. 75053/2006) per cui «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». In particolare alla luce del caso *Jussilia*, al di là del vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale sulla riconducibilità o meno dei procedimenti tributari all'art. 6 della CDFUE<sup>31</sup> e sull'ambito di copertura interna assicurata dal parametro d'integrazione delle norme di fonte convenzionale-europea,<sup>32</sup> l'ammissione della prova testimoniale si imporrebbe nei procedimenti tributari aventi finalità *latu sensu* punitiva<sup>33</sup> qualora non sarebbe in altro modo possibile per il ricorrente esercitare il suo fondamentale diritto di difesa.<sup>34</sup>

---

efficacemente le principali teorie sulla natura giuridica della dichiarazione d'imposta). Sulle pronunce nn. 1650 e 587 v. il commento di S. MULEO, *È ammessa la prova per testimoni e presunzioni nel caso di perdita della contabilità?*, in "Corr. Trib.", 10, 2010, pagg. 745 e seguenti.

<sup>31</sup> L'art. 6 dispone che: «ogni persona abbia assicurato il suo diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale ed imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi [...] sulla fondatezza (penale) formulata nei suoi confronti».

<sup>32</sup> Ricadendo la materia tributaria nelle prerogative del potere d'imperio attesa la natura pubblica del rapporto giuridico d'imposta. Così, la nota sentenza Ferrazzini contro Italia n. 44795798 del 12 luglio 2001.

<sup>33</sup> A differenza di un suo precedente orientamento in cui la Corte Europea per giudicare la natura punitiva del procedimento aveva ritenuto di dover dare rilievo all'entità della sanzione irrogata (causa *Bendenoun-Francia*, 1987).

<sup>34</sup> Si è così considerato che «per i tributi di competenza dell'UE» (IVA, accise e tributi doganali), il ricorso alla prova per testi potrebbe imporsi qualora venga, ad es. ad essere pregiudicato il corretto esercizio del diritto alla detrazione, come potrebbe accadere per la distruzione di documenti contabili per il quale il contribuente sarebbe costretto a ricorrere a costi eccessivi per provare l'entità degli acquisti effettuati mediante perizia, per la possibile violazione del principio di proporzionalità. Per i tributi non di competenza dell'UE potrebbero invocarsi a seconda dei casi i principi di non discriminazione e di non restrizione. In questi casi spetterà al giudice nazionale utilizzare le norme dell'UE o quelle di fonte convenzionale quali parametri ermeneutici e decidere se ricorrere all'integrazione diretta oppure a sollevare il conflitto dinanzi alla Corte Costituzionale.

In via conclusiva si rileva che di fronte a tale evidente lacuna di tutela del nostro ordinamento tributario non è mancato chi ha sostenuto l'opinabile tesi del ricorso alle norme del codice civile<sup>35</sup> o chi ha suggerito la strada del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex art. 234 del Trattato per la violazione del principio di effettività della tutela e del contrasto con il principio dell'equivalenza tra rimedi posti a presidio del diritto interno e del diritto comunitario, allo scopo di richiedere elementi di interpretazione dei principi comunitari rispetto a quelli interni.<sup>36</sup> Altri, invece, hanno suggerito di riproporre la questione alla Corte Costituzionale per violazione del diritto d'azione che non ammette la preclusione di strumenti di prova necessari alla tutela delle ragioni giuridiche delle parti a detrimento della piena soddisfazione del diritto di difesa (ex art. 24 e 111 Cost.). Al riguardo si pensi a quell'autorevole dottrina che ha sostenuto che per adeguare il processo tributario alle regole del giusto processo si imporrebbe la caducazione del divieto di prova testimoniale per violazione degli artt. 24 e 111 Cost., oltre che per irragionevolezza, « giacchè riesce infatti difficile capire [...] la ragione per cui, nell'accertamento di un fatto indicato in un processo verbale il giudice penale possa ascoltare la viva voce del verbalizzante ed, invece, il giudice tributario, chiamato ad accertare il medesimo fatto, debba limitarsi alla lettura delle carte».<sup>37</sup>

Infine, vi sono coloro che auspicano l'intervento del legislatore per dissipare i molti aspetti controversi sulla permanenza nel sistema del divieto sancito al comma IV dell'art. 7,

<sup>35</sup> La corte di cassazione con la sentenza del 18 maggio 2006 n. 21233 nel caso di furto dei documenti contabili obbligatori ha autorizzato il ricorrente che non avrebbe potuto in altro modo esibire i documenti che gli fornivano la prova dei crediti esposti in dichiarazione ai fini del riconoscimento del suo diritto alla detrazione IVA "alla deduzione della prova per testi o presunzioni in forza dell'art. 2724, n. 3 in deroga ai limiti per essa stabiliti." Nello stesso senso le successive sentenze nn. 25713/09; 587/2010; 5182/2011.

Tale orientamento non è condivisibile. Sussiste, infatti, una impossibilità tecnica di ricorrere a norme del codice civile per integrare eventuali lacune del procedimento o del processo tributario in cui esistono, com'è noto, solo espliciti rinvii alle norme del codice penale o di procedura civile e penale; inoltre il ricorso alle norme del codice civile porterebbe a conferire a quest'ultimo un ruolo gerarchico superiore che è proprio della normativa a livello comunitario o convenzionale e non di una normativa di pari grado dell'ordinamento nazionale.

<sup>36</sup> Il principio cardine per l'attuazione dell'integrazione giuridica tra il diritto europeo ed il diritto nazionale è, infatti, il principio dell'effettività della tutela, sancito dall'art. 10 del trattato che è fonte di un'obbligazione di risultato a carico degli Stati membri tenuti a garantire l'attuazione di ogni norma comunitaria senza rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di detta tutela. Per il principio di equivalenza, le modalità per esercitare detta azione non devono essere meno favorevoli di quelle che si applicano ai diritti interni. Il principio di effettività, in forza dell'adesione ai Trattati, si impone, quindi, sia al potere legislativo che a quello esecutivo e giudiziario nell'esercizio delle rispettive attribuzioni.

<sup>37</sup> F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in Rass. Trib. 2006, pag. 22 ss.. *Contra* C. GLENDI, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in Riv. Giur. Trib., 2007, pag. 741 ss.

D.lgs. n. 546/92. In particolare autorevole dottrina ha sostenuto l'ammissione « dell'istituto della testimonianza scritta nel processo tributario secondo un modello simile a quello di recente introdotto nel rito civile quale soluzione intermedia alle ragioni del divieto sottese alla spiccata specificità del rito tributario e quelle poste a base dell'esigenza di garantire in ogni caso la piena tutela effettiva dei diritti fondamentali dell'individuo/contribuyente».38

**CASSAZIONE CIVILE, SEZIONE TRIBUTARIA, 16 luglio 2014 n. 16223-VIRGILIO Presidente - IOFRIDA Relatore – GIACALONE P.M. (conf.) – Agenzia delle Entrate (avv. Gen. Stato) – P.M. (avv. Alfieri)**

*Riforma Commiss. Tributaria Regionale n. 62/01/2007*

**Imposte e tasse in genere – processo tributario – processo verbale di costatazione – accertamento – divieto di prova testimoniale - dichiarazioni del terzo - valore indiziario – presunzioni semplici -(DPR n. 600/1973, art.39)**

*«Secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla G.d.F. e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice unitamente ad altri elementi (Cass. 20.4.2007 n. 9402; Cass. 15.1.2007 n. 703; Cass. 9876/2011; Cass. 8369/2013). Il tutto, se riveste i caratteri all'art. 2729 cod. civ. dà luogo a presunzioni semplici (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39), generalmente ammissibili nel contenzioso tributario, nonostante il divieto di prova testimoniale (Cass. 9402/2007). La disposizione contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, ("non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale") limita infatti i poteri del giudice tributario e non pure i poteri degli organi di verifica (cfr. Cass. 20032/2011)».*

*Omissis.* L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti di P.M. (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale delle Marche n. 62/01/2007, depositata in data 15/06/2007, con la

<sup>38</sup> P. COPPOLA, *L'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario: un primo passo verso l'espresa abolizione del divieto di cui all'art. 7, D.lgs. n. 546/92*, in *Innovazione e Diritto*, 2013, 4.

quale - in una controversia concernente l'impugnazione di quattro avvisi di accertamento, emessi per maggiore imposta IRPEF dovuta su redditi fondiari, per gli anni d'imposta dal 1997 al 2000, a seguito di rettifica, ai sensi dell'art. 32 DPR 600/1973, dalla quale, secondo i verificatori, erano emersi redditi da locazione di immobili di proprietà della P. non dichiarati (superiori a quelli risultanti da diversi contratti di locazione) - è stata confermata la decisione n. 190/05/2004 della Commissione Tributaria Provinciale di Ancona, che aveva accolto il ricorso della contribuente.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che, dovendo i redditi fondiari relativi agli immobili locati "trovare puntuale riscontro nei canoni indicati nei relativi contratti di affitto" ed essendo le somme dichiarate dalla contribuente P. "conformi ai contratti di affitto prodotti", l'accertamento doveva essere basato su "prove gravi, precise e concordanti, ex art. 2729 c.c.", il che non risultava, nella specie, essendosi l'Ufficio avvalso esclusivamente "delle dichiarazioni rese dagli inquilini...non totalmente terzi, in quanto direttamente interessati", dichiarazioni, raccolte in sede di processo verbale di constatazione ed utilizzabili nel processo tributario, ma "da sole" insufficienti. All'udienza del 10/12/2013, il ricorso veniva rinviato a Nuovo Ruolo per tardiva notifica dell'avviso di udienza.

Anche all'udienza del 12/3/2014, il ricorso veniva rinviato a Nuovo Ruolo per omessa notifica dell'avviso di udienza alla contribuente.

### **Motivi della decisione**

1. L'Agenzia ricorrente lamenta, con il primo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 1 e 3, nonché dell'art. 2697 c.c., avendo i giudici tributari attribuito alle dichiarazioni rese dai terzi, in sede di verifica fiscale, valenza meramente indiziaria, insufficiente a sorreggere l'accertamento in rettifica della dichiarazione, in assenza di ulteriori elementi, come i dati bancari o gli investimenti mobiliari, laddove l'Ufficio aveva preso in considerazione non solo dette dichiarazioni ma anche altri aspetti (quali "la palese irrisorietà e discrepanza dei canoni di locazione dichiarati, rispetto ai valori di mercato, l'esistenza di altri contratti stipulati dalla stessa contribuente per appartamenti siti nello stesso stabile e corrispondenti all'effettivo prezzo di mercato, etc...").

Con il secondo motivo, l'Agenzia deduce un vizio della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, per omessa motivazione sul motivo di appello con il quale si era censurata la sentenza della C.T.P. proprio perchè essa aveva erroneamente ritenuto che l'avviso di accertamento fosse stato "basato unicamente sulle dichiarazioni dei terzi".

2. Preliminarmente, riguardo al secondo motivo, non è fondata l'eccezione, sollevata dalla contro ricorrente, di inammissibilità, per violazione del disposto dell'art. 366 bis c.p.c., (disposizione questa operante, trattandosi di sentenza impugnata depositata nel 2007).

Invero, a pag. 8 del ricorso, ai fini dell'illustrazione sintetica richiesta, dall'art. 366 bis c.p.c., per il vizio motivazionale, la ricorrente ha precisato: "La CTR ha ommesso di fornire adeguata motivazione in ordine al rilevato motivo di appello volto a censurare la sentenza dei giudici provinciali proprio in ordine alla circostanza che la stessa aveva basato il suo giudizio erroneamente ritenendo che l'avviso di accertamento sia stato basato unicamente sulle dichiarazioni di terzi".

3. Il secondo motivo è fondato.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla G.d.F. e trasfuse nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito dall'avviso di accertamento, hanno valore indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice unitamente ad altri elementi (Cass. 20.4.2007 n. 9402, Cass. 15.1.2007 n. 703; Cass. 9876/2011; Cass. 8369/2013). Il tutto, se riveste i caratteri all'art. 2729 cod. civ., da luogo a presunzioni semplici (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39), generalmente ammissibili nel contenzioso tributario, nonostante il divieto di prova testimoniale (Cass. 9402/2007).

La disposizione contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, ("non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale") limita infatti i poteri del giudice tributario e non pure i poteri degli organi di verifica. Pertanto, la limitazione vale soltanto per la diretta assunzione, da parte del giudice stesso, della narrazione dei fatti della controversia compiuta da un terzo, ovverosia per quella narrazione che, in quanto richiedente la formulazione di specifici capitoli e la prestazione di un giuramento da parte del terzo assunto quale teste, acquista un particolare valore probatorio. Le dichiarazioni, invece, dei terzi, raccolte da verificatori o finanziari e inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione, hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono,

pertanto, pienamente utilizzabili quali elementi di convincimento (cfr. Cass. 20032/2011; Cass. 21812/2012).

Alla luce dei principi che precedono, il giudice "a quo" avrebbe dovuto procedere all'esame di tutti gli indizi disponibili (le risposte date, agli accertatori della G.d.F., dagli inquilini o parenti di inquilini nello stabile, in (OMISSIS), di proprietà della P. ed anche i riscontri dal valore di mercato dei canoni di locazione ovvero dai prezzi praticati dalla stessa contribuente per altri appartamenti simili ubicati nello stesso stabile), posti a fondamento e motivazione degli avvisi, al fine di stabilire, con giudizio di merito, logicamente e congruamente motivato, l'eventuale sussistenza dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, in presenza dei quali la pretesa erariale sarebbe fondata (C. 9402/2007).

I giudici della Commissione Tributaria Regionale si sono invece limitati ad affermare che, dalle risposte date dall'Agenzia delle Entrate appellante, in udienza, e dall'esame della documentazione prodotta, era emerso che l'Ufficio non avesse svolto "accertamenti bancari" o verifiche sugli "investimenti mobiliari" della contribuente, al fine di valutarne compiutamente la capacità contributiva, essendosi basato "esclusivamente sulle dichiarazioni rese dagli inquilini".

I giudici non hanno quindi motivato sulla valenza degli altri elementi probatori pure offerti dall'Ufficio, a fondamento della rettifica del reddito dichiarato dalla P., e sopra riportati.

Il primo motivo è assorbito.

Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, per nuovo esame ed anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, con rinvio, anche in ordine alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile, il 16 maggio

2014.

Depositato in Cancelleria il 16 luglio 2014