

FOCUS ANTI

Dichiarazioni scritte di terzi da valutare

di **Alessandra Rizzelli**
e **Maurizio Villani**

La Suprema corte è tornata a pronunciarsi in materia di dichiarazioni di terzi, affermando sempre di più l'importanza e la necessità di valutazione delle stesse da parte del giudice tributario. Nel processo tributario, infatti, l'articolo 7 del Dlgs 546/1992 non ammette il giuramento e la prova testimoniale. Proprio tale divieto - che la riforma del processo tributario, attuata con il Dlgs 156/2015, non è riuscito ad abrogare - è stato da sempre oggetto di contrasto dottrinario e giurisprudenziale, in particolare in relazione all'ammissibilità e alla validità di tali dichiarazioni ai fini della decisione nel giudizio tributario.

La sentenza 18065 della Cassazione (depositata il 14 settembre 2016) apre un importante varco all'ammissibilità delle dichiarazioni dei terzi, nonché alla necessità che il giudice valuti tali dichiarazioni quali elementi di prova.

Nella vicenda sottoposta all'esame dei giudici di legittimità, il contribuente - in qualità di socio di varie società - ha impugnato il decisum secondo grado che aveva ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso sulla base della sola presunzione ex articolo 32 del Dpr 600/1973, ritenendo che i versamenti effettuati in conto corrente e sui libretti di deposito a risparmio contestati rappresentassero redditi sottratti dal contribuente alla imposizione.

Il ricorrente, tra le varie eccezioni, ha ritenuto che l'Agenzia non potesse avvalersi delle modalità previste dall'articolo 32 nei confronti delle persone fisiche che, non avendo una contabilità formale, hanno difficoltà ad assolvere all'onere della prova

contraria richiesto dalla norma. Con ulteriore motivo, poi, ha eccepito la violazione dell'articolo 7 del Dlgs 546/1992 nonché dell'articolo 2697 del Codice civile, affermando che la decisione d'appello avrebbe errato nel ritenere non valutabili le dichiarazioni scritte, contenenti attestazioni di terzi soggetti circa la provenienza delle somme versate, con l'argomento che nel processo tributario non sono ammesse le prove testimoniali (e senza tener conto che non si trattava di prove di quel tipo).

Anche se l'articolo 32 citato fa riferimento «scritture contabili», i giudici di legittimità hanno precisato che ciò significa solo che i «prelevamenti» non possono essere usati come presunzione di reddito per le persone fisiche, essendo la spesa non indicativa, per tali ultimi soggetti, di un reddito corrispondente, diversamente che per gli imprenditori; non così per i «versamenti», che invece sono indicativi di reddito per entrambi.

Al contrario, nell'accogliere la censura relativa agli articoli 7 del Dlgs 546 e 2697 del Codice civile, la Cassazione si è così pronunciata: «Il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore 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 riconosciuto non soltanto all'amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente». Un'affermazione dettata - prosegue la Corte - dalla necessità di attuare i principi del giusto processo, della parità delle armi tra le parti processuali e del diritto di difesa.

In collaborazione con l'Associazione nazionale tributaristi italiani (Anti)