



martedì 23 marzo 2010

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

DICHIARAZIONI RESE DA TERZI: DAL VALORE DI PRESUNZIONE A QUELLO DI TESTIMONIANZA

Di Alessandro Sacrestano e Maurizio Villani

Una recente sentenza della Corte di cassazione (n. 5746/10 di prossima pubblicazione su Guida Normativa on line) ha fortemente riproposto la questione della valenza della prova testimoniale indiretta nell'ambito del processo tributario. Si tratta, a ben vedere, di una fattispecie complessa e spesso affrontata con soluzioni non risolutive che, invece, ci si augura, sia esaustivamente affrontata nel contesto dei decreti regolamentari che fisseranno la disciplina del nuovo processo tributario. La disciplina riservata alla dichiarazione dei terzi nel processo tributario deve essere analizzata, oltre che con riferimento all'orientamento giurisprudenziale e in particolar modo alle recenti sentenze intervenute sull'argomento, anche con i problemi pratici che si incontrano, in sede tributaria, nella difesa del contribuente. A tale scopo, il punto di partenza non può che essere l'articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/1992, che, così disponendo: «Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale», sancisce un divieto perentorio in merito all'ammissibilità delle prove testimoniali nel processo tributario. Diversamente, invece, dispone l'articolo 51, n. 4), del Dpr 633/1972, secondo il quale, in corso di verifica, l'ufficio può «invitare qualsiasi soggetto a esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute e a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse». Allo stesso modo, l'articolo 32, n. 8-bis), del Dpr 600/1973 consente all'ufficio «di invitare ogni altro soggetto a esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire chiarimenti relativi». Da tali norme, quindi, emerge un forte divario tra la fase della verifica e quella del giudizio. Infatti, i verificatori, durante le verifiche, hanno la possibilità di raccogliere dichiarazioni ovvero informazioni da soggetti terzi, dichiarazioni o informazioni che siano utili all'amministrazione finanziaria per condurre le proprie indagini tributarie; mentre, durante l'eventuale giudizio, 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. Tutte queste considerazioni, dunque, non potevano che condurre all'istanza di incostituzionalità dell'articolo 7 citato. Tuttavia, ciononostante, la Corte costituzionale, investita della questione, con sentenza n. 18 del 2000, ha asserito che tale divieto non contrasta con la Costituzione e, in particolare, con gli articoli 3, 24 e 53. Più

precisamente, per quanto riguarda l'articolo 3 della Costituzione, che sancisce il principio di uguaglianza e, quindi, in ambito processuale, il principio della "parità delle armi", la Corte non lo ritiene violato, in quanto «il divieto della prova testimoniale trova giustificazione, sia nella spiccata specificità dello stesso rispetto a quello civile e amministrativo, correlata alla configurazione dell'organo decidente e al rapporto sostanziale oggetto del giudizio; sia nella circostanza che esso è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale; sia, infine, nella stessa natura della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente che mal si concilia con la prova testimoniale».

In merito, invece, alla violazione dell'articolo 24 della Costituzione, 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 si può ritenere in contrasto neppure con il principio della capacità contributiva, di cui all'articolo 53 della Costituzione, riguardando tale principio la disciplina sostanziale del sistema tributario e non la disciplina del processo. La Corte, però, ha tenuto a precisare che il divieto di testimonianza non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale, dato che le dichiarazioni rese al di fuori e prima del processo sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e richiede l'osservanza di determinate formalità. Perciò, sulla base di queste argomentazioni, si riconosce alle dichiarazioni, raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento, 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». Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che si deve riconoscere alla prova testimoniale. Tutto ciò premesso, la Corte conclude poi statuendo che: «per dare concreta attuazione ai principi del giusto processo, per come riformulati nel nuovo articolo 111 della Costituzione, lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale deve essere necessariamente riconosciuto anche al contribuente per garantire la parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa. Chiaramente, anche per il contribuente, tali dichiarazioni non potranno avere valore di prova, ma dovranno avere il valore di elementi indiziari, che necessitano di essere valutati assieme ad altri elementi, non potendo da soli costituire il fondamento della decisione».

Sul punto, poi, negli anni, si sono susseguite varie sentenze della Corte di cassazione (tra cui: n. 7107 del 20 luglio 1998; n. 4269 del 25 marzo 2002; n. 6407 del 22 aprile 2003; n. 7445 del 14 maggio 2003; n. 5957 del 15 aprile 2003; n. 16032 del 29 luglio 2005 e n. 11221 del 16 maggio 2007), tutte volte ad attribuire tanto alle dichiarazioni portate in giudizio dall'amministrazione, quanto a quelle portate in giudizio dal contribuente, il valore di meri elementi indiziari, inidonei da soli a costituire prova dei fatti rappresentati, ma in grado di concorrere, con altri elementi a fondare il convincimento del giudice. Recentemente, poi, sulla questione si è ritornati in due sentenze della Cassazione e, più precisamente, nella sentenza n. 9958 del 16 aprile 2008 e in quella n. 10261 del 21 aprile 2008, nelle quali non è stato detto nulla di nuovo, ma si è semplicemente riconfermato il valore e il significato indiziario che deve essere attribuito alle dichiarazioni rese dai terzi e raccolte dal contribuente a supporto delle proprie posizioni.

Di tutto rilievo, invece, appare la posizione della Cassazione con sentenza n. 5746/10. Il contenzioso oggetto del giudizio è, infatti, essenzialmente basato sulla valenza delle dichiarazioni rese dal contribuente nell'ambito di un parallelo processo penale. A parere del contribuente, la trasposizione nel processo tributario di dette dichiarazioni si porrebbe in contrasto col principio regolato dal menzionato articolo 7 del Dlgs 546/1992. Per la società ricorrente, quindi, il giudice tributario avrebbe dovuto semplicemente ignorare le dichiarazioni estratte dal procedimento penale. Con una motivazione articolata, i giudici di legittimità hanno ribadito che il divieto di cui al menzionato articolo 7 si riferisce

strettamente alla prova testimoniale da assumere nel processo, istituto tipizzato che è necessariamente orale, a iniziativa di parte e richiedente la formulazione di capitoli e il giuramento dei testi. Tale divieto, quindi, non pregiudica l'utilizzabilità del giudice tributario di dichiarazioni di soggetti terzi acquisite dalle parti processuali. Queste, continua la Corte, hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, dando luogo a presunzioni ogni qualvolta siano dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Il divieto della prova testimoniale, infatti, non equivale a una inammissibilità della prova per presunzioni. Di fatti, la norma dettata dall'articolo 2729 del Codice civile, che impedisce il ricorso a presunzioni nel caso in cui la legge vieti l'utilizzo della prova testimoniale, non è applicabile al contenzioso tributario. Spetterà al giudice, quindi, decidere se e in che misura valersi di dette dichiarazioni come elementi indiziari.

Alla luce della normativa vigente e della giurisprudenza esaminata, emerge che, nel processo tributario, le dichiarazioni dei terzi assumono rilievo innegabile e in costante progressione nella dimostrazione dei fatti. Questo fatto, però, anziché condurre all'eliminazione del divieto della prova testimoniale nel processo tributario, contribuendo con ciò ad assicurare maggiori garanzie in sede processuale e, conseguentemente, un più giusto processo per le parti, crea non poche perplessità. Innanzitutto, sebbene la Corte costituzionale da un lato, con la sentenza n. 18 citata, abbia negato, in merito all'articolo 7 citato, la violazione del principio di "parità delle armi", dall'altro tuttavia, preoccupandosi di porre quale rimedio a un eventuale pregiudizio arrecabile al contribuente la possibilità di introdurre in giudizio le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, sembra implicitamente affermarla. In secondo luogo, poi, dato che la Corte, sempre nella sentenza citata, ha tenuto a precisare che il contribuente può, nell'esercizio del suo diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi, raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale, ci si chiede quali siano le conseguenze di tale contestazione. La risposta la si può trovare nella stessa sentenza, laddove la Corte afferma che «il giudice tributario - ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi - potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'articolo 7 del Dlgs 546/1992, rinnovando e, eventualmente, integrando - secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità - l'attività istruttoria svolta dall'ufficio». In ragione di ciò, quindi, si dovrebbe superare il divieto di cui all'articolo 7 citato. Infatti, è importantissimo sottolineare che la contestazione del contribuente determina quale conseguenza l'obbligo per il giudice tributario, nel caso in cui non ritenga la pretesa controversa confortata da altri mezzi di prova, di saggiare l'affidabilità di queste dichiarazioni, convocando coloro che le hanno rese perché le confermino dinanzi a esso e rendano gli ulteriori chiarimenti necessari per apprezzarne l'attendibilità. Tuttavia, si tratta pur sempre di un mezzo istruttorio che non offre le stesse garanzie di attendibilità della prova testimoniale, perché innanzitutto non è previsto il giuramento per i testimoni e inoltre solo il giudice può formulare le richieste di delucidazioni, non potendo però disporre l'accompagnamento coattivo del terzo, ai sensi dell'articolo 255, comma 1, del Cpc. Perciò, ammettere la prova testimoniale nel processo tributario, correttamente disciplinata, costituirebbe un maggior ausilio al pieno compimento dell'attività del giudice e alla sua ricerca di verifica dei comportamenti contestati, nel rispetto oltretutto dei fondamentali principi del contraddittorio, della parità fra le parti e della piena esplicazione del diritto di difesa ai quali si deve conformare il giudizio tributario. La circostanza che l'accertamento del fatto davanti alle Commissioni tributarie sia massimamente affidato alla prova documentale non sembra, infatti, escludere che in alcuni casi il diritto di difesa del contribuente possa essere effettivamente attuato soltanto attraverso la deposizione di un soggetto estraneo alla lite. Allo stesso modo, non possono mancare ipotesi in cui anche per l'amministrazione finanziaria il ricorso alla prova testimoniale risulti uno strumento decisivo ai fini della sua effettiva tutela. L'audizione dei testimoni, quindi, da un lato potrebbe consentire all'amministrazione finanziaria di non vedere frustrata la propria pretesa, perché fondata

su elementi irripetibili e non altrimenti dimostrabili, dall'altro potrebbe evitare al contribuente di dover fornire una prova contraria che si traduce in una iniqua inversione dell'onere probatorio, dimostrabile oltretutto con strumenti processuali ridotti.