

Le dichiarazioni di terzi raccolte dalla polizia tributaria e inserite nel processo verbale non hanno natura di testimonianza

Corte di Cassazione, Quinta Sezione Tributaria, Ordinanza 5 aprile 2019, n. 9593

11 Settembre 2019

Maurizio Villani, Lucia Morciano

Indice:

1. Il principio di diritto

2. I limiti alla produzione in giudizio di dichiarazioni da parte del ricorrente e la compatibilità con il principio della parità delle parti (art. 111 Cost).

3. Il caso

4. La motivazione della sentenza

1. Il principio di diritto

Le dichiarazioni di terzi raccolte dalla Polizia tributaria e inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di testimonianza - quand'anche siano state già rese in seno al procedimento penale - piuttosto di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, sfornite, pertanto, “*ex se*” di efficacia probatoria, con la conseguenza che esse risultano del tutto inidonee 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.

2. I limiti alla produzione in giudizio di dichiarazioni da parte del ricorrente e la compatibilità con il principio della parità delle parti (art. 111 Cost).

In riferimento alla compatibilità delle dichiarazioni dei terzi nel processo tributario e la compatibilità con il principio della parità delle armi, è intervenuta la Suprema Corte, con la sentenza **n. 5957 del 15 aprile 2003**, al fine di evitare che l'ammissibilità di tali dichiarazioni possa pregiudicare l'inviolabile difesa del contribuente e il principio di uguaglianza delle parti, che mal si attagliano con la possibilità riconosciuta alla sola Amministrazione Finanziaria di far entrare nel giudizio con pieno valore probatorio elementi orali, raccolti senza la garanzia del contraddittorio.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, inoltre, non può ritenersi sufficiente, per salvaguardare la parità di armi in giudizio, ridurre il valore probatorio di tali dichiarazioni a semplice indizi, in quanto tali dichiarazioni sono soggette al libero convincimento del giudice che potrebbe fondare la propria decisione anche solo su tali dichiarazioni, ignorando il fatto che sulla veridicità del loro contenuto non è mai instaurato un contraddittorio, al quale sarebbe preclusa la possibilità di avvalersi delle controdichiarazioni dei terzi.

Pertanto, secondo il Supremo Consesso, in attuazione dell'articolo 111 della Costituzione, 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 per far valere le proprie ragioni; tali dichiarazioni devono assurgere a rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi.

In particolare, secondo la Corte di Cassazione, 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'articolo 7 del Decreto legislativo. n. 546/92 e, nel caso, può incaricare la Guardia di Finanza di procedere a raccogliere le dichiarazioni.

Pertanto, l'articolo 7, comma 1, Decreto legislativo n. 546/92, può dirsi garante dei fondamentali principi processuali, in particolare della condizione di parità, soltanto se tale norma viene interpretata nel senso che al soggetto contribuente vengono attribuiti tutti i poteri di allegazione che sono concessi all'Amministrazione Finanziaria.

Precisamente, se la raccolta di informazioni presso terzi non integra l'esperimento della prova testimoniale, sebbene a effettuarla sia l'Amministrazione finanziaria, la disposizione deve garantire al ricorrente la possibilità di 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.

È, 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.

Il potenziamento della difesa del contribuente, in evidente posizione di disparità rispetto all'Amministrazione Finanziaria, dovrebbe essere sentita in misura maggiore, essendo le dichiarazioni dei terzi trasfuse nel processo verbale di contestazione, che rappresenta il presupposto della pretesa fatta valere dall'amministrazione Finanziaria, parte in causa.

A conforto di ciò, appare opportuno richiamare l'iter logico seguito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n.18/2000, secondo il quale il contribuente può, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, *“contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale”*.

Qualora ciò avvenga, il giudice *“potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'articolo 7 Decreto legislativo. n. 546 del 1992, rinnovando ed eventualmente integrando - secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità - l'attività istruttoria svolta dall'ufficio”*.

A conferma dell'indirizzo ormai pacifico, la Suprema Corte, con la decisione n. 10261 del 2008, ha ribadito che, così come le dichiarazioni raccolte dai verificatori *“non hanno natura di prova testimoniale bensì di meri indizi ... utilizzabili per la formazione del convincimento del giudice di merito”* così al contribuente è assicurato un pieno diritto di difesa, poiché anch'egli *“può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuali con il medesimo valore probatorio”*, nel pieno rispetto del principio del giusto processo costituzionalmente garantito.

3. Il caso

La vicenda trae origine dal rigetto da parte della CTR dell'appello del contribuente, che ha confermato la sentenza di primo grado sulla legittimità dell'invito a pagamento impugnato per dazi doganali.

Avverso predetta sentenza del giudice di seconde cure il contribuente proponeva ricorso per Cassazione per violazione e falsa applicazione dell'articolo 116 del codice della procedura civile, comma 1, in relazione all'articolo 360 del codice della procedura civile, comma 1, n. 3, sotto il profilo della errata valutazione del materiale probatorio, in quanto la CTR ha attribuito valore di prova alle risultanze delle indagini preliminari penali alle quali ha fatto seguito una sentenza di non luogo a procedere nei confronti del contribuente, stante l'estinzione dei reati contestati per intervenuta prescrizione.

4. La motivazione della sentenza

I giudici di legittimità nella sentenza in questione hanno sottolineato che è orientamento pacifico del Supremo Consesso (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 959 del 17/01/2018) ritenere che con riferimento alle indagini che la Guardia di finanza conduce in veste di polizia giudiziaria, volte all'accertamento dei reati, con l'osservanza di tutte le prescrizioni dettate dal codice di procedura penale a tutela dei diritti inviolabili dell'indagato, anche la mancata osservanza di tali prescrizioni, rilevante al fine della possibilità di utilizzare in sede penale i risultati dell'indagine, non incide - purché non siano violate le disposizioni dell'articolo 33 del D.P.R. n. 633 del 1972 e degli articoli 52 e 63 - sul potere degli uffici finanziari e del giudice tributario di avvalersene a fini meramente fiscali, senza che ciò costituisca violazione dell'articolo 24 della Costituzione.

Per di più, anche per quanto riguarda il materiale probatorio acquisito nel procedimento penale con strumenti tipici del predetto procedimento, la Corte di Cassazione non esclude la sua utilizzazione ai fini della prova della maggior pretesa tributaria; **i giudici di legittimità (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2916 del 07/02/2013) hanno ritenuto, infatti, che un atto legittimamente assunto in sede penale - nella specie, sommarie informazioni testimoniali della Guardia di Finanza ed intercettazioni telefoniche - e trasmesso all'amministrazione tributaria entra a far parte, a pieno titolo, del materiale probatorio che il giudice tributario di merito deve valutare, così come previsto dall'art. 63 del D.P.R. n. 633 del 1972. La norma succitata, difatti, non contrasta né con il principio di segretezza delle comunicazioni di cui all'articolo 15 della Costituzione, perché le intercettazioni che hanno permesso il reperimento dell'atto sono autorizzate da un giudice, né con il diritto di difesa di cui all'articolo 24 della Costituzione, perché, se è vero che il difensore non partecipa alla formazione della prova, è anche vero che nel processo tributario l'atto acquisito ha un minor valore probatorio rispetto a quello riconosciutogli nel processo penale.**

A questo punto, la Suprema Corte nella sentenza in esame, ha chiarito che la pronuncia citata nei propri scritti difensivi dal contribuente (Cass. n. 3526/2002) deve essere collocata correttamente nel contesto predetto; secondo quest'ultima pronuncia, 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 (quand'anche siano state come nella specie, già rese in seno a procedimento penale), bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, sfornite, 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 (come nella specie) fornire un ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato “*aliunde*” in sede di procedimento tributario.

Da ciò ne discende che, nel giudizio tributario il materiale probatorio acquisito nel corso delle indagini preliminari con strumenti propri del procedimento penale è utilizzabile ai soli fini della prova della pretesa fiscale, in quanto l'atto legittimamente assunto in sede penale, poi trasmesso all'Amministrazione finanziaria, rientra tra gli elementi che il giudice deve valutare ai sensi dell'articolo 63 del D.P.R. n. 633 del 1972.

TAG: tributario, Cassazione, processo tributario, testimonianza

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore

non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.

*Filodiritto(Filodiritto.com) un marchio di **InFOROmatica S.r.l***