

# Dal P.V.C. all'avviso di accertamento: brevi note sul processo di formazione dell'atto impositivo

di Alvise Bullo e Fabrizio Dominici

## SOMMARIO

	Pag.
<b>Il P.V.C. e le testimonianze indirette</b>	<b>3010</b>
<b>Le memorie di cui all'art. 12, co. 7 dello Statuto del Contribuente</b>	<b>3011</b>
<b>Primo corollario di diritto</b>	<b>3012</b>
<b>L'art. 2700 c.c.</b>	<b>3013</b>
<b>Avviso di accertamento</b>	<b>3014</b>

Il presente intervento si propone di disquisire circa il c.d. "circuito" creato dal processo verbale di constatazione, redatto magari da un soggetto terzo (G. d. F.), dalle memorie di cui all'art. 12, co. 7 dello Statuto del contribuente e dal definitivo avviso di accertamento licenziato dall'Agenzia delle Entrate. L'analisi è diretta ad individuare le relazioni giuridiche esistenti fra gli atti dell'Amministrazione Finanziaria e le memorie del contribuente e più in particolare ad individuare se in relazione alla proposizione di quest'ultime, sussista un dovere di valutazione da parte dell'amministrazione e le modalità con cui tale incombenza si esplicita nei confronti dei contribuenti.

Ciò premesso, appare utile chiedersi se possa at-

tribuirsi rilevanza giuridica ad un avviso di accertamento che ignori o non rilevi adeguatamente le doglianze del contribuente dimostrate attraverso le memorie di cui all'art. 12, co. 7 della L. 212/2000.

Per poter rispondere in maniera compiuta a detta rilevante questione pare necessario scindere alcuni aspetti per poi ricomporre i pezzi del "mosaico" creato e quindi arrivare alla conclusione.

### **Il P.V.C. e le testimonianze indirette**

Non è insolito che i verbalizzanti predispongano il P.V.C. sulla base di testimonianze indirette rilasciate da soggetti terzi (magari personale dipendente

anche di altre società) con quelle “clausole di stile” ripetutamente utilizzate:

“a chi riferisci con esattezza (1) il cliente identificato con la descrizione ... (?), dove le risposte spesso assumono il seguente tenore letterale: “credo (2) si tratti del Sig. ...”.

Ipotizziamo poi che dalle suddette testimonianze indirette (per quanto specificato, in molti casi, né precise né concordanti) scaturisca un P.V.C. che attribuisca al contribuente un maggior reddito di 100 derivante da una contabilità parallela, (si ripete imputabile, però, ad un soggetto diverso dal soggetto accertato), nella quale siano rinvenuti dei soggetti “registrati” con uno pseudonimo ed ipotizziamo poi che tale pseudonimo venga disvelato dai dipendenti della società verificata. Dal P.V.C. risulterà che il nostro soggetto ha acquistato presumibilmente 60 in nero dalla società verificata e lo stesso si presume (altra presunzione) avrà rivenduto quanto acquistato con una certa percentuale (sempre presunta) guadagnando, sempre in nero (si presume) più 100.

Qual'è il valore giuridico da attribuirsi a questo atto?

Esso rappresenta certamente un importante strumento a disposizione dell'Ufficio, senza di per se costituire prova di quanto risultante dagli elementi indiziari raccolti dai verificatori e potrà solo essere di ausilio alla motivazione da incartare nell'atto definitivo.

### Le memorie di cui all'art. 12, co. 7 dello Statuto del Contribuente (3)

L'utilizzo delle memorie è uno strumento di pri-

maria rilevanza anche al fine di ottenere l'archiviazione dell'atto in autotutela ma può costituire un'arma a doppio taglio, nel senso che, anticipare alla amministrazione le proprie difese può di per se vanificare l'attività difensiva futura. Non è infatti irragionevole pensare che il funzionario dell'amministrazione finanziaria, in sede di predisposizione dell'avviso di accertamento, vada proprio a motivare e specificare quegli elementi salienti rappresentati nell'ambito delle memorie difensive. Nel caso in cui, dopo attenta riflessione, si decida di depositare le memorie *ex art. 12, comma 7 della legge 212/2000* all'Agenzia delle Entrate per contrastare il contenuto del P.V.C. da quest'ultima ricevuto, si ritiene che l'Ufficio non possa non valutare e tenere conto nell'atto successivo, l'avviso di accertamento delle doglianze esternate tempestivamente (entro i 60 giorni dal ricevimento (4)) dal contribuente nelle sue memorie. Tener conto, non significa, però, utilizzare le solite frasi di stile a supporto della motivazione dell'atto “... tenuto conto di quanto asserito dal contribuente nelle memorie di cui all'art. 12, co. 7 non si possono accogliere dette tesi”. Tener conto significa, invece, che se nelle memorie di cui art. 12, co. 7 il contribuente contesta i rilievi con adeguate motivazioni, l'Agenzia delle Entrate dovrà in diritto preliminarmente “demolire” le asserzioni incartate nelle memorie e successivamente motivare le proprie pretese. Qualora l'avviso di accertamento ricevuto a seguito della proposizione delle memorie *de quo* non contenga quegli elementi necessari a smentire le asserzioni del contribuente e non motivi adeguatamente la propria pretesa, l'atto potrà definirsi gravemente viziato da carenza di motivazione. In questo senso merita di se-

**Nota (1)** — Giova segnalare che nella lingua italiana “esattezza” significa (Lo ZANICHELLI 1995, pag. 640) conforme al vero, precisamente, puntualmente.

**Nota (2)** — “Credo” nella lingua italiana (Lo ZANICHELLI 1995, pag. 473) significa ritenere probabile, quindi l'asserzione di chi risponde non può essere certamente una certezza ma una mera probabilità, altrimenti a domanda precisa dove si chiede con esattezza una risposta si deve rispondere nel seguente modo: è certamente il Sig. X oppure trattasi del Sig. X, n.d.A.

**Nota (3)** — Art. 12, co. 7, della L. n. 212/2000: «*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.*».

**Nota (4)** — Giova ricordare che il c.d. periodo feriale (1° agosto/15 settembre) non opera nel caso di specie posto che detto periodo riguarda i termini processuali e in questa fase si è ancora in una fase amministrativa.

gnalare quanto specificato nella sentenza della C.T.P. di Ragusa, Sez. II, del 25/01/2002, n. 426 (**riportata in massima a pag. 3017**), secondo la quale: “Altra violazione, non meno grave delle precedenti, deriva dal fatto che l’ufficio ha recisamente ignorato le osservazioni fatte dal contribuente nella fase interlocutoria per giustificare i minori compensi percepiti. Tali osservazioni sono state rigettate *de plano*, senza premurarsi di accertarne la fondatezza, in spregio alle disposizioni dell’ultimo comma dell’art. 12 dello Statuto che sollecita e privilegia la fase del contraddittorio col contribuente finalizzata all’autotutela anticipata. L’atto, pertanto, deve essere annullato in via preliminare per assoluto difetto di motivazione e per violazione di legge”.

Di rilievo appare, ancorché su un tema diverso - redditometro - quanto specificato dalla recente sentenza della Corte di Cassazione, Sez. V Civile Tributaria, n. 4624 del 22/02/2008 (**vedi pag. 3018**). Secondo la quale nel caso in cui “... il contribuente aveva provveduto a trasmettere all’ufficio deduzioni che giustificavano il reddito dichiarato, inferiore a quanto emergeva dal ‘redditometro’ ... la motivazione dell’atto impositivo doveva contenere una adeguata replica tale da superare le deduzioni del contribuente. In difetto è coerente la affermazione secondo cui l’atto risulta nullo per difetto di motivazione” (5).

Conformemente appare importante rilevare che l’Agenzia delle Entrate nella C.M. 28/06/2001, n. 65 (**in “Finanza & Fisco” n. 26/2001, pag. 3541**) afferma che: “Al riguardo si precisa che l’Ufficio, nei casi di procedimenti di adesione innescati di sua iniziativa anche a seguito di richiesta formulata dal contribuente ai sensi dell’art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 218 del 1997, a fronte dell’esito negativo del contraddittorio deve attivarsi per notificare senza ritardo il relativo avviso di accertamento; **quest’ultimo dovrà comunque tener conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto**”.

Evidente che quanto specificato dalla circolare

n. 65/2001 si riferisce all’accertamento con adesione, ma è altrettanto evidente che la stessa circolare puntualizza in maniera inequivocabile, che l’avviso di accertamento dovrà tenere conto di eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel contraddittorio. Ebbene, le memorie di cui all’art. 12, co. 7 della L. 212/2000 altro non sono che un “contraddittorio scritto” dove il contribuente documentalmente motiva e prova determinate asserzioni che in quanto tali devono essere tenute in considerazione dall’Agenzia delle Entrate nell’eventuale successivo atto di accertamento.

### Primo corollario di diritto

Nel processo tributario la prova testimoniale non è ammessa (art. 7, co. 4, D.Lgs. n. 546/92) né a favore del contribuente, né contro lo stesso (art. 111 Costituzione).

Le semplici dichiarazioni rese dai soggetti specificati (numericamente pochi) possono valere solo quali meri elementi indiziari (non anche come presunzioni, tanto meno come prove. Su questo punto chi scrive non è completamente d’accordo e si auspica un cambiamento di impostazione, però, allo stato, queste sono le conclusioni). In questo senso si pone quasi tutta la Giurisprudenza, sia di legittimità che di merito, più autorevole: Corte Costituzionale, Sentenza 21/01/2000, n. 18 (**in “Finanza & Fisco” n. 26/2000, pag. 3535**); C.T.R. della Lombardia n. 118/1998; Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 25/01/2002, n. 903 (**riportata in massima a pag. 3015**); Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 11/03/2002, n. 3526 (**riportata in massima a pag. 3015 e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 33/2002, pag. 3138**); Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 25/03/2002, n. 4269 (**riportata in massima a pag. 3016 e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 33/2002, pag. 3142**); Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 29/07/2005, n. 16032 (**riportata in massima a pag. 3016**); Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 13/11/2006, n. 24200 (**riportata in massima a pag. 3016 e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 29/2007, pag. 97**).

**Nota (5)** — Per un approfondimento sulla motivazione degli avvisi di accertamento fondati sulle percentuali di ricarico e sugli studi di settore, vedi A. IANACCONE, *Sui vizi della motivazione degli accertamenti presuntivi* (**in “Finanza & Fisco” n. 32/2008, pag. 2811**).

Una volta stabilito che le semplici dichiarazioni rese da terzi possono valere solo quali meri elementi indiziari allora trova applicazione quanto costantemente insegnato dai Supremi Giudici (tra le tante si veda la Corte di Cassazione, Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 19/06/2007, n. 14228): “... le dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori ed 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 valutati dal giudice ...”.

Su tutte basti pensare a quanto specificato dalla Corte Costituzionale, Sentenza 21/01/2000, n. 18, secondo la quale: “le testimonianze improprie possono valere quali elementi indiziari e per costituire il fondamento della pretesa devono essere supportati da altri elementi o riscontri”.

In questo senso, tra le altre, si segnalano la Corte di Cassazione, Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 15/11/2000, n. 14774 (**riportata in massima a pag. 3015 e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 14/2001, pag. 1890**). I Supremi Giudici sul punto sono inamovibili nelle proprie costanti convinzioni. Infatti, secondo la Corte di Cassazione n. 3526 del 11/03/2002 (**riportata in massima a pag. 3015**): “... le dichiarazioni di terzi raccolte dalla Polizia Tributaria ed inserite nel P.V.C. non hanno natura di testimonianza 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 ...”.

Per concludere sembra importante utilizzare l’insegnamento impartito dai Supremi Giudici con la Sentenza n. 20353 del 27/09/2007, secondo la quale:

“Le dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori ed inserite nel P.V.C. 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”.

### **L’art. 2700 c.c. (6)**

Lo stesso attesta la provenienza del documento dal Pubblico Ufficiale che ha formato l’atto e i fatti che Egli attesta essere avvenuti in Sua presenza ma non anche la veridicità ed esattezza delle dichiarazioni rese dalle parti (7). In questo senso, tra le altre, si segnalano le sentenze della Suprema Corte di Cassazione n. 6090 del 12 maggio 2000 (**riportata in massima a pag. 3014**) e n. 672 del 23 gennaio 1998 (**riportata in massima a pag. 3014**), ecc.

In altri termini, anche il Notaio (Pubblico Ufficiale) quando, ammonite le parti delle sanzioni cui vanno incontro per dichiarazioni mendaci, inserisce in atto che le stesse non si sono avvalse dell’opera di mediatori immobiliari significa che certamente è vero quanto inserito in atto (cioè che le parti hanno risposto al Notaio di non essersi avvalse di agenti immobiliari) ma non anche che sia provato (e quindi vero) quanto dalle stesse affermato.

Quindi, ancorché quanto riportato dalla G. d. F. e riferito alle testimonianze indirette rilasciate dai due dipendenti certamente risponderà al vero, non anche certamente potrà dirsi provato (art. 2697 c.c.) e quindi vero quanto specificato dagli stessi dipendenti e vieppiù idoneo a fungere da trave portante ad un’accusa di maggior reddito verso un contribuente.

---

**Nota (6)** — Art. 2700 del Codice Civile (*Efficacia dell’atto pubblico*): «L’atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso (Cod. Proc. Civ. 221 e seguenti; Cod. Pen. 476) della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formata, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti».

**Nota (7)** — In questo senso la circolare n. 224 del 5 dicembre 2000 (in *“Finanza & Fisco” n. 47/2000, pag. 6019*), così si esprime: “Poiché il processo verbale di constatazione è redatto da pubblici ufficiali, lo stesso ha natura di atto pubblico che fa fede fino a querela di falso, *ex art. 2700 del codice civile*, per quanto riguarda le dichiarazioni delle parti e gli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza. Viceversa il verbale non fa piena prova per le valutazioni e le considerazioni in esso espresse ...”.

## Avviso di accertamento

Spesso, negli avvisi di accertamento (in situazioni simili all'esempio specificato) l'Agenzia delle Entrate si limita a recepire acriticamente il P.V.C. ricevuto e "motivare" l'avviso di accertamento sulla base del contenuto espresso nel P.V.C., vieppiù ignorando o quasi le memorie di cui all'art. 12, co. 7 dello Statuto.

In certi casi, la stessa Agenzia delle Entrate ritiene che una motivazione basata sul P.V.C. redatto dalla G. d. F. possa dirsi certamente motivato posto che deriva da un Pubblico Ufficiale fino a querela di falso.

Ebbene, proprio su questo ci si vuole soffermare ed in particolare nella differenza tra la c.d. "querela di falso" e l'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c. nel caso che ci occupa.

Ci si spiega meglio: nessuno vuole mettere in dubbio l'operato, nell'esempio, della G. d. F. (encomiabile, peraltro, nella realtà da mille punti di vista) e pertanto certamente è vero (e quindi non serve nessuna querela di falso) quanto descritto nel P.V.C. (nel senso che è vero che i dipendenti, nell'esempio hanno detto X, Y). Però, per quanto specificato, detto P.V.C., eventualmente recepito acriticamente e non integrato dall'Agenzia delle Entrate attraverso indagini bancarie, attraverso nuovi accertamenti, nuove testimonianze, ecc. non può dirsi motivato sufficientemente e nemmeno provato e pertanto lo stesso perché non ha saputo replicare in diritto alle lamentele specificate nelle memorie di cui all'art. 12, co. 7 e perché non motivato e provato deve dichiararsi illegittimo.

---

## LE MASSIME<sup>(\*)</sup> RICHIAMATE DALL'AUTORE

---

### CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

*CAS - Sez. II - Sentenza n. 672 del 23/01/1998*  
*Presidente: Favara F., Relatore: Spagna Musso E.*

**PROVA CIVILE - Documentale (prova) - Atto pubblico - Efficacia - Limiti - Dichiarazioni delle parti - Veridicità - Esclusione - Circostanze o fatti non acquisiti - Libertà della relativa indagine - Art. 2699 e 2700 c.c.**

L'atto pubblico, ai sensi dell'art. 2700 cod. civ., prova fino a querela di falso la provenienza di esso; gli atti compiuti dal pubblico ufficiale e quelli avvenuti alla sua presenza, ma non prova la veridicità delle dichiarazioni delle parti e quindi non preclude l'indagine su circostanze e fatti non acquisiti.

*Conf. Cass. 2334/79*  
*Vedi SS.UU. 916/96*

*CAS - Sez. II - Sentenza n. 6090 del 12/05/2000*  
*Presidente: Spadone M., Relatore: Calfapietra V.*

**PROVA CIVILE - Documentale (prova) - Atto pubblico - Efficacia - Veridicità delle dichiarazioni rese dalle parti - Esclusione - Art. 2700 c.c.**

**PROVA CIVILE - Documentale (prova) - Copie degli atti - Fotografiche - Fotostatiche - Conformità all'originale - Disconoscimento - Effetti - Accertamento della conformità - Prove presuntive - Ammissibilità - Art. 2712 c.c. - Art. 215 c.p.c.**

L'efficacia probatoria privilegiata di un atto pubblico, a norma dell'art. 2700 cod. civ., concerne la provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato e i fatti che egli attesti essere avvenuti in sua presenza, ma non anche la veridicità ed esattezza delle dichiarazioni rese dalle parti, le quali, pertanto, possono essere contrastate ed accertare con

---

(\*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

tutti i mezzi di prova consentiti dalla legge, senza che all'uopo occorra o possa proporsi querela di falso.

*Conf. Cass. 3776/87*

*Vedi Cass. 12189/92*

Il disconoscimento della conformità di una copia fotostatica all'originale di una scrittura non ha gli stessi effetti del disconoscimento previsto dall'art. 215, comma secondo cod. proc. civ., perché mentre quest'ultimo, in mancanza di richiesta di verifica e di esito positivo di questa, preclude l'utilizzazione della scrittura, il primo non impedisce che il giudice possa accertare la conformità all'originale anche attraverso altri mezzi di prova, comprese le presunzioni.

*Conf. Cass. 949/96*

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 14774 del 15/11/2000*

*Presidente: Cantillo M., Relatore: Marziale G.*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Disposizioni comuni ai vari gradi del procedimento - Istruzione del processo - Divieto di prova testimoniale - Portata - Dichiarazioni rese da terzi sul conto del contribuente nella fase amministrativa di accertamento - Preclusione all'utilizzazione nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie - Esclusione - Rilevanza probatoria di tali dichiarazioni - Elementi indiziari - Contestabilità da parte del contribuente - Art. 51 del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 32, comma 1, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

Il divieto di ammissione della "prova" testimoniale nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie, sancito dall'art. 7, quarto comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 (che riproduce la disposizione analoga contenuta nell'art. 35, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636) si riferisce alla prova testimoniale quale prova da assumere nel processo con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento anche sul conto di un determinato contribuente (art. 32, primo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 51, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Tali dichiarazioni, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali semplici elementi "indiziari", il cui valore può essere sempre contestato dal contribuente nell'esercizio del

suo diritto di difesa (Corte Cost. 21 gennaio 2000 n. 18).  
*Vedi Cass. 12854/97*

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 903 del 25/01/2002*

*Presidente: Olla G., Relatore: Merone A.*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Disposizioni comuni ai vari gradi del procedimento - Istruzione del processo - Divieto di prova testimoniale - Dichiarazioni rese da terzi nella fase amministrativa - Preclusione all'utilizzazione nel giudizio davanti alle commissioni tributarie - Esclusione - Valore probatorio - Indiziario - Riscontri oggettivi - Necessità - Art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

Il divieto di ammissione della prova testimoniale nel giudizio davanti alle commissioni tributarie, sancito dall'art. 4, comma quarto, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546, si riferisce alla prova testimoniale da assumere nel processo - che è necessariamente orale, di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi, e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio -, e non implica, pertanto, l'inutilizzabilità, ai fini della decisione, delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale e rese da "terzi", e cioè da soggetti terzi rispetto al rapporto tra il contribuente - parte e l'Erario. Tali informazioni testimoniali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, e devono pertanto essere necessariamente supportate da riscontri oggettivi (Corte cost., sentenza n. 18 del 2000).

*Conf. Cass. 14774/2000*

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 3526 del 11/03/2002*

*Presidente: Papa E., Relatore: Meloncelli A.*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Disposizioni comuni ai vari gradi del procedimento - Istruzione del processo - Elementi probatori - Acquisizione ed utilizzabilità - Processo verbale di constatazione redatto dalla Polizia tributaria - Dichiarazioni provenienti da terzi già rese in seno a procedimento penale - Inserimento - Legittimità - Natura di testimonianza - Esclusione - Efficacia di prova - Esclusione - Natura di informazioni acquisite**

**nell'ambito di indagini amministrative - Sussistenza - Rilevanza nel procedimento tributario - Condizioni e limiti - Art. 7, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

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.

*Vedi Cass. 1701/2001, 2724/2001, 5866/2001*

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 4269 del 25/03/2002*

*Presidente: Olla G., Relatore: Falcone G.*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Disposizioni comuni ai vari gradi del procedimento - Istruzione del processo - Prova testimoniale - Divieto - Dichiarazioni rese da terzi a carico del contribuente all'Amministrazione in fase di accertamento - Utilizzabilità nel giudizio davanti alle commissioni tributarie - Valore probatorio - Elementi indiziari - Correlativa possibilità per il contribuente di introdurre nel processo dichiarazioni di terzi rese in sede extraprocessuale - Riconoscimento - Principi del giusto processo posti dall'art. 111 Cost. - Necessità - Art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 - Art. 111 Cost.**

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" posto dall'art. 7 del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 - 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" (Corte costituzionale, sent. n. 18 del 2000), 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 della

Costituzione, per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa (nella specie, mentre si è riconosciuto che correttamente la Commissione tributaria aveva preso in considerazione l'atto notorio contenente le dichiarazioni rese dal genitore del contribuente, si è ritenuto invece errato aver assegnato a tali dichiarazioni il valore di prova vera e propria, basando la decisione solo su di esse).

*Vedi Cass. 14774/2000*

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 16032 del 29/07/2005*

*Presidente: Riggio U., Relatore: Merone A.*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Disposizioni comuni ai vari gradi del procedimento - Istruzione del processo - Processo verbale di constatazione - Dichiarazioni rese da terzi ai verbalizzanti - Natura di testimonianza - Esclusione - Utilizzabilità - Condizioni - Violazione dei principi del giusto processo - Esclusione - Corrispondente potere del contribuente di produrre documenti contenenti dichiarazioni di terzi - Sussistenza - Art. 7, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 - Art. 111 Cost.**

In tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori 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 ulteriore riscontro nelle risultanze dell'accesso diretto dei verbalizzanti e non siano specificamente smentite dalla controparte. Né è con ciò violato il principio della cosiddetta "parità delle armi", di cui all'art. 111 Cost., atteso che - in forza di quanto affermato dalla Corte costituzionale con sentenza n. 18 del 2000 - anche il contribuente può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il medesimo valore probatorio.

*Vedi Cass. 3526/2002, 4269/2002, 5957/2003*

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 24200 del 13/11/2006*

*Presidente: Saccucci B., Relatore: Sotgiu S.*

**IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Accertamento e riscossione - Attribuzioni e poteri degli uffici IVA - Accessi, ispezioni, verifiche - Dichiarazioni di terzi**

**- Valore indiziario - Utilizzabilità ai fini della ricostruzione del volume di affari - Condizioni - Riscontro nelle risultanze dell'accesso - Necessità - Fattispecie - Art. 52, del DPR 26/10/1972, n. 633**

In tema di accertamento dell'IVA, a fronte di una contabilità formalmente regolare, le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria o in altra sede qualificata (nella specie, un giudizio penale), in tanto possono essere utilizzate ai fini della ricostruzione del volume di affari, in quanto, così come ogni altro elemento indiziario acquisito in sede di verifica amministrativa, trovino ulteriore riscontro nelle risultanze dell'accesso dei verbalizzanti. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, la quale aveva ritenuto adeguatamente motivato un avviso di accertamento emesso nei confronti di una società, in quanto fondato sull'affermazione di terzi di aver effettuato pagamenti illeciti in favore dei dirigenti della stessa, senza che fosse stato accertato un corrispondente introito da parte della società, e risultando anzi provato che quest'ultima aveva regolarmente effettuato le prestazioni indicate nelle fatture, applicando i prezzi di mercato).

*Vedi Cass. 3526/2002, 4269/2002, 16032/2005*

#### COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

*C.T.P. di Ragusa - Sez. II - Sentenza n. 426 del 25/01/2002*

**IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) - Avviso di accertamento per maggior ricavi - Accertamento induttivo basato sui parametri di cui all'art. 3 della legge n. 549/1995 - Presunto scostamento tra reddito percepito e reddito dichiarato - Omissione da parte dell'ufficio dell'indicazione dei presupposti di fatto e dell'iter logico seguito - Difetto di motivazione - Sussiste - Ignoranza da parte dell'ufficio delle osservazioni formulate dal contribuente - Violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente - Illegittimità dell'avviso di accertamento - Infondatezza nel merito dello stesso**

Avendo l'ufficio omesso di indicare i presupposti di fatto e il ragionamento logico adottato per giungere alle sue conclusioni, bisogna affermare che l'avviso di accertamento emesso è affetto dal vizio di legittimità del difetto di motivazione. L'atto emesso è altresì viziato da violazione di legge, dato che l'ufficio, in spregio a quanto disposto dall'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), ha completamente ignorato le osservazioni prodotte dall'interessato nella fase interlocutoria per giustificare i minori compensi percepiti (osservazioni che sono peraltro fondate nel merito e sono tali da assurgere a dignità di prova contraria, adeguata ad inficiare le risultanze dei parametri). (*Massima redatta dal Servizio di Documentazione Tributaria - Coordinamento legislativo Finanze*)