



## ***Ancora sulla efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi acquisite nell'ambito di indagini penali ai fini degli "accertamenti bancari"***

In un precedente contributo pubblicato su questa rivista<sup>4</sup> è stata affrontata l'interessante questione della rilevanza probatoria delle dichiarazioni di terzi raccolte in sede di indagini penali, ai fini del *c.d. accertamento bancario*. Ed ivi sembra adombrata la possibilità che, in seguito alle modifiche recate dalla L. n. 311/04 (Finanziaria 2005), riguardo alle dichiarazioni rese anche nell'ambito di un'attività di polizia giudiziaria ed utilizzate in sede di accertamento fondato su indagini bancarie, operi l'inversione dell'onere della prova. Con la conseguenza che, ove il contribuente non fornisce a propria volta la prova, l'accertamento potrebbe essere fondato anche sui soli elementi risultanti dalle dichiarazioni. Tali conclusioni offrono l'occasione per riflettere su una delicata questione che ha la peculiarità di fondere insieme due argomenti da sempre controversi in materia tributaria:

- da una parte, quello dell'inversione dell'onere della prova in materia di accertamento (e, dunque, dell'operare di presunzioni *iuris tantum* nella fase amministrativa) e
- dall'altro quello del riconoscimento di rilevanza sia in sede amministrativa sia, soprattutto, in sede di processo tributario alle dichiarazioni di terzi, in vario modo transitate nell'accertamento.

### **Gli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali sull'efficacia probatoria delle dichiarazioni dei terzi**

Per meglio comprendere i controversi aspetti della questione appare opportuno, anche qui, preliminarmente ripercorrere brevemente gli sviluppi della dottrina e della giurisprudenza in materia. Secondo un primo orientamento dottrinale, le dichiarazioni *de quibus* non potrebbero sorreggere *ex se* i provvedimenti impositivi, costituendo mere fonti di informazione per la pubblica amministrazione, sulla base delle quali questa potrebbe orientare la propria ricerca<sup>5</sup>. Esse, dunque, non avrebbero alcuna valenza probatoria in sede giurisdizionale, non potendo essere messe a fondamento della decisione<sup>6</sup>.

Altra parte della dottrina, al contrario, assumendo che tali dichiarazioni siano dotate di sicura valenza probatoria nell'ambito del procedimento amministrativo, giunge a riconoscere alle stesse rilevanza anche in fase contenziosa. Il giudice tributario potrebbe, quindi, liberamente apprezzarle come prove sufficienti dei fatti posti a base della pretesa impositiva<sup>7</sup>. Un'eventuale adesione a detta impostazione sembrerebbe, però, condurre ad una violazione degli artt. 24 e 111 Cost.. Infatti, da un lato, il giudice tributario si troverebbe a decidere sulla base di elementi *aliunde* acquisiti (tra l'altro, assunti senza le garanzie del contraddittorio e fuori dal controllo giurisdizionale); dall'altro lato, l'esistenza del divieto di prova testimoniale vigente nel processo tributario ai sensi dell'art. 7, co. 4,

<sup>4</sup> Si veda G.Barbato, Utilizzabilità ai fini fiscali delle dichiarazioni di terzi acquisite nell'ambito di indagini penali in *La Circolare Tributaria* 28\_06 pag.44 ss..

<sup>5</sup> Cfr. S.Menchini, commento all'art. 7, del D.Lgs. n.546/92, in *Il nuovo processo tributario*, Milano 2004, pag. 101.

<sup>6</sup> Sull'argomento, cfr. A.Finocchiaro, M. Finocchiaro, Commentario al nuovo contenzioso tributario, Milano, 1996, p. 124; C. Bafile, Il nuovo processo tributario, Padova, 1994, p. 143 testo e nt. 10; G.Bellagamba, Il contenzioso tributario dopo il Decreto Legge 16 maggio 1996, n. 259, Torino, 1996, p. 68; A. Parlato, Considerazioni minime sul nuovo processo tributario, in *Rass. trib.*, 1996, p. 1062 e ss.; G. Moschetti, Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, p. 17 e ss.; F.Tesoro, voce Processo tributario, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., Aggiornamento, (XI), Torino, 2000, p. 576).

<sup>7</sup> Cfr. C.Glendi, *I poteri del giudice*, p. 949 e ss..