

del D.Lgs. n. 546/92, non permetterebbe al contribuente di esercitare compiutamente, in tale ambito, il diritto di offrire la prova contraria quanto ai fatti rilevanti nella prospettiva degli addebiti elevati nei suoi confronti.

In tale contesto, assume peculiare rilievo l'orientamento espresso dalla Corte Costituzionale che, con sentenza 12 gennaio 2000, n. 18, ha ritenuto che la limitazione probatoria stabilita dall'art. 7, co. 4, del D.Lgs. n.546/92, non comporti l'inutilizzabilità in sede processuale delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale. Il loro valore probatorio sarebbe, infatti, quello proprio degli elementi indiziari, i quali (mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice) non sarebbero idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratterebbe, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella propria della prova testimoniale e tale rilievo sarebbe sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi".

Sul punto, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione, esclusa la natura testimoniale di dette dichiarazioni, ne ha più volte affermato la valenza meramente indiziaria, consentendo, quindi, il loro ingresso nel processo tributario⁸.

Detta impostazione è stata, più di recente, confermata dalla sentenza n. 16032 del 16 aprile 2005, con la quale la Corte ha ribadito che le dichiarazioni di terzi raccolte ed inserite nel processo verbale di constatazione hanno natura di mere informazioni, che possono essere utilizzate quando abbiano trovato riscontro nell'accesso diretto dei verbalizzanti e non siano state specificatamente smentite dalla controparte. D'altra parte, secondo la Corte, così opinando non risulterebbe sarebbe violato il principio della *c.d. "parità delle armi"*, atteso che anche il contribuente potrebbe produrre documenti contenenti dichiarazioni che possano smentire le risultanze dell'accesso.

I limiti alla rilevanza probatoria delle dichiarazioni dei terzi acquisite nel procedimento penale e recepite nell'istruttoria fiscale

Operate dette, sia pur brevi, precisazioni sugli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali in materia di efficacia probatoria delle dichiarazioni trasfuse, poi, negli avvisi di accertamento, veniamo ad analizzare la rilevanza – sia sul piano amministrativo, che su quello processuale - anche di quelle rese in un procedimento penale, alla luce delle citate novità contenute nella L. n. 311/04 (Finanziaria 2005), con riferimento circoscritto al tema delle indagini e degli accertamenti bancari.

Il riferimento, come anticipato, è agli artt. 51, co. 2, numero 2 del DPR n.633/72 e 32, co. 1 n. 2, secondo periodo, del DPR n.600/73.

Nella previgente formulazione gli artt. 51 e 32 ponevano a base delle rettifiche e degli accertamenti (previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 per le dirette e 54 e 55 per l'Iva) soltanto i singoli dati ed elementi risultanti dai conti, rispetto ai quali (dati ed elementi così risultanti) il contribuente non avesse dimostrato di averne tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto a imposta o la loro irrilevanza allo stesso fine: quindi gli elementi e i dati rilevanti erano, per così dire, circoscritti ai soli conti, nel contesto dei così detti accertamenti bancari. Adesso, dalle disposizioni riformulate emerge che sono posti a base delle rettifiche e accertamenti, i dati ed elementi attinenti ai rapporti e alle operazioni acquisiti e rilevati ex artt. 33, e 63, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto a imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine.

Ora, secondo gli artt. 63 del DPR n.633/72 e 33 del DPR n.600/73 è, fra l'altro, possibile utilizzare, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, ogni dato, notizia e documento

⁸ Cfr. sentenze n. 4423 del 31 ottobre 2002; n.4269 del 25 ottobre 2001; n.3526 del 28 giugno 2001, n.5957 del 10 ottobre 2002.