

UNIONE REGIONALE FORENSE DELLE MARCHE

WEBINAR

Venerdì 18 ottobre 2024

- **RIFORMA TRIBUTARIA: UNO SGUARDO ALLE NOVITA'**

Relatore: Dott. Sandro GIANNI

-Vice Presidente Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Pesaro-

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- **Sommario:**
- **1.1** *Ammissibilità della prova, con particolare riferimento alla giurisprudenza tributaria.*
- **2.** *L'abolizione del divieto di prova testimoniale e la nuova testimonianza scritta.*
- **3.** *Le condizioni di ammissibilità della nuova prova e le modalità di assunzione, ai sensi della L. n.130/2022.*
- **4.** *La prova testimoniale scritta tra natura dispositiva del processo e principio di parità tra le parti in causa.*
4.1 *Il valore delle dichiarazioni di terzi nel processo riformato.* **4.2** *La testimonianza e la dichiarazione dei terzi.*
- **5.** *Esame delle prime osservazioni nella giurisprudenza tributaria di merito in ordine alla prova testimoniale.*
- **6.** *Considerazioni conclusive.*

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- **1.Premessa**

- La legge 31 agosto 2022, n.130 ha introdotto nell'ordinamento giuridico le disposizioni normative, con particolare riferimento alla materia di giustizia nel processo tributario, così sostituendo l'art.7, comma 4, decreto legislativo n.546/1992 previgente.
- La norma di cui all'art.7, comma 4, D. Lgs. n.546/1992, prima della intervenuta riforma legislativa, ha affermato che: “...*non è ammesso il giuramento e la prova testimoniale...*”

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- La nuova formulazione dell'art.7, comma 4, D. Lgs. n.546/1992, avvenuta in forza dell'art.4, comma 1, lett. c) L. 31.08.2022, n.130, così afferma: “...*Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale. (1)*”

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- *La notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale, il cui modello, con le relative istruzioni per la compilazione, è reso disponibile sul sito istituzionale dal Dipartimento della Giustizia tributaria, può essere effettuata anche in via telematica.*
 - *In deroga all'articolo 103-bis delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo di deposizione trasmessogli dal testimone dopo che lo stesso lo ha compilato e sottoscritto in ogni sua parte con firma digitale apposta in base a un certificato di firma qualificato la cui validità non è scaduta ovvero che non è stato revocato o sospeso al momento della sottoscrizione.(2)”*
- (1) Per l'applicazione della presente modifica vedi l'art. 8, comma 3 della L. n. 130 del 31/08/2022.
- (2) Per l'applicazione delle presenti disposizioni modificate dal D.lgs. n.220 del 30/12/2023, (si veda l'art. 4 del suddetto Decreto).

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Con riferimento alla prova testimoniale, la stessa giurisprudenza di legittimità, nel corso del tempo, ha cercato di porre rimedio a tale divieto, così ammettendo a determinate condizioni, le dichiarazioni, come rese da soggetti terzi.
- La giurisprudenza di legittimità, pronunciandosi sulla portata del dettato normativo, in ordine al previgente comma quattro, ha più volte ribadito che il divieto di prova testimoniale, nell'ambito del processo tributario, deve intendersi limitato alla prova testimoniale assunta, secondo la procedura prevista dall'articolo 244 codice procedura civile e seguenti; ha sempre ammesso l'utilizzo delle dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati, nella fase amministrativa di accertamento, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, in quanto rilevano quali elementi indiziari, che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice.

1.1 Ammissibilità della prova, con particolare riferimento alla giurisprudenza tributaria.

- L'art.7, D. Lgs. n. 546/1992, nel testo previgente, è stato rubricato come “*Potere delle Commissioni Tributarie*” e, comunque, al comma quattro ha previsto che “*non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale*”.
- Tale norma previgente ha leso, sicuramente, il principio del contraddittorio nella formazione della prova per il fatto che la testimonianza, così assunta davanti al giudice, ha una forza probatoria certo non sostituibile con nessun altro mezzo di prova.
- Vero è, altresì, che la testimonianza è uno strumento indispensabile di accertamento della verità, anche in campo tributario.
- La Corte costituzionale, per la prima volta, è intervenuta sulla questione riferita alla prova testimoniale nel processo tributario, con la sentenza n.18/2000, ritenendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale di cui agli artt.7, commi 1 e 4, decreto legislativo n.546/1992, come sollevata dalla CTP di Chieti e dalla CTP di Torino, con riferimento agli artt.3, 24 e 53 della Costituzione, nella parte in cui detta normativa ha escluso l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Infatti, nella richiamata sentenza della Corte Costituzionale è stato affermato che: “...Sono infondate le q.l.c. dell'art. 7 commi 1 e 4 d. lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, nella parte in cui non consente l'assunzione di prove testimoniali nel processo tributario, in riferimento agli art. 3, 24 e 53 Cost.” (Cfr. Corte Cost, sentenza, 21 gennaio 2000, n.18, in Rivista De Jure, Ed. Informatiche Giuffrè).
- Inoltre, occorre qui pure ricordare che, nello stesso senso si è pure espressa la giurisprudenza di legittimità, qui affermando che: “... In materia di I.V.A., nel caso in cui il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre (nella specie, a causa di furto) i documenti atti a dimostrare il suo diritto alla detrazione e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, lo stesso può far ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti...” (cfr. Cass. Civ. sentenza 18 maggio 2006, n.21233, in Rivista De Jure, Ed. Informatiche Giuffrè).
- In ogni caso, comunque, sempre nello stesso senso si è pronunciata la stessa giurisprudenza di legittimità (cfr., Cass. . Civ. sentenza 04 marzo 2011, n.5182, in Rivista De Jure, Ed. Informatiche Giuffrè).

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- In ogni caso, comunque, occorre qui ricordare, che il principio, appena sopra espresso, è stato affermato e ribadito, sempre in tema di IVA, dalla giurisprudenza di legittimità, anche recentemente (cfr., Cass. Civ. 16 novembre 2016, n.23331, *ibidem*, ordinanza 13 aprile 2017 n.9611 e 19.01.2018, n.1323, tutte in Rivista De Jure, Ed. Informatiche Giuffrè).
- La stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione, peraltro, ha pure affermato, sempre in tempi recenti, anche il seguente principio, nel senso che: “...*Nel processo tributario anche il contribuente, al pari dell'amministrazione, può utilizzare a proprio favore le dichiarazioni di terzi acquisite in atti fuori dal processo. Il giudice ha così l'obbligo di valutare tali indizi ai fini della sua decisione...*” (cfr., Cass. Civ., Ordinanza 02 ottobre 2019, n.24531).

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Il principio di diritto, così posto dalla Corte di Cassazione, è certamente chiaro, e il divieto di prova testimoniale, che è stato vigente, *ante* novella, rispetto alla legge 31 agosto 2022 n.130 citata, si è riferito alla prova testimoniale da assumere, però, con le garanzie del contraddittorio e non ha implicato, quindi, la impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che, in particolare, gli organi dell'Amministrazione finanziaria, sono stati autorizzati a richiedere, anche ai privati, nella fase amministrativa di accertamento.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- *In primo luogo*, occorre qui ricordare, altresì, che il Legislatore della riforma della giustizia tributaria, comunque, ha modificato l'art.7, comma 4, D.lgs. n.546/1992, così venendo a sostituire la previsione di inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale, con riferimento alla originale formulazione della norma, con una normativa certo articolata, che disciplina e continua a contemplare il divieto di giuramento, ma, nello stesso tempo, *introduce la prova testimoniale nel processo tributario*.
- Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario si riferisce solo alla prova testimoniale processuale e non alle dichiarazioni che, sia l'Amministrazione, sia i soggetti contribuenti, possono assumere in sede extraprocessuale, e produrre in giudizio; la valenza indiziaria di tali dichiarazioni, anche a favore del contribuente, è coerente con il principio del giusto processo.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- *In secondo luogo*, il divieto di utilizzare la prova testimoniale, comunque, certo scompare nel processo tributario, ma viene confermato il divieto di giuramento, anche se viene legittimato l'utilizzo della prova testimoniale, la cui ammissibilità, comunque, è rimessa alla scelta del giudice tributario, con riferimento ai casi in cui venga ritenuta necessaria ai fini della decisione, e anche senza l'accordo delle parti in causa.
- La complessità della procedura, come delineata dal Legislatore, che si è così espresso in materia tributaria, inoltre, potrebbe limitare il ricorso a questo strumento.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- **2. L'abolizione del divieto di prova testimoniale e la nuova testimonianza scritta**
 - In ogni caso, comunque, occorre qui ricordare, che tra le novità più significative recate dalla L. 31 agosto 2022, n.130, figurano quelle introdotte dall'art.4, comma 1, lett. c), che, riformulando l'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, ha sostituito al divieto di prova testimoniale la *prova per testimoni in forma scritta*.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Le ragioni giustificative del divieto, come contenuto nell'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, sono state rappresentate, esaustivamente, nella nota sentenza della Corte Costituzionale (Cfr. Corte Cost. sentenza del 21 gennaio 2000, n.18) ove è stata confermata la legittimità della norma così argomentando che: **1.** non esiste affatto un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo; **2.**il divieto di prova testimoniale trova una non irragionevole giustificazione, **da un lato**, nella spiccata specificità del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, e, **dall'altro** nella circostanza che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale; **3.** infine, *sotto un diverso e concorrente aspetto*, la stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente mal si concilia con la prova testimoniale.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Gli argomenti utilizzati dal Giudice delle leggi, in realtà, appaiono poco incisivi, ove si consideri che: **a)** se è vero che nulla impedisce, che i vari processi siano disciplinati diversamente, è altrettanto vero che occorre verificare, se tale scelta sia ragionevole, e se non sia capace di generare situazioni di disparità di trattamento ingiustificate; **b)** la specificità del processo tributario, caratterizzato da una celerità, mal sopporterebbe la complicazione derivante dall'espletamento della prova testimoniale, e, quindi, deve essere salvaguardata attraverso rimedi diversi dalla limitazione del diritto alla prova; **c)** la pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria si risolve in un credito e le particolari modalità di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta non sono affatto inconciliabili con la prova testimoniale; **d)** la natura documentale del processo dipende proprio dalla circostanza, che non opera una vera prova testimoniale, con la conseguenza che non possa certo desumersi, dall'asserita natura documentale del processo tributario, un argomento a favore della tesi per cui il divieto non sarebbe stato in contrasto con i principi di uguaglianza e ragionevolezza, come sanciti dall'art.3 della Costituzione.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Alle critiche sollevate dalla dottrina si è aggiunta la consapevolezza che la permanenza del divieto è certo poco attuale, alla luce della nuova formulazione dell'art.111 Costituzione, in dipendenza della L. cost. n.2/1999, che ha reso esplicito nel secondo comma il principio della parità delle parti nel processo.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- **3. Le condizioni di ammissibilità della nuova prova e le modalità di assunzione, ai sensi della L. n.130/2022.**
- La nuova norma, nella parte in cui prevede che il giudice “*può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all’art.257 bis del Codice di procedura civile*”, si colloca pienamente nell’esperienza, già maturata nel processo comune.
- Infatti, secondo quanto stabilito dalla disposizione, come sopra espressamente richiamata, la parte, che ha chiesto al Giudice tributario di essere autorizzata ad assumere la testimonianza, predispone un modello, sulla base di quello approvato con il D.M. 10 febbraio 2010, e lo notifica al testimone.
- Quest’ultimo rende la deposizione compilando e sottoscrivendo il modello su ciascun foglio, provvedendo in modo che tutte le sottoscrizioni siano autenticate e, infine, spedisce o consegna il documento alla segreteria del Giudice, dove è incardinato il processo.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- L'art.7, comma 4, D.Lgs.n.546/1992, si discosta, opportunamente, dall'art.257 *bis*, c.p.c., sia nella parte in cui trascura la valutazione, largamente discrezionale del giudice, sia nel codice di rito comune, perché deve tenere conto “*della natura della causa e di ogni altra circostanza*”, sia nella parte in cui precisa, che il giudice può ammettere la prova testimoniale “*anche senza l'accordo delle parti*”.
- Infatti, nel Codice di procedura civile, la prova testimoniale scritta rappresenta una deroga all'assunzione della prova, in forma orale, e, inoltre, le due condizioni, così previste dall'art.257 *bis* c.p.c., sono coerenti con la necessità di assicurare che, sia le parti, sia il Giudice, convergano sull'opportunità di assumere la prova testimoniale, al di fuori dell'udienza, anziché mediante l'interrogatorio ad opera del giudice e nel contraddittorio delle parti.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Evidentemente, nel processo tributario entrambe le condizioni previste dall'art.257 *bis* c.p.c., però, non trovano alcuna ragion d'essere; la nuova formulazione dell'art.7, comma 4, citato, implicitamente, **mantiene il divieto di testimonianza assunta in forma orale**, con la conseguenza che, comunque, l'accordo tra le parti è inconciliabile con la necessità di assicurare l'accesso alla prova alla parte, che ne abbia interesse, così come la valutazione discrezionale del giudice, in ordine alla natura della causa e/o a qualsiasi altra circostanza, non può in ogni caso indurlo a preferire l'interrogatorio diretto dei testi alla testimonianza in forma scritta.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Alla luce del dato normativo l'ammissibilità del nuovo mezzo di prova è *subordinata a due condizioni che sono estranee al processo civile*.
- **La prima condizione** si riscontra nella previsione che il giudice debba ritenerla necessaria ai fini della decisione; **la seconda condizione** consiste nella circostanza che la prova testimoniale scritta verta *“soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”* nei casi in cui *“la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso”*. Infatti, la prima condizione, ai fini dell'ammissibilità del nuovo mezzo di prova, così prevede, con una formulazione sovrapponibile a quella utilizzata nell'art.58, D.lgs. n.546/1992, che la Corte di giustizia tributaria possa ammettere prova *“ove lo ritenga necessario ai fini della decisione”*.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- La genericità dell'espressione utilizzata nel nuovo art.7, comma 4, cit., D.Lgs.n.546/1992, da una parte, e la similarità con quella già adoperata nell'art.58, sopra citato, a proposito di ammissibilità di nuove prove in appello, dall'altra, potrebbero naturalmente indurre a ritenere che il primo limite debba essere interpretato, così richiamando le soluzioni, già tracciate dalla dottrina e dalla giurisprudenza, a proposito del predetto art.58, D.Lgs.n.546/1992 e del corrispondente art.345, comma 3, codice di procedura civile.
- Infatti, in ipotesi in cui si propenda per una tale soluzione, non resterebbe che ritenere la prova testimoniale scritta una "*prova straordinaria*", perché finirebbe per essere ammessa solo quando il giudice, non essendo disponibili altri mezzi istruttori, la ritenga "*indispensabile*" ai fini della decisione.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- **La seconda condizione**, come prevista dalla legge, costituisce un limite più apparente che reale; la circostanza indicata nell'ultimo periodo dell'art.7, comma 4, cit., in buona sostanza, non aggiunge nulla di più rispetto a quanto non già desumibile dall'art.2700 c.c., da cui emerge, che *“il processo verbale di constatazione fa <<piena prova>> fino a querela di falso dei fatti compiuti dal pubblico ufficiale o avvenuti in sua presenza”*.
- Infatti, se è pacifico, che al fine di contrastare tali circostanze l'art.2700 c.c. rende necessaria la querela di falso, e che, pertanto, non può essere ritenuta sufficiente la testimonianza scritta, è altrettanto chiaro, che la fede privilegiata non si estende al contenuto delle dichiarazioni, eventualmente rese da terzi al pubblico ufficiale nel corso dell'istruttoria, e che, dunque, tali dichiarazioni ben possono essere contrastate in giudizio con ogni mezzo di prova, e, quindi, anche mediante la testimonianza scritta.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- La carenza evidente di una disciplina, ormai necessaria, si manifesta laddove l'art.7, comma 4 cit., non prevede nulla, né sul termine decadenziale, entro cui la richiesta di testimonianza scritta può essere formulata, né sui termini da rispettare, affinché la prova sia assunta in contraddittorio tra le parti.
- Infatti, mentre nel processo civile la testimonianza scritta è assunta solo alla condizione, che il giudice accerti, che attore e convenuto convergono sull'opportunità di assumere la prova testimoniale, al di fuori dell'udienza, anziché mediante l'interrogatorio, sempre ad opera del giudice e nel contraddittorio tra le parti, una simile disciplina nel processo tributario è del tutto assente.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Ciò, nel senso che, nel processo tributario, la testimonianza scritta può essere assunta “*anche senza l’accordo delle parti*”; sotto tale profilo, quindi, emerge con evidenza, che, mentre il diritto delle parti al contraddittorio, in tema di prova, è assicurato dal codice di rito comune, e in particolare dalle facoltà e dai termini previsti dall’art.171 *ter* c.p.c., tutto ciò, invece, non è previsto per il processo tributario.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

4. La prova testimoniale scritta tra natura dispositiva del processo e principio di parità tra le parti in causa.

- L'inserimento della testimonianza scritta tra le prove ammesse suggerisce la necessità di valutare se sia possibile, ancora oggi, affermare che il processo tributario abbia natura prevalentemente dispositiva.
- Evidentemente, dalla natura dispositiva del processo deriva, comunque, che le parti, dopo avere indicato il *petitum* e la *causa petendi*, allegano i fatti, che il giudice è legittimato a conoscere, ma occorre ricordare, comunque, che il medesimo è legittimato, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, come consentito, a fini istruttori, con riferimento ai poteri indicati nell'art.7, commi 1 e 2, D. lgs., n.546/1992.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Infatti, il giudice esercita i poteri di accesso, richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, modellati come quelli già attribuiti dalla legge agli enti impositori, oltre che il potere di disporre consulenze tecniche, o di chiedere relazioni tecniche alle Amministrazioni dello Stato o ad altri enti pubblici.
- La natura dispositiva del processo è coerente con l'applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere della prova, che il giudice potrà superare, eccezionalmente, ricorrendo ai propri poteri istruttori, ma solo quando la parte, su cui grava l'onere, è nell'impossibilità o nella estrema difficoltà di assolverlo.
- **Il nuovo mezzo istruttorio disciplinato nell'art.7, comma 4 cit., non arricchisce i poteri del giudice, come elencati nei primi due commi dello stesso articolo, né altera la natura dispositiva del processo tributario, atteso che deve escludersi, peraltro, che la prova possa essere assunta d'ufficio dal giudice.**

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- In tal senso depongono non solo la collocazione della norma, inserita in un comma dell'art.7 citato, distinto dai primi due, ma anche il tenore letterale del comma 4, secondo cui il giudice tributario “*può ammettere*” la testimonianza, e la formulazione dell'art.257 *bis* c.p.c., cui il citato comma 4 espressamente rinvia.
- L'art.257 *bis*, comma 2, c.p.c., in realtà, stabilisce che il modello di testimonianza deve essere predisposto dalla parte “*che ha richiesto l'assunzione*” della prova, così lasciando intendere, inequivocabilmente, che la testimonianza scritta non può essere disposta d'ufficio dal giudice.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- La Corte costituzionale, peraltro, ha espressamente riconosciuto la possibilità che l'Amministrazione finanziaria possa avvalersi delle dichiarazioni di terzi, in un processo in cui è preclusa al contribuente la prova testimoniale, sostenendo che tale soluzione non collide, né con il principio di uguaglianza, né con il diritto di difesa (cfr., Corte Cost., sentenza 21.01.2000, n.18).
- Infatti, **il valore probatorio di tali dichiarazioni è quello tipico degli elementi indiziari, che possono concorrere, insieme ad altri elementi, a formare il convincimento del giudice, ma che non sono idonei, da soli, a costituire il fondamento della decisione;** si tratta, comunque, di un'efficacia diversa da quella tipica della prova testimoniale e ciò è sufficiente ad escludere, che l'ammissione di un mezzo di prova, e l'esclusione dell'altro possano comportare una violazione del principio di parità tra i soggetti in controversia.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- È noto, altresì, che la giurisprudenza ha confermato l'utilizzabilità nel processo delle dichiarazioni di terzi, così pervenendo a soluzioni non sempre convergenti; in alcuni casi si è ritenuto che tali dichiarazioni non possano da sole costituire il fondamento della pretesa e che possano formare il convincimento del giudice unitamente ad altri elementi di contenuto convergente (cfr. Cass. Civ., Sez. trib., sentenza 14 maggio 2010, n.11785; *ibidem* n.20032/2011, n.8369/2013, n.9080/2017, n.20970/2021, n.31588/2021, n.32024/2022).
- In altri casi, invece, si è ritenuto che tali dichiarazioni siano elementi indiziari, ma capaci di costituire dati e notizie, da cui poter desumere l'infedeltà della dichiarazione sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti (cfr. Cass. Civ., Sez. trib., sentenza 29 luglio 2021, n.21701; *ibidem* n.20983/2021, n.9316/2020, n.6616/2018, n.5798/2020, nn.16711/2016, n.9646/2015, n.16845/2008 e pure n.2958/2014).

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Il diritto della parte pubblica è teso ad affermare che sia assunta la prova testimoniale scritta, quale che sia l'azione esercitata in giudizio, ma ciò non esclude che l'Ufficio possa scegliere di non esercitare il diritto alla prova e che, al pari di quanto è accaduto nei giudizi instaurati prima del 16 settembre 2022, preferisca affidare la prova alle dichiarazioni di terzi, così acquisite nella fase istruttoria, che precede l'emissione dell'atto impositivo.
- È necessario, dunque, valutare se l'introduzione della prova testimoniale scritta non abbia implicitamente escluso, che le dichiarazioni di terzi possano continuare ad essere utilizzate nel processo, quali elementi indiziari, che concorrono a formare il convincimento del giudice.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- La recente soppressione del divieto di prova testimoniale, ad opera del Legislatore, ha disciplinato i modi con cui la narrazione del fatto, operata del terzo, può essere portata a conoscenza del giudice e che, per tale ragione, modalità diverse da quelle espressamente previste, non possano più trovare ingresso nel processo tributario, neppure sotto forma di meri indizi.
- Infine, va osservato che non esiste nel diritto tributario, così come nel diritto civile, penale e amministrativo, un *numerus clausus* di prove, né esiste un divieto esplicito di ricorrere a prove innominate.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- La prova giuridicamente rilevante non è solo quella qualificata come tale dalla legge, ma anche tutto ciò che può servire ad accertare l'accadimento di un fatto; da ciò deriva che non esiste alcuna preclusione alla possibilità che il giudice utilizzi anche elementi probatori atipici, laddove tali elementi, al pari di quelli nominati, concorrano a stabilire, efficacemente, l'esistenza o l'inesistenza del fatto controverso.
- Pertanto, sono prove atipiche quelle che, pur non essendo disciplinate, né dal Codice di procedura civile, né dal codice civile, sono suscettibili, comunque, di essere valutate dal giudice, proprio per l'assenza nell'ordinamento giuridico di una norma di chiusura in ordine alle prove tipiche.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- L'unica conseguenza, che discende dall'ipotesi prospettata non investe l'ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo, quanto piuttosto la loro diversa efficacia probatoria.
- In ogni caso, anche se la prova testimoniale scritta e le dichiarazioni di terzi sono rimesse al prudente apprezzamento del giudice secondo quanto previsto dall'art.116 c.p.c., solo la prima non necessita di ulteriori elementi istruttori per consentire al giudice di accertare i fatti controversi; evidentemente, da ciò deriva che, pur permanendo la possibilità di ricorrere alla prova atipica, le parti tenderanno naturalmente a preferire il nuovo mezzo istruttorio alle dichiarazioni del terzo, che siano state acquisite fuori dal processo.
-

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

4.2 La testimonianza e la dichiarazione dei terzi.

- L'introduzione della prova testimoniale nel processo ad opera dell'art.4, comma 1, lettera c), L. n.130/2022, che sostituisce il comma quattro dell'art. 7, decreto legislativo n.546/1992, qui afferma, in buona sostanza, che i due mezzi probatori, e cioè la testimonianza, e la dichiarazione dei terzi, sono destinati a coesistere nel processo tributario.
- Inoltre, si deve qui osservare, che, in attuazione dall'art.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 dei terzi in sede extraprocessuale, per far valere le proprie ragioni; tali dichiarazioni devono assurgere al rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Tale situazione è emersa dall'esame della giurisprudenza tributaria di legittimità; ciò, nel senso che, in osservanza del principio della parità delle parti, applicabile anche al processo tributario, il giudice tributario deve prendere in considerazione le dichiarazioni extra processuali di persone informate dei fatti, sia che siano state rese dall'Ufficio, sia all'Ufficio finanziario o alla Guardia di Finanza, sia che siano rese al contribuente, o a chi lo assiste.
- In quest'ultimo caso non sussiste alcuna pubblica garanzia, in ordine alla provenienza e della fedele riproduzione della dichiarazione e per dare ragione, il giudice può acquisire tale garanzia attraverso l'esercizio dei poteri conferiti ai sensi dell'art.7 cit.; ciò, nel senso che può incaricare la Guardia di Finanza di procedere a raccogliere le dichiarazioni.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- La mancanza di responsabilizzazione del terzo, rispetto alla veridicità dell'informazione fornite, dovrebbe portare alla necessità di instaurare quantomeno un contraddittorio su di esse, con il conseguente beneficio non tanto delle posizioni dei reparti autonomamente considerate, quanto piuttosto in ordine all'accertamento della verità.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

5. Esame delle prime osservazioni nella giurisprudenza tributaria di merito in ordine alla prova testimoniale

- Con riferimento alla recente riforma, così intervenuta, ai sensi dell'art.7, comma 4, legge 130/2022, si vengono ancora significative pronunce da parte della Corte di Cassazione che si sono occupate sull'argomento, ma occorre anche tenere presente quello che è il contributo offerto dalla giurisprudenza tributaria di merito.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Occorre fare riferimento alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli, che si è espressa con sentenza n.3699/2024, ma anche a quella della stessa Corte di giustizia tributaria di primo grado di Pesaro, ove nel testo della sentenza è stato fatto rilevare che: *“Il Collegio in ordine all'ammissione della prova ex art.7,n.4, legge 31 agosto 2022 n.130, come formulata dalla difesa di parte ricorrente, osserva che un primo limite per ammettere la prova testimoniale si deve ritenere quello secondo il quale il giudice, per avvalersene, disponga e che sia l'unica idonea a dirimere l'incertezza sui fatti decisivi per risolvere dalla ditta. Pertanto, la prova testimoniale può dirsi straordinaria, poiché ammissibile, ma solo in mancanza di alcuni elementi istruttori. Il secondo limite, comunque, è sostanziale e consiste nell'ammettere la prova, ma solo su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale quando la pretesa tributaria sia fondata su verbale o altri atti facenti fede, fino a querela di falso”*.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- A tale proposito, occorre fare riferimento alla giurisprudenza tributaria di merito (cfr. Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli, sentenza n.3699/2024) , ma anche a quella della stessa Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Pesaro (cfr. CGT primo grado di Pesaro, sentenza 19.10/27.11/2023 n.224) ove nel testo della sentenza è stato fatto rilevare che: *“Il Collegio in ordine all'ammissione della prova ex art.7,n.4, legge 31 agosto 2022 n.130, come formulata dalla difesa di parte ricorrente, osserva che **un primo limite** per ammettere la prova testimoniale si deve ritenere quello secondo il quale il giudice, per avvalersene, disponga e che sia l'unica idonea a dirimere l'incertezza sui fatti decisivi per risolvere la controversia.*
- Pertanto, la prova testimoniale può dirsi straordinaria, in quanto ammissibile, ma solo in mancanza di alcuni elementi istruttori.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- **Il secondo limite**, comunque, è sostanziale e consiste nell'ammettere la prova, ma solo su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale quando la pretesa tributaria sia fondata su verbale o altri atti facenti fede, fino a querela di falso”.
- Evidentemente, nella dedotta fattispecie, la prova testimoniale, così invocata, è ammissibile, ma ciò solo se considerata necessaria, in quanto si discute sulla legittimità di un certo atto impositivo e non sulla validità, per esempio, di un processo verbale di constatazione, perché proveniente dalla dichiarazione di un pubblico ufficiale.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

6. Considerazioni conclusive.

- È evidente, che l'abolizione del divieto di prova testimoniale e la contestuale introduzione della prova per testimoni, anche se in forma scritta, ha consentito di superare le antinomie di un assetto ormai da tempo ritenuto inconciliabile con i principi desumibili dalla nuova formulazione di cui all'art.111 Cost., e cioè del giusto processo.
- La nuova normativa concernente la prova, peraltro, è coerente con le esigenze di celerità, naturalmente sottese al processo tributario, e non ne altera la natura dispositiva.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Il diritto delle parti alla prova assicura, nel rispetto del principio di parità tra le parti in controversia, che il nuovo mezzo istruttorio ha un identico perimetro di applicazione, quale che sia l'oggetto della controversia, ciò, in modo tale che, anche nel giudizio di annullamento, la prova testimoniale può essere utilizzata dall'attore in senso sostanziale, al fine di provare l'esistenza dei fatti costitutivi della pretesa.
- Evidentemente, la legge n.130/2022 ha determinato una radicale trasformazione della disciplina dell'istruzione probatoria nel processo tributario, dove affianca alle prove precostituite, rimesse alle parti, una prova tipicamente costituenda, quale è la testimonianza, così assunta in forma scritta.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Infatti, se fino alla riforma dell'art.7, comma 4, D.lgs. n.546/1992, è stato possibile rilevare, che la natura squisitamente documentale del processo tributario ha determinato per la parte pubblica un appiattimento dell'istruttoria processuale su quella amministrativa, mentre si deve pervenire a conclusioni, necessariamente diverse, a seguito dell'abolizione del divieto di prova testimoniale e della contestuale introduzione della prova testimoniale scritta.
- In passato, l'istruzione probatoria dell'Amministrazione finanziaria è sempre stata affidata a documenti, idonei a rappresentare o a dare conoscenza di un fatto, che preesisteva al processo.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- La riforma di cui all'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, così introdotta dalla legge n.130/2022, ha reso evidente, invece, che l'istruttoria, come operata dall'Ufficio, in sede amministrativa, e l'istruttoria, così rimessa alla parte pubblica, in sede processuale, non divergono più soltanto sotto il profilo della scansione temporale, ma anche e soprattutto perché l'ultima, è ormai capace di includere una prova tipicamente costituenda, ed è suscettibile di assumere una dimensione maggiore della prima.
- Il giudizio complessivamente positivo, che può essere formulato sulla scelta, così operata dal legislatore lascia inalterata, tuttavia, la consapevolezza, che l'arricchimento dei mezzi di prova si sarebbe dovuto accompagnare, opportunamente, ad una più estesa revisione della disciplina dell'istruzione probatoria nel processo tributario.

PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

- Infatti, non sfugge che, *se nel processo civile la testimonianza scritta è assunta solo a condizione, che il giudice accerti, che attore e convenuto convergano sull'opportunità di assumere la prova testimoniale, al di fuori dell'udienza, anziché mediante l'interrogatorio ad opera del giudice, e nel contraddittorio tra le parti, nel processo tributario la testimonianza scritta non può che essere assunta "anche senza l'accordo delle parti"*.
- Evidentemente, l'intenzione di preservare il rito tributario dai ritardi tipici, che si incontrano nell'istruttoria del processo civile può essere condivisa, ma ciò non toglie che l'introduzione di una prova, tipicamente costituenda, quale è la testimonianza scritta, rende quanto mai evidente che la disciplina, nel processo tributario, di una fase istruttoria autonoma non può più attendere.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE