

La riforma introduce la prova testimoniale nel processo tributario

Gianluca Stancati, Christian Attardi, Giorgio Dal Corso, Luca Nobile e Alberto Renda - KPMG, Tax & Legal - Tax Disputes & Resolution

Scompare il divieto di utilizzo della prova testimoniale nel processo tributario: confermato il divieto di giuramento, viene legittimato l'utilizzo della prova testimoniale, la cui ammissibilità è rimessa alla scelta del giudice nei casi in cui la ritenga necessaria ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti. L'effettiva portata della modifica normativa introdotta con la riforma della giustizia tributaria (legge n. 130/2022) sarà pienamente valutabile solo alla prova della sua concreta applicazione. Ma la complessità della procedura potrebbe limitare il ricorso a questo strumento.



Il legislatore della **riforma della giustizia tributaria** ha modificato il comma 4 dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, sostituendo la laconica previsione di inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale dell'originale formulazione della norma, con una piuttosto articolata disciplina, che continua a contemplare il divieto di giuramento, ma che **introduce la prova testimoniale** nel processo tributario.

Per valutare pienamente la portata della modifica, prima di esaminare il nuovo testo del comma 4 così come sostituito dalla legge 31 agosto 2022, n. 130, vale la pena di fare un rapido *excursus* in merito all'interpretazione che la giurisprudenza di legittimità ha dato della norma precedente, nel tentativo di trovare un punto di equilibrio che preservasse l'integrità del principio dell'uguaglianza delle parti processuali, e agli effetti concreti che tale percorso giurisprudenziale ha prodotto sulle possibilità di difesa dei contribuenti.

Leggi anche [Giustizia tributaria: tre direttrici per la riforma](#)

L'elaborazione giurisprudenziale della norma precedente

La Cassazione, pronunciandosi sulla portata del dettato normativo del previgente comma 4, 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'art. 244 c.p.c. e seguenti, ma ha anche sempre **ammesso l'utilizzo delle dichiarazioni** che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali **elementi indiziari** che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice (cfr. *ex multis* Cass., ordinanza 2 ottobre 2019, n. 24531). A tali dichiarazioni la giurisprudenza di legittimità, proprio per la mancanza di quelle garanzie che invece presidiano l'assunzione rituale della prova testimoniale nel processo civile, ha attribuito il **valore probatorio proprio degli elementi indiziari** e, qualora rivestano i caratteri di **gravità, precisione e concordanza** di cui all'art. 2729 c.c., danno luogo a **presunzioni**.

Un'elementare esigenza di equità, prima ancora che l'applicazione di principi costituzionalmente garantiti, non poteva che determinare l'ammissibilità, con lo stesso valore indiziario, anche delle dichiarazioni rese da terzi e assunte al di fuori del processo dal

contribuente a proprio favore con il conseguente obbligo del giudice di valutare tali indizi ai fini della sua decisione.

La **simmetria delle posizioni delle parti processuali** entra però in crisi, con evidente sbilanciamento a favore di parte pubblica, nel momento in cui l'elaborazione giurisprudenziale attribuisce una particolare attendibilità alle dichiarazioni del terzo quando abbiano valore confessorio, arrivando addirittura ad assimilarle a una prova presuntiva, ai sensi dell'art. 2729 c.c., idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, da parte dell'amministrazione finanziaria.

La modifica normativa

L'intervento del legislatore della riforma ha **confermato il divieto di giuramento**, ma ha **legittimato l'utilizzo della prova testimoniale**, la cui ammissibilità è rimessa alla scelta del giudice nei casi in cui la ritenga necessaria ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti. La norma prevede che l'assunzione della prova testimoniale avvenga con le forme previste dell'art. 257-*bis* c.p.c. Il richiamo, quindi, non solo per la formulazione del nuovo comma 4, ma soprattutto per la previsione di carattere generale recata dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, sembra doversi intendere come riferito complessivamente alla procedura prevista per l'assunzione della testimonianza scritta nel processo civile.

Questo implica l'estensione al processo tributario degli stessi adempimenti e obblighi previsti dall'art. 257-*bis* c.p.c. che di seguito si ripercorrono.

Innanzitutto, il giudice, nel nostro caso la Corte di Giustizia tributaria, ordina alla parte processuale che ne ha richiesto l'assunzione di predisporre il modello di testimonianza e di notificarlo al testimone. Il testimone rende la deposizione compilando il **modello di testimonianza** in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e precisa quali sono quelli cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione.

Sottoscrive la deposizione, con firma autenticata su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza, e la spedisce in busta chiusa con plico raccomandato o la consegna direttamente alla cancelleria del giudice. Quest'ultima disposizione probabilmente richiederebbe un intervento atto a renderla coerente con le nuove esigenze del **processo tributario telematico**.

Se il testimone vuole avvalersi della **facoltà d'astensione**, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le proprie complete generalità e i motivi di astensione. Qualche dubbio potrebbe porsi sull'applicabilità della **pena pecuniaria** prevista all'art. 255, comma 1, c.p.c. (da un minimo di 100 a un massimo di 1.000 euro) al testimone che non ottemperi nel termine stabilito all'obbligo di spedire o consegnare le risposte scritte.

Il legislatore ha poi voluto introdurre nel processo tributario uno specifico **limite all'utilizzo della prova testimoniale** che, nel caso in cui la pretesa dell'ente impositore sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, è ammessa soltanto con riferimento a circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Infine, per quanto riguarda la **decorrenza**, l'art. 8, comma 3, legge n. 130/2022 prevede che la nuova disposizione si applichi ai ricorsi notificati dalla data di entrata in vigore della legge di riforma, cioè **dal 16 settembre 2022**.

Riflessioni conclusive

La nuova disposizione suscita **qualche dubbio**.

La parte in cui viene rimessa all'apprezzamento del giudice la valutazione sulla necessità dell'assunzione della testimonianza ai fini della decisione ricalca la previsione contenuta nell'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992 sull'ammissibilità delle nuove prove in appello. Anche se è sperabile che non si riproducano le stesse dispute dottrinarie sulla distinzione tra prova necessaria e prova indispensabile innescate dall'art. 58, indubbiamente la nuova formulazione del comma 4 attribuisce alla **prova testimoniale** un carattere di **eccezionalità**, che potrebbe

rendere il ricorso a tale strumento quantomeno inconsueto.

E prevedibilmente non ne faciliterà la diffusione il rinvio alla complessa procedura prevista nel giudizio civile per l'assunzione della prova testimoniale scritta. Tra l'altro, il richiamo al c.p.c. determina una potenziale **incongruenza**, considerato che il comma 4 dell'art. 7 sembra prevedere che la Corte di Giustizia tributaria possa disporre l'assunzione della prova testimoniale anche d'ufficio, mentre l'art. 257-*bis* c.p.c. disciplina esclusivamente l'ipotesi in cui la richiesta di assunzione provenga da una delle parti e la procedura che descrive è applicabile solo a questo caso (peraltro, anche se dal punto di vista procedurale è irrilevante, la norma del c.p.c. presuppone l'accordo tra le parti processuali sul punto).

Resta quindi **non definita** la **procedura** di assunzione della testimonianza nei casi in cui sia disposta d'ufficio dal giudice tributario.

Sempre con il riferimento al richiamo all'art. 257-*bis*, non sembra che il legislatore abbia voluto attribuire anche al giudice tributario la facoltà di disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui, quantomeno nella relazione illustrativa al disegno di legge di riforma nulla sembra suggerire una diversa interpretazione. Anche se, allo stato, potrebbe apparire imprudente azzardare previsioni, sembra improbabile che la nuova norma sia destinata a produrre effetti sul precedente consolidato orientamento della giurisprudenza che attribuiva **valore meramente indiziario** alle dichiarazioni dei terzi assunte nel corso della procedura amministrativa dagli organi di controllo. Sebbene raccolte in atti rogati da pubblici ufficiali, tali dichiarazioni non sono assistite dalla presunzione di veridicità superabile solo attraverso la querela di falso e, quindi, non dovrebbero incorrere nella limitazione prevista dall'ultimo periodo del comma 4. Ma questo implica anche la possibilità che emergano **contraddizioni** tra la **testimonianza processuale** e le **dichiarazioni rese in precedenza**.



The advertisement features the Wolters Kluwer logo in the top left and the KPMG logo in the top right. The background shows a person in a light blue shirt writing on a document. A large blue box on the left contains the text: "Cogli le opportunità legate alle Riforme del PNRR grazie ai servizi di consulenza KPMG". A red button with the text "Scopri di più" and a right-pointing arrow is located at the bottom right of the advertisement.