

CONTENZIOSO

Processo tributario: sì alla prova testimoniale. Ma a quali condizioni?

di Angelo Ginex



La **legge di riforma del processo tributario** ha introdotto una specifica disposizione concernente l'**ammissibilità della prova testimoniale** nel processo tributario.

Invero il nuovo **comma 4 dell'articolo 7 D.Lgs. 546/1992**, così come introdotto dall'**articolo 4, comma 1, lett. c), L. 130/2022**, recita che: «*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.*».

Appare evidente come la novella, sostituendo l'originaria formulazione della norma, da un lato conservi il **divieto di giuramento** e dall'altro introduca la **prova testimoniale. Ma a quali condizioni?**

Preliminarmente si rammenta che la Corte di Cassazione, pronunciandosi sulla portata applicativa del previgente disposto normativo che - come noto - vietava l'assunzione della prova testimoniale, ha sempre **ammesso** l'utilizzo delle **dichiarazioni rilasciate agli organi amministrativi di verifica** (cfr., [Corte di Cassazione, ordinanza n. 4982 del 25.02.2020](#)), attribuendo loro il valore probatorio degli **elementi indiziari**, i quali possono concorrere a formare il convincimento del giudice (cfr., [Corte di Cassazione, ordinanza n. 4982 del 25.02.2020](#)), salvo rivestano i caratteri di **gravità, precisione e concordanza**, nel qual caso danno luogo a **presunzioni**.

La giurisprudenza di legittimità ha **ammesso** altresì la possibilità di produrre nel processo tributario, sia da parte dell'Amministrazione finanziaria che, in ragione dei principi del **giusto**

processo ex articolo 111 Cost., del contribuente, di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale che assumono valenza indiziaria sul piano probatorio (cfr., Cass. Ord. 19/11/2018, n. 29757).

Ciò detto, occorre rilevare che a prima vista, la nuova disposizione **non** sembrerebbe essere così **risolutiva**, lasciando **più di qualche dubbio** circa la disciplina della prova testimoniale.

Il nuovo **comma 4 dell'articolo 7 D.Lgs. 546/1992**, infatti, legittima senza alcun dubbio l'utilizzo della prova testimoniale, ma pone una serie di **condizioni** prevedendo che:

- la sua ammissibilità sia rimessa alla “scelta” del giudice
- nei casi in cui egli la ritenga “necessaria” ai fini della decisione
- e anche “senza” l'accordo delle parti.

Ciò significa che **il giudice tributario è assolutamente libero di ammettere o meno l'assunzione della prova, valutando a sua discrezione che questa sia necessaria o meno ai fini della decisione.**

Quanto poi alle **forme dell'assunzione** della prova testimoniale, considerata la formulazione della disposizione citata e il disposto di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992, il richiamo all'articolo 257-bis c.p.c. e, quindi, all'istituto della **testimonianza scritta** deve intendersi limitato alla **procedura**.

Ne deriva che la Corte di Giustizia tributaria **ordina alla parte processuale** che ha presentato **istanza di assunzione**, di preparare il **modello di testimonianza** e di **notificarlo al testimone**. Questi rende la **deposizione** compilando il suddetto modello in ogni sua parte, **con risposta separata a ciascuno dei quesiti**, e indica quelli a cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione.

Il testimone, poi, **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. Vista l'obbligatorietà del **processo tributario telematico**, quest'ultimo adempimento richiederebbe un intervento al fine di renderlo coerente con le nuove modalità telematiche.

Se il testimone desidera **astenersi**, è tenuto a compilare il **modello di testimonianza** con indicazione delle proprie generalità e dei **motivi di astensione**.

Il legislatore tributario ha previsto uno **specifico limite** all'utilizzo della prova testimoniale nei casi in cui **la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso**, disponendo che questa è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Inoltre, con riferimento all'applicabilità della novella introdotta, è previsto che l'utilizzo della

prova testimoniale sia ammessa nei **giudizi i cui ricorsi vengano notificati a partire dal 16 settembre 2022**.

Si rileva che la tecnica redazionale della norma in rassegna non appare soddisfacente o, comunque, la *ratio* sottesa alla formulazione adottata non appare del tutto condivisibile, essendo **sostanzialmente “rimessa” all'apprezzamento del giudice la valutazione sulla “necessità” o meno di procedere all'assunzione della testimonianza ai fini della decisione**.

Peraltro la prova testimoniale può essere **ammessa “anche d'ufficio” dal giudice tributario stesso**, sebbene non risultino definite per tale ipotesi le modalità procedurali da seguire.

Infine si ritiene che la novella **“non” impedisca l'accesso** al processo tributario delle **informazioni di terzi in qualsiasi modo raccolte** e, quindi, **anche con forme diverse** da quelle non appena indicate, conformemente all'orientamento giurisprudenziale in materia di **prove atipiche**.