

CONTENZIOSO***Prova testimoniale e processo tributario: buona la seconda?***di **Silvio Rivetti**

OneDay Master

Novità del contenzioso: il ricorso di primo grado

Scopri di più

L'introduzione della prova testimoniale nell'ambito del processo tributario – dov'era tradizionalmente vietata, unitamente al giuramento – risale alla legge di riforma del contenzioso n. 130/2022, il cui articolo 8, comma 3, modificava l'[articolo 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992](#), ivi richiamando, a valere per i ricorsi di primo e di secondo grado notificati a partire dal 16.9.2022, le norme di assunzione della prova testimoniale in forma scritta proprie del processo civile ([articolo 257-bis c.p.c.](#) e [articolo 103-bis c.p.c.](#)). A fronte dell'esperienza concreta nel contenzioso tributario di questi ultimi anni, può pacificamente dirsi che il trapianto non abbia affatto attecchito; e che le disposizioni in questione siano rimaste, di fatto, lettera morta.

Anche per questo motivo, la più recente riforma del contenzioso, di cui al D.Lgs. 220/2023, ritorna sulla norma e **tenta di rilanciarne le sorti**, semplificandone alcuni passaggi procedurali, mediante la sempre **maggiore telematizzazione del processo**. L'articolo 7, comma 4, dispone, infatti, che la Corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario, ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, possa ammettere la prova testimoniale da assumersi con le forme di cui all'[articolo 257-bis, c.p.c.](#); consentendosi ora, per i ricorsi di primo e secondo grado notificati a partire dal 2.9.2024, in primo luogo, la notifica telematica sia dell'intimazione a testimoniare, sia del relativo modulo di raccolta delle deposizioni (che sarà messo a disposizione, con le istruzioni, sul sito internet del MEF, Dipartimento della Giustizia tributaria); e in secondo luogo il deposito telematico, a cura del difensore della parte che ha citato il teste, del modulo di deposizione compilato e trasmessogli dal testimone, se sottoscritto digitalmente da quest'ultimo con firma digitale valida (in deroga, questo, all'articolo 103-bis, disp. att. c.p.c., che richiederebbe la **sottoscrizione in ogni sua pagina** e l'**autentica a cura del segretario comunale o del cancelliere di un ufficio giudiziario**, a cui è equiparato il segretario della Corte di giustizia tributaria).

Può essere utile, per meglio comprendere alcuni dettagli della nuova prova a disposizione del difensore tributario, **soffermarsi brevemente sul modello per la raccolta delle testimonianze**, potendosi prevedere che quello di prossima predisposizione per il processo tributario **non venga a differire sensibilmente da quello oggi utilizzabile per il rito civile**, reperibile sul sito

del Ministero della Giustizia. Il modulo in questione reca, ex articolo 103-bis disp. att. c.p.c.:

- **l'identificativo del numero di registro generale e quello del provvedimento** (ordinanza) con cui il giudice ha ammesso la prova;
- l'ammonimento ex [articolo 251 c.p.c.](#), anche sulle **conseguenze penali del falso giuramento** ([articolo 372 c.p.](#): reclusione da 2 a 6 anni) e la formula di rito;
- l'avviso circa la facoltà di astenersi;
- le **dichiarazioni da rendersi ex articolo 252 comma 1 c.p.c.** (in tema di esistenza di rapporti di parentela, affinità, dipendenza con alcuna delle parti, oppure interesse nella causa);
- il **testo dei quesiti ammessi** (in forma di capitoli di prova), a **cui il teste deve rispondere in maniera specifica**, indicando se è a conoscenza dei fatti in maniera diretta o indiretta;
- lo **spazio per la sottoscrizione del teste.**

Collegandosi a quanto visto sopra, può allora emergere come, anche nel processo tributario, trovino **piena applicazione istituti propri del processo civile** (in applicazione del principio di cui all'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#)): come il tema dell'incapacità a testimoniare ex [articolo 246 c.p.c.](#), per cui non possono essere assunte, come testimoni, **le persone aventi nella causa un interesse che potrebbe legittimare la loro partecipazione al giudizio**, ossia un interesse ad agire o contraddire ex [articolo 100 c.p.c.](#) (si pensi all'interesse di un coobbligato in solido, per esempio in materia di imposta di registro). Tale limitazione alla testimonianza **non pare ravvisabile in capo al contribuente** che sia eventualmente coinvolto in lite analoga, **ma non connessa.**

In ogni caso, **non è applicabile al processo tributario la norma dell'articolo 247 c.p.c.**, che sancisce il **divieto di testimoniare in capo al coniuge** (anche separato), il parente o affine in linea retta: norma che, ormai, a seguito della **dichiarazione della sua incostituzionalità** (Corte Costituzionale n. 248/1974), trova residualissima applicazione **anche in ambito civile** (solo nelle cause riguardanti questioni di stato, di separazione personale, rapporti di famiglia).

Quanto poi al caso in cui il testimone tributario si avvalga della **facoltà d'astensione di cui all'articolo 249 c.p.c.** (segreto professionale, segreto d'ufficio, segreto di stato: [articoli 200, 201 e 202 c.p.p.](#)), egli avrà, comunque, **l'obbligo di compilare il modello di testimonianza**, indicando le complete generalità e i **motivi di astensione**. È da notare che **non vi è spazio, nel rito tributario, per la facoltà di astensione** ex [articolo 199 c.p.p.](#) dei "congiunti prossimi" ex [articolo 307 c.p.](#): con la conseguenza che **essi, come già visto, possono essere testi in ambito fiscale** (se non titolari, a loro volta, di posizioni tributarie che idealmente potrebbero essere coinvolte nel processo). Nel ricordare, poi, che il teste, se non consegna la sua deposizione scritta entro i termini dati dal giudice, **può essere condannato alla pena pecuniaria** ex [articolo 255, comma 1, c.p.c.](#) (da 100 euro a 1000 euro), è bene da ultimo rimarcare il limite fissato dall'articolo 7, comma 4, citato, per cui, laddove la pretesa tributaria sia **fondata su verbali o altri atti** facenti fede fino a querela di falso, la **prova per testi è ammessa soltanto su circostanze di fatto** diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale. La precisazione della norma richiede di



essere coordinata **con la disciplina del concetto di pubblica fede** ex [articoli 2699](#) e [2700 cod. civ.](#), che **investe la sola attestazione**, da parte del pubblico ufficiale, della veridicità dei fatti dal medesimo compiuti o che si **sono svolti alla sua presenza**. Se, allora, il **PVC è atto pubblico che fa fede fino a querela di falso** della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti, **le circostanze pur menzionate nel PVC**, che non presentino le sopra dette caratteristiche, **paiono suscettibili di essere oggetto di deposizione testimoniale**.