La prova testimoniale nel processo tributario: evoluzione normativa e giurisprudenziale

di Maurizio Villani

Pubblicato il 22 Ottobre 2022

Una delle principali **novità della riforma della giustizia tributaria** riguarda la possibilità per il giudice tributario di ammettere la **prova testimoniale**, in forma **scritta**, in presenza di specifici presupposti.

La prova testimoniale nel processo tributario

Argomenti trattati:

- Premessa
- Normativa e giurisprudenza ante riforma sul divieto di prova testimoniale
- Differenze tra testimonianza di nuova introduzione e la dichiarazione del terzo
- La prova testimoniale nel processo tributario: ambito applicativo e iter procedurale
- Il modello di testimonianza scritta e le relative istruzioni per la sua compilazione

***

Premessa

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Tra le novità più importanti della riforma della giustizia tributaria attuata dalla L. n. 130/2022, si annovera la possibilità per il giudice tributario di ammettere la prova testimoniale, in forma scritta, in presenza di specifici presupposti.

Nello specifico, l'articolo 4, comma 1, lett. c) della L. 130/2022 sostituisce il comma 4 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992, rubricato *"Poteri delle commissioni tributarie"*, che disponeva al comma 4, senza mezzi termini, che *"non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale"*, così rappresentando una delle criticità più dibattute e controverse del panorama processuale tributario.

Pertanto, a far data dal 16 settembre (giorno di entrata in vigore della Legge n. 130 del 31 agosto 2022) anche nei processi tributari sarà possibile ammettere la prova testimoniale.

Tale novità rappresenta un traguardo importante-seppur con dei limiti- per garantire l'equità del processo tributario, atteso che il divieto previgente rappresentava un vulnus al principio di pienezza ed effettività della tutela giurisdizionale, incompatibile con il principio del giusto processo, così come è stato rammentato dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, secondo cui l'ammissione delle prove testimoniali nell'ambito del processo tributario è da considerarsi doverosa quando la stessa risulti indispensabile per il corretto esercizio del diritto di difesa (decisione n. 73053 del 2006 Jussila contro Finlandia).

Normativa e giurisprudenza ante riforma sul divieto di prova testimoniale

L'art. 7 previgente del Dlgs n. 546/1992, rubricato *"Poteri delle Commissioni Tributarie"*, al comma 4 prevedeva *"Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale"*.

Tale addentellato normativo escludeva la prova testimoniale dall'ambito delle prove ammesse, sottolineando così il carattere scritto e documentale del processo tributario.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Secondo parte della dottrina, l'esclusione della prova testimoniale si ricollegava alla generale esigenza che i fatti economici, aventi rilevanza tributaria, fossero prevalentemente documentali; ciò si connetteva con il novero di disposizioni normative che, nelle leggi tributarie sostanziali, statuiscono l'esclusività della prova documentale.

Autorevole dottrina aveva messo in dubbio sia l'opportunità di tale esclusione, stabilita in termini generali e assoluti, sia della sua costituzionalità, poiché non sempre la normativa richiede che i fatti con rilevanza tributaria siano documentati per iscritto; per tale ragione, l'esclusione della prova testimoniale si poneva come un impedimento all'esercizio del diritto d'azione (art. 24 Costituzione) degli attori processuali e, pertanto, come un ostacolo per l'accertamento dei fatti da parte del giudice.

Secondo altri autori, il divieto di prova testimoniale ledeva il principio del contraddittorio nella formazione della prova, poiché la testimonianza, assunta dinanzi al giudice, ha una forza probatoria non sostituibile con nessun altro mezzo di prova.

E' di tutta evidenza che, ai fini del convincimento del giudice, acquista rilievo ogni elemento, anche gestuale o semplicemente visivo, che possa influire sul suo prudente apprezzamento; per tale motivo, il giudicante non può prescindere da una ricostruzione diretta dei fatti con tutti i mezzi possibili.

La testimonianza è uno strumento indispensabile di accertamento della verità, anche in campo tributario, dove sono sempre più numerosi i tributi che hanno un presupposto e una base imponibile per la cui determinazione il ricorso ai soli documenti e alle massime di esperienza risultano del tutto insufficienti.

Oltre alle numerose critiche della dottrina, altrettanto numerose sono state le questioni di legittimità costituzionale sottoposte al vaglio della Corte Costituzionale.

Per la prima volta, la Consulta è intervenuta sulla questione della prova testimoniale, con la sentenza n. 18 del 2000, ritenendo non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1 e 4, del D.Lgs. n. 546/92, sollevata, in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione, nella parte in cui esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario.

La questione di legittimità costituzionale è stata sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti e dalla Commissione tributaria provinciale di Torino.

Nell'ordinanza, i giudici di Chieti avevano dedotto la violazione tanto degli artt. 3 e 24 della Costituzione, dal momento che il divieto in oggetto, per un verso, determinerebbe un'ingiustificata disparità di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

trattamento tra le parti, essendo inibito all'Amministrazione finanziaria, nella fattispecie sottoposta al loro giudizio, di provare una circostanza decisiva ai fini della legittimità del provvedimento impositivo emanato e, per l'altro, di conseguenza, comprometterebbe il suo diritto di difesa, per essere la stessa impossibilitata a dimostrare l'esistenza di una causa ostativa del concordato di massa, quanto dell'art. 53 della Costituzione, giacché da siffatta inibizione istruttoria discenderebbe l'inevitabile soccombenza dell'Amministrazione e, quindi, la diminuzione del gettito tributario.

Invece, la Commissione piemontese, nell'ordinanza di rimessione, si è limitata ad affermare che il divieto della prova testimoniale sarebbe lesivo del principio di uguaglianza e del diritto di difesa, poiché l'attività difensiva del contribuente è impedita dall'impossibilità giuridica di fornire elementi probatori su circostanze di fatto rilevanti per la decisione della controversi tributaria.

Tanto chiarito, con la sentenza n. 18 del 2000, la Consulta rigetta la questione di legittimità costituzionale perché manifestatamene infondata, ritenendo che non esiste assolutamente un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo.

... [L'articolo continua nel PDF scaricabile in fondo alla pagina ?]

NdR: Potrebbe interessarti anche...

La prova testimoniale nel processo tributario

Riforma del processo tributario: prova a carico Agenzia entrate e ammissione prova testimoniale

Nuovo processo tributario: ripristinata la prova testimoniale scritta

A cura di Avv. Maurizio Villani e Avv. Lucia Morciano

Sabato 22 ottobre 2022

Scarica la versione integrale dell'articolo in PDF?

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D