

DOSSIER

Diritto

AGGIORNAMENTO NOVEMBRE 2022

Riforma della giustizia tributaria: testimonianza e onere della prova

A cura della Redazione Diritto

GRUPPO **24** ORE

Guida Operativa

La prova testimoniale trova "finalmente" ingresso anche nel processo tributario, a cura dell'Avv. Fabiola Del Torchio

L'abolizione del divieto di testimonianza ed il rapporto con il processo penale

A far data dal 16 settembre 2022 - giorno di entrata in vigore della Legge 130 del 31 agosto 2022 - anche nei processi che si svolgono avanti il Giudice tributario sarà possibile ammettere la prova testimoniale, secondo quanto stabilito dall'articolo 4 lettera c) della Legge 130 sopra richiamata, che sostituisce l'articolo 7 del D.Lgs 546/1992 che la escludeva in toto.

La novità è certamente da salutare con favore, in quanto del tutto desueto ed immotivato era il divieto previgente, che rappresentava certamente un vulnus al principio di pienezza ed effettività della tutela giurisdizionale, incompatibile con il principio del giusto processo, così come già oltre quindici anni fa ricordava la Corte Europea, per 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).

Il divieto risultava davvero dissonante anche in relazione al rapporto tra processo penale e processo tributario: nell'ipotesi di un unico fatto con rilevanza sia penale che amministrativa, emerso nel corso delle indagini, infatti, in caso di contestazione il giudice penale aveva la possibilità di ascoltare direttamente i soggetti coinvolti, mentre il giudice tributario doveva (ex articolo 7 previgente) limitarsi alla lettura dei documenti senza poter ammettere la prova testimoniale.

Le decisioni penali, pur costituendo un indubbio elemento di fonte privilegiata di convincimento per il giudice tributario, erano lasciate dunque alla sua libera valutazione, e proprio per le limitazioni probatorie che caratterizzavano il rito tributario giusto il dettato di cui all'articolo 654 c.p.p., alle stesse non poteva essere assegnata la "piena autorità" della cosa giudicata.

Anche di recente la Cassazione si è espressa sul tema (ordinanza 24779/2021) ed ha ribadito che "in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario”.

L'ammissione della prova testimoniale, seppur assunta in forma scritta, auspichiamo porterà a riequilibrare il rapporto tra processo penale e processo tributario, con effetti positivi anche sul fronte del principio del ne bis in idem.

La testimonianza e le dichiarazioni di terzo

Come ricordato, la testimonianza è stata considerata dalla CEDU– nel rispetto dei principi comunitari e dell'articolo 6 della Convenzione per la salvaguarda dei diritti dell'Uomo – doverosa, se e quando indispensabile per il corretto esercizio del diritto di difesa.

Facendo leva su questo concetto dell'indispensabilità, la giurisprudenza nazionale ha, anche nel vigore del divieto espresso dell'articolo 7, autorizzato la deduzione della prova testimoniale ex articolo 2724 n. 3 c.p.c. a mente del quale la stessa va sempre ammessa quando il soggetto, senza sua colpa, ha perso il documento che gli avrebbe potuto fornire la prova (in tal senso, di recente, Cassazione 1323/2018; 9611/2017 e 25694/2016).

Oltre alla possibilità di autorizzare – in ipotesi alquanto rare in verità – la testimonianza, la giurisprudenza degli ultimi decenni si è occupata piuttosto delle dichiarazioni di terzi, considerate certamente ammissibili nel processo tributario, anche per garantire l'equality of arms tra le parti, vista la possibilità mai negata agli enti impositori di veicolare all'interno del processo dichiarazioni orali raccolte nella fase istruttoria amministrativa (si pensi, per tutte, alle dichiarazioni contenute nei verbali della Guardia di Finanza).

Esula dal presente lavoro il richiamo alla corposa giurisprudenza sul tema, considerando sufficienti, per tutte, alcune delle più recenti decisioni della Corte di Cassazione per cui “in tema di contenzioso tributario, al contribuente, al pari dell'Amministrazione finanziaria, è riconosciuta - in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle armi - la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, le quali hanno valore indiziario, spettando al giudice il potere-dovere di valutare dette dichiarazioni nel contesto probatorio emergente dagli atti, al fine di riscontrare la credibilità dei dichiaranti in base ad elementi oggettivi e soggettivi” (Cassazione 31588/2021, 30209/2021, 25804/2021).

Ma quali sono le differenze tra le dichiarazioni di terzo già ammesse – da anni – nel processo tributario e la testimonianza di nuova introduzione?

Secondo l'insegnamento dei processualisti civili, la testimonianza può essere definita come “la narrazione che fa una persona dei fatti a lei noti per darne conoscenza ad altri, con la funzione di rappresentare un fatto passato e renderlo presente alla mente di chi ascolta o, come nel caso della testimonianza scritta, di chi legge”.

Anche le dichiarazioni di terzo sono caratterizzate dai medesimi elementi oggettivi e soggettivi, risolvendosi pur sempre nella descrizione di un fatto narrato da una persona diversa dalle parti processuali; entrambe sono dichiarazioni di scienza ma, a differenza della testimonianza che si forma all'interno del processo, le dichiarazioni di terzo sono rese prima ed al di fuori del processo stesso.

Si tratta, in altri termini, di “libere espressioni” raccolte ed acquisite senza alcun controllo o formalità: conseguenza di questa minor ritualità, è l'attribuzione di una minor efficacia probatoria, come già affermato dai Giudici della Corte Costituzionale (sentenza 18/2000) che hanno espressamente attribuito alle dichiarazioni di terzo un valore puramente indiziario.

I due mezzi saranno destinati, d'ora in poi, a coesistere: mentre le dichiarazioni di terzo continueranno – in quanto indizi – a dover essere supportate da altri elementi univoci e potranno essere introdotte nel processo a cura del contribuente per il tramite dell'atto notorio, la prova testimoniale - quale prova costituenda - ammessa avanti le nuove Corti di Giustizia Tributaria avrà valore probatorio pieno, e potrà rappresentare il mezzo che serve a dare conoscenza e convincimento al giudice.

La “nuova” prova testimoniale: ambito applicativo ed iter procedurale

Prima di passare all'esame del testo del nuovo articolo 7 del D.Lgs 546 così come novellato, preme sottolineare come la disposizione sia stata oggetto di notevoli cambiamenti nel corso dell'iter legislativo di approvazione, e ciò emerge chiaramente dal confronto tra il testo dell'articolo 2 lettera b) del Disegno di Legge 2636/2022 presentato in Senato ed il testo definitivo contenuto nella Legge 130/2022 che, anche a seguito delle numerose proposte di emendamento, presenta un ambito applicativo sicuramente di più ampio raggio.

Si riportano, di seguito, i testi delle due disposizioni.

Articolo 2 lettera b) Disegno di Legge 2636/2022

“La Commissione Tributaria, ove lo ritenga assolutamente 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, quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali od altri atti facenti fede sino a querela di falso. In tali casi la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”

Articolo 4 lettera c) Legge 130/2022

“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 od altri atti facenti fede sino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”

Due sono le novità fondamentali che ampliano la possibilità dell'utilizzo di questo mezzo di prova.

La prima, che emerge chiaramente, è riconducibile all'eliminazione dell'avverbio “assolutamente” presente nel Disegno di Legge: il giudice, al fine dell'ammissione della testimonianza, non dovrà più valutare il presupposto dell'assolutezza che, certamente, avrebbe lasciato ampio margine alla valutazione discrezionale del singolo collegio.

La nuova formulazione risulta decisamente più corretta: la prova, anche secondo i canoni ordinari del rito civile, può essere considerata o meno necessaria ai fini della decisione ma, ove sia considerata tale, va certamente ammessa senza ulteriori valutazioni di carattere preventivo.

L'altra fondamentale differenza è da ricondurre all'ambito applicativo della norma: mentre nel Disegno di Legge la previsione riguardava solo i casi in cui la pretesa tributaria fosse fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la norma oggi in vigore non contiene più tale limitazione, come si evince dalla riformulazione del testo, con l'utilizzo del punto di interruzione e l'introduzione di un nuovo periodo autonomo, non più sorretto dalla congiunzione “quando”. La novella della norma ha evitato di rendere attuali tutte le critiche già emerse in dottrina relative all'esclusione della prova testimoniale in tutti i procedimenti relativi all'impugnazione di pretese non riconducibili a tali categorie di atti.

Il riferimento ai verbali non sembra più voler limitare l'ambito di applicazione della prova testimoniale, ma è stato mantenuto solo per specificare che, nei casi di atti facenti fede fino a querela di falso, la testimonianza è ammessa solo su circostanze diverse da quelle assunte dal pubblico ufficiale; l'affermazione appare, tuttavia, pleonastica essendo pacifico e non discusso il principio cristallizzato dall'articolo 2700 c.c.

Come già indicato, il nuovo articolo 7 richiama la disposizione di cui all'articolo 257 bis cpc, in vigore dal 2009, per cui

I. il giudice, su accordo delle parti, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato

II. Il giudice, con il provvedimento di cui al primo comma, dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione predisponga il modello di testimonianza in conformità agli articoli ammessi e lo faccia notificare al testimone.

III. 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.

IV. Il testimone sottoscrive la deposizione apponendo la propria firma autenticata su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza, che spedisce in busta chiusa con plico raccomandato o consegna alla cancelleria del giudice.

V Quando il testimone si avvale della facoltà d'astensione ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando i motivi di astensione.

VI Quando il testimone non spedisce o non consegna le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice può condannarlo alla pena pecuniaria di cui all'articolo 255, primo comma.

VII Quando la testimonianza ha ad oggetto documenti di spesa già depositati dalle parti, essa può essere resa mediante dichiarazione sottoscritta dal testimone e trasmessa al difensore della parte nel cui interesse la prova è stata ammessa, senza il ricorso al modello di cui al secondo comma.

VIII Il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato.

Il rinvio alla disposizione in esame, tuttavia, non comporterà una perfetta coincidenza tra il rito civile e quello tributario; mentre nel processo civile la

testimonianza scritta è alternativa rispetto a quella orale, e può essere utilizzata solo in caso di accordo tra le parti processuali, nel processo tributario il legislatore, probabilmente per non “stravolgere” in modo eccessivo il procedimento, già caratterizzato dal limitato numero di udienze e dalla cartolarità, l’ha individuata quale unica forma possibile,.

Ancora, l’ammissione della prova non può essere disposta d’ufficio, ma deve essere richiesta da una parte ed il Giudice, ove la ritenga necessaria, la può ammettere anche in assenza di accordo dell’altra parte: la disposizione appare logica, in quanto dare la possibilità di veto a controparte corrisponderebbe a privare del diritto di difesa la parte interessata.

Onde evitare possibili contrasti interpretativi, e visto il dettato dell’articolo 16 bis del D.lgs 546/92, sarebbe stato più opportuno limitare il richiamo all’articolo 257 bis, escludendo espressamente il contenuto del IV comma, richiedendo per il deposito della testimonianza non già l’invio in busta chiusa od il deposito presso la Segreteria, quanto piuttosto il deposito telematico tramite il canale Sigit.

Da ultimo preme evidenziare il tema relativo ai soggetti destinatari della norma.

L’articolo 7 nulla dice in ordine alla parte che può chiedere l’acquisizione della testimonianza a supporto della sua posizione, ma diversi commentatori hanno considerato la disposizione – almeno nel primo grado - rivolta solo alla parte privata, onde evitare che l’Amministrazione finanziaria possa richiedere l’ammissione della prova testimoniale per far entrare nel processo fatti o circostanze del tutto nuovi, non valutati durante l’azione accertatrice nè posti a supporto dell’atto di accertamento, al fine di sanare suoi eventuali vizi di motivazione.

La risposta al quesito, riteniamo, non può prescindere dalla fondamentale distinzione tra la questione dell’esistenza della motivazione dell’atto impositivo, e quella che concerne, invece, l’indicazione e l’effettiva esistenza degli elementi dimostrativi dei fatti posti alla base della pretesa tributaria.

Mentre la motivazione dell’atto è da intendersi quale requisito formale della sua validità, gli elementi dimostrativi sono disciplinati dalle regole processuali dell’istruzione probatoria (Cassazione 20428/2020 e 6524/2020); in altri termini, l’obbligo di motivazione dell’atto deve includere l’indicazione dei presupposti di fatto e degli elementi costitutivi della pretesa, ma non è da escludersi che degli stessi sia data prova nell’ambito della fase dell’istruttoria processuale (Cassazione 14814/2022): sarà questo il principio cui dovrà ispirarsi il giudice tributario al momento dell’eventuale richiesta di ammissione della prova testimoniale da parte dell’Ente impositore.

© 2022 Copyright Il Sole 24 Ore S.p.A.

Tutti i diritti sono riservati. È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi strumento.
I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare
specifiche responsabilità per involontari errori e inesattezze.

Sede legale e Amministrazione: Viale Sarca, 223 - 20126 Milano.

Dossier a cura della Redazione Diritto Chiuso in redazione il 2 novembre 2022