

Analisi e commenti

Nuovo processo tributario - 2 aule aperte alle prove testimoniali

4 Ottobre 2022

La novità potrà influenzare la trattazione delle controversie? In quali casi sarà ammessa la testimonianza? Chi richiederà maggiormente l'ammissione della prova testimoniale?



La legge n. 130, del 31 agosto 2022, titolata "*Disposizioni in materia di giustizia e processo tributario*" ha apportato, tra le altre, una rilevante modifica all'articolo 7 del decreto legislativo n. 546/1992. In sostanza, è stato sostituito il comma 4, introducendo la possibilità di utilizzare la prova testimoniale nel processo tributario.

La norma *ante* modifiche

Nella versione anteriore alla legge n. 130/2022, il comma 4 dell'articolo 7 stabiliva che "*non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale*": in pratica, la norma era molto "*tranchant*".

L'elaborazione giurisprudenziale aveva, comunque, ammesso le dichiarazioni di terzi.

La suprema Corte aveva, al proposito, stabilito principi molto specifici, in base ai quali "*nel contenzioso tributario al contribuente, al pari che all'Amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuta la possibilità d'introdurre nel giudizio innanzi alle commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extra processuale. Ciò in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui all'articolo 111 Cost., e all'articolo 6 CEDU. Ad esse va riconosciuto valore probatorio, trovando collocazione tra gli elementi indiziari, che, come tali tuttavia devono essere valutati dal giudice nel contesto probatorio emergente dagli atti (Cass., 30/09/2011, n. 20028;*

19/10/2015, n. 21153; 27/05/2020, n. 9903). A tal fine pertanto resta in capo al giudice tributario il "potere-dovere" di valutare l'attendibilità del contenuto delle dichiarazioni, nell'alveo della corretta applicazione del principio della libera valutazione delle prove, e dunque l'obbligo di confrontare le dichiarazioni acquisite, al fine di riscontrare la credibilità dei dichiaranti in base ad elementi soggettivi ed oggettivi, quali la loro qualità e vicinanza alle parti, così come la congruenza delle dichiarazioni alla luce di eventuali ulteriori elementi allegati al processo (cfr. Cass., 27/02/2020, n. 5340)" (sentenza n. 25804/2021).

Le dichiarazioni di terzi, quindi, non hanno valore di prova, ma costituiscono semplicemente elementi indiziari. Di conseguenza, il giudice non è vincolato nella loro valutazione, ma deve tenere conto degli altri elementi presenti. Deve, inoltre, essere riscontrata la credibilità dei dichiaranti, tenendo conto dell'eventuale vicinanza o comunanza con le parti della controversia tributaria. In ogni caso, le dichiarazioni vanno valutate nel globale contesto probatorio.

La norma post modifiche

In seguito alle novità apportate dalla legge n. 130/2022, il comma 4 dell'articolo 7 ammette, ora, esplicitamente la prova testimoniale. Viene, quindi, stabilito che *"non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria (nuova denominazione delle commissioni tributarie), 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"*. Pertanto, è previsto che:

- la corte di giustizia tributaria possa ammettere la prova testimoniale sempreché la ritenga necessaria
- non è necessario che vi sia accordo delle parti.

Ciò significa che, nell'ipotesi in cui una parte chieda di produrre una testimonianza, i giudici potranno ammetterla sempreché la considerino indispensabile. Questo anche nel caso di disaccordo della controparte. Nell'applicazione pratica della norma sarà da vedere se l'accettazione di testimoni potrà essere sindacata dalla parte che non li ha presentati. Potrà quest'ultima, ad esempio, obiettare che i testimoni non erano necessari ai fini della decisione?

È poi stabilito che la testimonianza venga resa secondo quanto previsto dall'articolo 257-bis del codice di procedura civile. In ogni caso, la testimonianza non può riguardare fatti attestati in documenti aventi fede privilegiata.

La procedura ex articolo 257-bis cpc

Per poter produrre la prova testimoniale nel giudizio, la parte che ne ha richiesto l'assunzione, deve predisporre il "modello di testimonianza". Tale modello è previsto dall'articolo 103-bis delle disposizioni di attuazione del cpc e richiede una serie di specifiche indicazioni. Il testimone deve rispondere per iscritto a ognuno dei quesiti che gli sono stati posti, precisando *"quali sono quelli cui non è in grado di rispondere"* (articolo 257-bis, terzo comma); è poi tenuto ad apporre la firma su ogni facciata e a richiedere la sua autenticazione. La testimonianza scritta va successivamente spedita con plico raccomandato o consegnata in cancelleria. L'ultimo comma dell'articolo 257-bis stabilisce, in ogni caso, che *"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"*.

Casi in cui non è possibile l'utilizzo dei testimoni

La norma prevede che *"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"*.

La testimonianza non è, quindi, ammessa per i fatti dedotti nei processi verbali di constatazione. Tale inammissibilità va ovviamente gradata in relazione al livello di tutela delle circostanze attestate nei predetti processi verbali.

La suprema Corte ha infatti precisato che *"in tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione non ha solo e comunque pubblica fede: esso assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'articolo 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore"* (ordinanza n. 3751/2022)

Nello stesso senso, deve intendersi inammissibile la testimonianza nel caso di atti pubblici, nei quali il pubblico ufficiale attesta di aver effettuato specifici atti ovvero l'avvenuta effettuazione di specifici atti in sua presenza. Quanto detto in applicazione dell'articolo 2700 del codice civile, richiamato anche dalla giurisprudenza di legittimità - sopra evidenziata - per quello che riguarda il processo verbale di constatazione.

Ad esempio, facciamo conto che il pubblico ufficiale attesti che il giorno X alle ore Y, il soggetto Tizio ha reso una certa dichiarazione, riportando anche il contenuto testuale della medesima. Tale attestazione del pubblico ufficiale non potrà mai essere confutata con una testimonianza. Ovviamente, l'attestazione si limiterà alla circostanza della dichiarazione del soggetto e non alla veridicità del suo contenuto.

Possibili sviluppi

L'introduzione della prova testimoniale nel processo tributario rappresenta una novità molto importante. Ma quanto potrà influenzare la trattazione delle controversie? In quali casi sarà ammessa la testimonianza? Chi richiederà maggiormente l'ammissione della prova testimoniale?

Il nuovo comma 4 dell'articolo 7, amplia le possibilità di prova; ciò significa che rimarranno comunque ammissibili le dichiarazioni di terzi. L'ammissibilità di tali dichiarazioni rappresenta infatti un'elaborazione giurisprudenziale, che non viene meno a seguito della modifica normativa.

Si dovrà quindi vedere anche il rapporto tra le due modalità: le testimonianze saranno considerate maggiormente probatorie rispetto alle "semplici" dichiarazioni di terzi? Quale potrà essere la rilevanza che verrà data alle testimonianze?

Si pensi a una controversia relativa a una ricostruzione analitico - induttiva (ex articolo 39, secondo comma del Dpr n. 600/1973). Talvolta queste ricostruzioni si giocano sugli "sfridi" che vengono riconosciuti al contribuente. Si consideri, ad esempio, a una ricostruzione fatta con il "tovagliometro", la cui validità è stata recentemente confermata dalla sentenza della suprema Corte n. 11593/2021.

Con la predetta pronuncia è stato ribadito il principio in base al quale *"L'accertamento induttivo del reddito, ai sensi del **Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1**, lettera d), operato mediante la determinazione dei ricavi di un'impresa di ristorazione in base al consumo unitario dei tovaglioli utilizzati (risultante per quelli di carta dalle fatture o ricevute di acquisto e per quelli di stoffa dalle ricevute della lavanderia), è legittimo, in quanto costituisce un dato assolutamente normale quello secondo cui per ciascun pasto ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto idoneo, anche di per sé solo, a lasciare presumere il numero dei pasti effettivamente consumati, pur dovendosi ragionevolmente sottrarre dal totale una certa percentuale di tovaglioli normalmente utilizzati per*

altri scopi, quali i pasti dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri e le evenienze più varie per le quali ciascun cliente può essere indotto ad utilizzare più tovaglioli".

Ciò significa che risulta legittima la ricostruzione del reddito in base ai tovaglioli utilizzati. Deve però essere riconosciuto uno "sfrido" in relazione ai tovaglioli non impiegati direttamente dai clienti ma per altri scopi. Tali scopi possono essere quindi, a puro titolo esemplificativo: i pasti dei dipendenti, l'uso da parte dei camerieri per il servizio in sala.

Quanto potrà quindi essere ammissibile una testimonianza sulle effettive modalità di utilizzo dei tovaglioli, con conseguente modifica degli sfridi?

Il problema delle testimonianze

L'ammissibilità dei testimoni nel processo tributario introduce due questioni molto rilevanti.

In primo luogo, sarà fondamentale stabilire le situazioni concrete in cui ammettere la prova testimoniale. È evidente che nell'applicazione della norma vedremo numerosi casi pratici: ipotesi in cui viene ammessa la prova testimoniale e ipotesi in cui non viene ammessa. Ad esempio, vedremo se sarà ammessa - e in che modo sarà resa - in relazione agli sfridi nelle ricostruzioni analitico-induttive. Vedremo se sarà ammessa per quanto concerne le dazioni e/o gli utilizzi di denaro contante. Vedremo se sarà ammessa in relazione a questioni su società di fatto o amministratori occulti. In ogni caso, il problema sarà capire se la testimonianza resa - non considerando l'ipotesi di frode - potrà essere ritenuta valida.

Seconda questione riguarda l'attendibilità delle testimonianze. Ciò in quanto gli studi sulla psicologia della testimonianza ci dicono chiaramente che noi - esseri umani - non siamo registratori. Possiamo assistere a un evento e perderci gli aspetti fondamentali. In particolare, nel caso in cui non facciamo caso a determinati elementi, non potremo recuperare successivamente la memoria di tali elementi. È quindi un problema di attenzione nella fase dell'acquisizione delle informazioni ("codifica"). La mente umana è infatti capace di un'attenzione che può escludere qualsiasi altro fatto non considerato rilevante in quel momento.

Spesso i testimoni sono chiamati a riferire su fatti ed eventi ai quali non hanno prestato particolare attenzione. In genere sono passati mesi, se non anni, per cui il ricordo può essere molto sbiadito. Altra questione riguarda la circostanza che il testimone ha parlato dei fatti con altre persone: la sua memoria può esserne influenzata. Nello stesso senso anche se gli eventi sono di interesse pubblico, per cui ne parla la stampa e/o la televisione.

Con l'applicazione concreta della norma avremo quindi le casistiche pratiche e le elaborazioni giurisprudenziali, per cui ci saranno ulteriori elementi per la discussione, la critica e il confronto.

continua

La **prima puntata** è stata pubblicata venerdì 23 settembre

di

Ciro D'Ardia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/nuovo-processo-tributario-2-aule-aperte-alle-prove-testimoniali>