Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale

in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

La prova testimoniale nel processo tributario prima e dopo la recente riforma

Relatore
Ch. Prof. Loris Tosi

Laureanda
Letizia Dal Bianco
Matricola 872517

Anno Accademico
2022/2023

INDICE

INTRODUZIONE 1

CAPITOLO I: INTRODUZIONE AL PROCESSO TRIBUTARIO E PROVE AMMESSE 4

1.1 Il processo tributario 4

1.1.1 Cenni storici 4

1.1.2 Gli organi del processo tributario 8

1.1.3 La giurisdizione tributaria 11

1.1.4 Le parti nel processo tributario 14

1.2 Le prove nel processo tributario 17

1.2.1 Prime disposizioni in merito alle prove 17

1.2.2 I poteri istruttori delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado 18

1.2.3 Onere della prova 20

1.2.4 Le prove ammesse 23

1.2.5 Le prove acquisite irritualmente 30

1.3 Conclusioni 31

CAPITOLO II: LA PROVA TESTIMONIALE NEL DECRETO LEGISLATIVO N. 546/1992 ANTE RIFORMA 32

2.1 Premesse 32

2.2 Il divieto di testimonianza 32

2.2.1 Cenni storici al divieto 32

2.2.2 Il giuramento ……. 34

2.2.3 La testimonianza ……. 37

2.2.4 Le dichiarazioni di terzi ……. 44

2.2.5 Il processo tributario e la Convenzione dei diritti dell'Uomo di Strasburgo ……. 47

2.2.6 Prova testimoniale: differenze tra processo tributario e civile ……. 52

2.2.7 Il "doppio binario" tra processo tributario e penale ……. 56

2.3 Conclusioni ……. 62

CAPITOLO III: LA PROVA TESTIMONIALE A SEGUITO DELLA RECENTE RIFORMA …… 65

3.1 Premesse ……. 65

3.2 La Legge n. 130/2022 ……. 66

3.2.1 La proposta di riforma ……. 66

3.2.2 La riforma nel suo complesso ……. 70

3.2.3 I dubbi sulla legittimità della riforma ……. 75

3.2.4 L'onere della prova ……. 79

3.2.5 L'ingresso della prova testimoniale nel processo tributario ……. 82

3.2.6 La testimonianza scritta: la "veste formale" delle dichiarazioni dei terzi ……. 90

3.2.7 Processo tributario e processo civile: il loro rapporto a seguito della riforma … 94

CONCLUSIONI ……. 96

BIBLIOGRAFIA ……. 101

GIURISPRUDENZA …… 110

RIFERIMENTI NORMATIVI …… 114

INTRODUZIONE

La recente riforma, avvenuta con la Legge n. 130 del 31 agosto 2022, la cui approvazione si è resa necessaria per garantire i benefici previsti dal PNRR, ha rivoluzionato il processo tributario, apportando una serie di cambiamenti con l'obiettivo di migliorare il complesso sistema tributario italiano e incrementare, conseguentemente, la qualità delle sentenze.

Gli ambiti, all'interno della materia del processo tributario, che hanno risentito di tale riforma sono molteplici: dalla denominazione degli organi di giustizia tributaria, alle nuove modalità di assunzione dei magistrati tributari, ora impiegati a tempo pieno nella definizione delle controversie; dalla modifica delle disposizioni in merito all'onere della prova, all'istituzione del termine per la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione. Ma il cambiamento più importante avutosi nella disciplina processual-tributaria consta, sicuramente, nell'introduzione della prova testimoniale scritta.

Il Legislatore, infatti, dopo anni di richieste e di critiche da parte della dottrina, ha deciso di introdurre, così come già avvenuto all'interno dell'ordinamento civilistico, la prova testimoniale. L'introduzione di tale mezzo di prova, seppur previsto esclusivamente in forma scritta, ha rivoluzionato l'impianto probatorio del processo tributario, modificando il precedente articolo 7, quarto comma, del Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546, che ne sanciva l'assoluto divieto, congiuntamente al giuramento.

Per decenni, infatti, tale disposizione normativa aveva subito il biasimo degli esperti della materia, che vedevano nel divieto una lesione di diritti costituzionalmente riconosciuti, oltre che una menomazione rispetto alle altre tipologie di processo, non spiegabile semplicemente con le tipiche caratteristiche del processo tributario, che constano nella natura documentale e cartolare dello stesso.

Il processo di riforma, grazie al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, ha subito, sicuramente, una accelerazione, portando ad accontentare la dottrina, che auspicava una riforma strutturale dell'ordinamento processuale-tributario. Tuttavia, risulta necessario aggiungere che la riforma, per quanto voluta, non ha pienamente soddisfatto gli esperti della materia, che

speravano in un maggiore istinto rivoluzionario da parte del Legislatore, che si è mantenuto su una linea moderatamente cauta.

Entrando nel dettaglio del presente elaborato, per la strutturazione, si è seguita una logica prettamente deduttiva. Seguendo il metodo aristotelico, che prevedeva di partire dal generale e solo in un secondo momento, addentrarsi nel particolare, si è deciso di trattare primariamente gli aspetti più generali del diritto concernente il processo tributario, e solo secondariamente, dopo aver fornito tutte le conoscenze utili a comprenderne il seguito, ci si è addentrati nell'esposizione dell'argomento principale oggetto di questa tesi, ovvero la prova testimoniale, con riguardo alle due situazioni esistenti al momento della precedente e della attuale considerazione del mezzo probatorio in esame.

Il primo capitolo, "*Introduzione al processo tributario e prove ammesse*", dopo un'introduzione storica utile a comprendere come si sia arrivati all'attuale normativa in vigore, si pone come obiettivo quello di porre le basi dell'intera materia, andando a fornire, nel suo complesso, una analisi della giurisdizione tributaria, passando poi per una descrizione puntuale degli organi a cui è affidata la giustizia e i requisiti a cui sono soggetti, che si ricordano essere indipendenza, imparzialità e correttezza e una descrizione delle parti, che costituiscono l'attore e il convenuto, da cui nasce l'intera controversia. Nella seconda parte del medesimo capitolo, si inizia però ad addentrarsi nell'argomento oggetto di questa tesi, trattando le varie tipologie di mezzi probatori ammessi dal diritto processual-tributario, descrivendone le caratteristiche fondamentali e le eventuali limitazioni, non prima però, di aver trattato i poteri istruttori in capo agli organi della materia e le disposizioni esistenti in merito all'onere della prova.

Nel secondo capitolo, "*La prova testimoniale nel Decreto Legislativo n. 546/1992 ante riforma*", si inizia a scendere in profondità, seguendo quel processo logico deduttivo di cui si è pocanzi trattato. Infatti, partendo dalla statuizione presente nella versione ante riforma del Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546, si procede ad una analisi puntuale del divieto, trattando, *in primis*, il giuramento e la testimonianza e le ragioni sottese alla loro non ammissibilità in quanto mezzi di prova. Dopo aver esposto anche le critiche e i motivi di perplessità dal punto di vista costituzionale, posti in essere dalla dottrina, che ha sempre guardato con ostilità la disposizione normativa, si è esposto il rapporto che lega il diritto

processual-tributario, in materia di testimonianza e utilizzabilità di tale mezzo probatorio, con altre tipologie di processo, quali quello civile e quello penale, permettendo di addentrarsi sempre di più nella materia e comprenderne al meglio le differenze con gli altri ordinamenti, ma soprattutto i limiti. La testimonianza, per completezza, viene trattata anche in riferimento alle previsioni della CEDU, con un riferimento particolare al Caso *Jussilia*, la cui trattazione risulta imprescindibile quando si vuole descrivere, in maniera completa, l'argomento.

L'ultimo capitolo, "*La prova testimoniale a seguito della recente riforma*", definisce nella sua prima parte, le modifiche più salienti della riforma contenuta nella Legge del 31 agosto 2022, n. 130. Con la forza di un uragano ha, infatti, rinnovato il comparto tributario, apportando delle modifiche che, ormai da decenni, chiedevano di essere prodotte. La più importante risulta essere, sicuramente, quella in merito all'introduzione della possibilità seppur limitatamente alla forma scritta, della prova testimoniale, le quali implicazioni, oltre che le opinioni della dottrina, vengono esaustivamente trattate. Infine, esattamente come fatto nel capitolo precedente, viene esposto un confronto con il processo civile, in materia di prova testimoniale, raggiungendo così le conclusioni finali di questo elaborato.

CAPITOLO I

INTRODUZIONE AL PROCESSO TRIBUTARIO E PROVE AMMESSE

1.1 IL PROCESSO TRIBUTARIO

La prima parte di questo capitolo si pone l'obiettivo di andare ad analizzare in maniera generale i punti cardine del processo tributario, permettendo poi, una volta che si entrerà nel vivo dell'argomento oggetto di questo elaborato, di comprendere al meglio le circostanze che ruotano attorno alla prova testimoniale e ai cambiamenti intervenuti.

I due grandi comparti normativi che è necessario citare sono i Decreti Legislativi n. 545 e 546 del 1992, in attuazione della Legge Delega n. 413 datata 30 dicembre 1991, fornita al Governo con l'obiettivo di emanare disposizioni per la revisione della materia in esame e l'organizzazione del contenzioso tributario. Il primo decreto legislativo disciplina l'istituzione e il funzionamento delle Commissioni Tributarie[1], il secondo, invece tratta relativamente al vero e proprio processo tributario. Entrambi i Decreti Legislativi, nel corso del tempo, hanno subito modifiche, di cui si terrà conto nella stesura di questo lavoro.

1.1.1 Cenni storici

Il processo tributario trova origine nel Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, che andò a sostituire il precedente apparato normativo riconducibile al D.P.R. del 26 Ottobre 1972, n. 636.

L'origine del processo tributario, però, si può far risalire all'entrata in vigore della legge del 20 Marzo 1865, con cui vennero aboliti i tribunali del contenzioso amministrativo e si affidarono le controversie tributarie, tra cittadini e pubblica amministrazione, al giudice ordinario. Ne conseguiva, dunque, che sulle controversie tributarie di diritto a giudicare fosse il giudice ordinario. In merito alle controversie di stima, invece, non era data nessuna tutela

[1] Ora Corti di Giustizia Tributaria.

giurisdizionale, in quanto la stima veniva vista come un semplice affare amministrativo, e per questo oggetto riservato alle commissioni tributarie.

Intorno al 1936-37[2] ci fu una grande riforma degli ordinamenti tributari che portò alla modifica delle commissioni: ne furono rafforzate e ampliate le attribuzioni[3] ma la sostanza rimase immutata: rimanevano infatti organi di contenzioso amministrativo.

La natura delle commissioni, infatti, divise per molto tempo la dottrina. La maggioranza riteneva, per l'appunto, che le commissioni fossero organi amministrativi e che, di conseguenza, l'unica forma di tutela giurisdizionale fosse il processo dinanzi al giudice ordinario. Il contribuente, come previsto dalla L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, poteva agire solo dinanzi ai tribunali ordinari e meramente per questioni non estimative, con il requisito necessario di una pronuncia definitiva delle commissioni, il pagamento integrale del tributo in esame e sempre sul medesimo soggetto ricadeva anche l'obbligo della prova.

Dagli anni '40[4] però, inizia a delinearsi un movimento dottrinale volto ad inquadrare in termini processuali il contenzioso tributario. Si cominciò a vedere le commissioni come organi giurisdizionali, comportando così la possibilità di applicazione delle norme del Codice di procedura civile al procedimento posto in essere davanti alle commissioni tributarie.

Spostandosi verso la giurisprudenza costituzionale, si possono delineare tre fasi che hanno riguardato la natura stessa delle commissioni tributarie: una prima, nel 1957, in cui furono qualificate come giurisdizionali; una seconda, nel 1969, in cui vennero identificate come amministrative; ed una terza, successiva alla riforma del 1971-72, in cui furono definite giurisdizionali e ritenute costituzionalmente legittime.

[2] R. D. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari e R. D. 8 luglio 1937, n. 1517, sulla costituzione e sul funzionamento delle commissioni amministrative per le imposte dirette e indirette sugli affari.

[3] Vennero attribuite anche le controversie relative all'imposta di registro, di successione e altre.

[4] E. Allorio, *Diritto processuale tributario,* Milano, 1942. Si ritiene degno di nota in quanto tale scritto fu la prima monografia ad inquadrare il c.d. contenzioso tributario in termini meramente processualistici.

Di particolare importanza si ritiene la riforma del 1972. Infatti, la legge delega per la riforma tributaria del 1971[5], prevedeva quattro gradi di giudizio: due dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado, a cui seguiva poi un terzo grado che poteva svolgersi dinanzi, alternativamente, alla Commissione tributaria centrale o dinanzi alla Corte di Appello. Il quarto e ultimo grado constava nell'impugnazione in Corte di Cassazione. Nonostante i notevoli passi in avanti posti in essere dalla riforma[6], emergevano tuttavia alcune gravi lacune, sia di ordine strutturale (si cita la mancanza della tutela cautelare e dell'obbligo di assistenza tecnica), sia in merito alla composizione delle commissioni, in cui i giudici non avevano specifiche competenze tributarie, ma erano semplicemente esperti in materie tecnico-economiche[7].

È necessario aspettare gli anni '90 per avere una trattazione della materia quanto mai simile a quella odierna, la cui direttiva di fondo fu cercare di adeguare il processo tributario alle norme del Codice del processo civile, in quanto corpo organico e compiuto. Brevemente, si ritiene opportuno citare il Decreto Legislativo del 30 dicembre 1991, n. 413, che andò a riformare le Commissioni e l'intero processo tributario, per poi arrivare nel 1992

[5] Legge Delega del 9 ottobre 1971, n. 825, art. 10, n. 14.

[6] La riforma venne criticata da una parte della dottrina più autorevole, la quale, nonostante i passi in avanti evidenziò le seguenti criticità: *"la riforma dell'ordinamento delle nuove commissioni tributarie attuata mediante la revisione di quelle preesistenti (revisione che certamente non era immune da pesanti sospetti di incostituzionalità, né aveva risolto in modo adeguato la problematica concernente l'autonomia, indipendenza e preparazione tecnica dei giudici); l'illogica presenza di una pluralità di sistemi di contenzioso relativi a differenti tributi e l'irrazionale differenziazione del regime delle prove in ciascun ambito giudiziario; l'anomalo rapporto di alternatività tra il gravame proponibile davanti alla Commissione Centrale e alla Corte d'Appello; il non pieno rispetto del principio del contraddittorio e l'irragionevole posizione privilegiata dell'Amministrazione Finanziaria".* Queste furono le affermazioni di G. A. Micheli, successivamente riprese anche da G. Tabet, nella relazione intitolata *Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa,* Convegno tenutosi a Roma il 26 settembre 2008, pubblicata come "Specialità del giudice e specialità del procedimento nel processo", in *Giust. Trib.,* 2008, 4, pag.690.

[7] F. Tesauro, *Manuale del Processo Tributario,* G. Giappichelli Editore, Quinta Edizione, 2020, pag. 10: "*Le commissioni continuavano ad essere organi non formati da giudici togati. Non soddisfaceva la qualità dei giudizi e non era smaltita la grande massa di controversie. Urgeva dunque una riforma, che fu realizzata negli anni '90".*

all'emanazione dei due decreti legislativi, capisaldi della materia, rinvenibili nel D. Lgs. del 31 dicembre 1992, nn. 545 e 546.

Questi due decreti generarono una vera e propria rivoluzione all'interno del contesto del contenzioso tributario. Le novità apportate toccavano tutti i punti fondamentali della disciplina e solo per citare alcune delle suddette modifiche, è possibile riscontrare l'introduzione della tutela cautelare, l'eliminazione del terzo grado di giudizio di cui si è parlato in precedenza, un ampliamento non indifferente della giurisdizione affidata alle Commissioni, il rinvio[8] al Codice di procedura civile e l'introduzione del divieto di testimonianza[9].

In ultimo esame, si rinviene necessario citare il legame che unisce il processo tributario con le convenzioni internazionali. Partendo dalla Costituzione, tramite l'articolo 117, comma 1, risulta possibile notare come il Legislatore debba sempre rispettare i *"vincoli che derivano dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali"*. Ciò comporta che, qualsiasi legge emanata dallo Stato che sia contraria agli obblighi derivanti dalle convenzioni internazionali, tra cui a tal proposito si ricorda la CEDU[10], sono considerati incostituzionali poiché violanti del suddetto articolo della carta costituzionale. Per importanza, si cita a titolo esemplificativo l'art. 1 del Protocollo aggiunto alla CEDU[11] che fa salvo il diritto per ogni Stato di poter imporre il pagamento di una imposta, tenendo salvo però il diritto di proprietà; l'art. 14 della Convenzione[12], che propone con riguardo al potere di legiferazione degli Stati, il principio di non discriminazione in materia tributaria; il principio secondo il quale una legge non chiara va a ledere i diritti del contribuente, che in questo modo diventerebbe soggetto all'arbitrio della Amministrazione[13].

[8] Art. 1, D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

[9] Art. 7, comma 4, D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

[10] *Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, chiamata anche semplicemente *Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*.

[11] Corte EDU, 16 giugno 2010, *Di Belmonte c. Italia* (ricorso n. 72638/01).

[12] Corte EDU, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia,* 31-34, in *Diritto e Pratica Tributaria,* 1992, II, 386; Id., 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*; Id., 21 Febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, 43 e ss.

[13] Corte EDU, 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, 56.

1.1.2 Gli organi del processo tributario

L'articolo 1, del Decreto Legislativo n. 545 del 1992, così come riformato dalla Legge n. 130 del 2022, entrata in vigore il 16 settembre 2022, delinea la struttura e la composizione degli organi che vanno a comporre l'assetto giurisdizionale in esame.

Oggi, dopo la succitata riforma, gli organi di giurisdizione in materia tributaria sono:

- Corti di giustizia tributaria di primo grado, avente sede nei capoluoghi di provincia;
- Corti di giustizia tributaria di secondo grado, avente sede nei rispettivi capoluoghi di regione.

Citando l'articolo 1-bis, al primo comma, è possibile appurare come i magistrati tributari, oltre che i giudici tributari, vengano nominati presso le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, nel ruolo unico nazionale[14]. I giudici di cui sopra, attualmente in organico eserciteranno le proprie attribuzioni sino al completamento delle proprie carriere, accompagnando la giurisdizione tributaria verso l'esercizio esclusivo della professione da parte dei magistrati tributari professionali. La giurisdizione tributaria viene esercitata dai nuovi magistrati tributari a tempo pieno, reclutati mediante procedure concorsuali di cui all'articolo 4[15].

[14] Di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della Legge 12 novembre 2011, n. 183, alla data del 1° gennaio 2022.

[15] Art. 4, Legge 31 agosto 2022, n. 130:

" *1. La nomina a magistrato tributario si consegue mediante un concorso per esami bandito in relazione ai posti vacanti e a quelli che si renderanno vacanti nel quadriennio successivo, per i quali può essere attivata la procedura di reclutamento.*

2. Il concorso per esami consiste in una prova scritta e in una prova orale.

3. La prova scritta ha la prevalente funzione di verificare la capacità di inquadramento logico sistematico del candidato e consiste nello svolgimento di due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una prova teorico-pratica di diritto processuale tributario.

4. La prova orale verte su:

a) diritto tributario e diritto processuale tributario;

b) diritto civile e diritto processuale civile;

c) diritto penale;

d) diritto costituzionale e diritto amministrativo;

È previsto, inoltre che le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado siano composte da un presidente, un vice-presidente e non meno di due magistrati o giudici tributari. In particolare, per quanto concerne il presidente è necessario sottolineare che presiede anche la prima sezione, con incarico quadriennale rinnovabile una sola volta con approvazione da parte del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.

I giudici sono soggetti soltanto alla legge[16] e quest'ultima deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali[17], oltre ai requisiti di terzietà e di imparzialità. Proprio a tal fine, il Codice Deontologico predisposto dall'Associazione dei Magistrati Tributari, nel suo primo articolo, definisce quanto segue:

"Nella vita sociale il giudice tributario, consapevole del ruolo e della funzione esercitata, si comporta con dignità, correttezza, sensibilità all'interesse pubblico.

Nello svolgimento delle sue funzioni il giudice tributario tiene un comportamento professionale conforme ai valori di disinteresse personale, di indipendenza e imparzialità e respinge ogni pressione, segnalazione, sollecitazione diretta ad influire indebitamente sui modi e sui tempi dell'amministrazione della giustizia.

Non effettua segnalazioni dirette a influire sullo svolgimento o sull'esito di procedimenti in corso."

---

e) diritto commerciale e fallimentare;

f) diritto dell'Unione Europea;

g) diritto internazionale pubblico e privato;

h) contabilità aziendale e bilancio;

i) elementi di informatica giuridica;

l) colloquio in una lingua straniera, indicata dal candidato all'atto della domanda di partecipazione al concorso, scelta fra le seguenti: inglese, spagnolo, francese e tedesco."

[16] Art. 101, Cost.: *"La giustizia è amministrata in nome del popolo. I giudici sono soggetti soltanto alla legge"*.

[17] Art. 108, Cost.:*"Le norme sull'ordinamento giuridico e su ogni magistratura sono stabilite con legge. La legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, del pubblico ministero presso di esse, e degli estranei che partecipano all'amministrazione della giustizia"*.

Da ciò si può comprendere quanto siano di rilevanza fondamentale i principi di indipendenza e imparzialità dei giudici, che permettono, dunque, di garantire una maggiore credibilità nei confronti dei soggetti medesimi. Di notevole importanza e degni di nota, risultano essere anche gli articoli 7[18], 8[19] e 9[20] del sopracitato Codice Deontologico, che hanno come tema cardine proprio i principi già toccati dall'articolo 1.

La Legge n. 130 del 2022, oltre ad aver modificato la composizione degli organi del processo tributario, sostituendo quindi le esistenti Commissioni Tributarie con la modalità appena spiegata, ha previsto anche l'istituzione del giudice monocratico. Si è previsto, infatti, per i ricorsi notificati dal 1° Gennaio 2023, che tutte le controversie di valore inferiore od uguale a tre mila euro siano affidate ad un giudice monocratico[21]. Detta disposizione non coinvolge le controversie di valore indeterminabile, che sono demandate alle Corti di giustizia tributaria in forma collegiale.

Come si può comprendere dall'analisi di quanto scritto, la Legge n. 130 del 2022 ha modificato in maniera sostanziale gli organi inerenti al processo tributario. L'obiettivo primario

[18] Codice Deontologico, Associazione dei magistrati tributari, art. 7: *"Il giudice tributario assicura l'indipendente e imparziale esercizio delle proprie funzioni, che garantisce, anche per quando concerne l'apparenza.*
Evita qualsiasi coinvolgimento in centri di potere che possano condizionare l'esercizio delle sue funzioni o comunque appannarne l'immagine o che comportino un condizionamento dell'indipendenza."

[19] Codice Deontologico, Associazione dei magistrati tributari, art. 8: *"Il giudice tributario decide in modo imparziale nel rispetto della dignità di ogni persona, senza condizionamenti e discriminazioni o pregiudizi di sesso, cultura, di ideologia, di razza, di religione.*

[20] Codice Deontologico, Associazione dei magistrati tributari, art. 9: *"Il giudice tributario si astiene dall'ostentare la sua qualità al solo fine di conseguire vantaggi per se o per gli altri.*
Non assume, né svolge funzioni palesemente incompatibili con la sua qualità.
Non accetta incarichi che possano compromettere la sua immagine di giudice o pregiudicare il corretto esercizio delle sue funzioni.
Riconosce come essenziale alla funzione giurisdizionale il ruolo del personale di segreteria."

[21] L'art. 4, D. Lgs. 546/1992, ai commi 2 e 3, prevede inoltre:
"*2. Per valore della lite si intende quello determinato ai sensi dell'articolo 12, comma 2. Si tiene conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito delle rettifiche di perdita.*
3. Nel procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica si osservano, in quanto applicabili e ove non derogate dal presente decreto, le disposizioni ivi contenute relative ai giudizi di composizione collegiale."

perseguito da tali riforme era, ed è, sicuramente quello di attribuire alla giurisdizione tributaria quel grado di specializzazione, fino ad ora molto meno marcato, tale da renderla autonoma e distinta da quella civile ed amministrativa, e allo stesso tempo riuscire così a ridurre il peso incombente sulle Corti di merito e di legittimità.

1.1.3 La giurisdizione tributaria

Terminato il breve *excursus* sulla storia del processo tributario e sugli organi che presiedono a tali funzioni, risulta ora pressoché necessario trattare, seppur in modo veloce, quale sia l'oggetto di competenza della materia e comprenderne quindi la sua delimitazione.

Prima di entrare nel vivo della questione, trattando quindi i caratteri fondamentali che ruotano attorno al concetto di "giurisdizione", risulta necessario specificare come nel nostro ordinamento non esista una definizione di tale concetto: non si rinviene, infatti, nessuna spiegazione né nel Codice di procedura civile, né all'interno della Costituzione, che nonostante nomini tale concetto frequentemente, non si occupa mai di definirlo in maniera precisa. Solo la Corte Costituzionale, visionando i vari riferimenti fatti in merito all'interno del diritto, ne ha dato una spiegazione, definendola coincidente con l'esercizio di *"funzioni giudicanti per l'obiettiva applicazione della legge"*[22].

Andando nello specifico della materia oggetto di questo capitolo, i limiti della giurisdizione tributaria comprendono, come indicato dal Decreto Legislativo 546 del 1992, articolo 2, *"tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi*[23] *di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovraimposte e le addizionali, le relative sanzioni, nonché gli interessi e ogni altro*

[22] Corte Cost., sent. n. 226, del 12 novembre 1976.

[23] Come esplicitato dalla giurisprudenza, la giurisdizione tributaria è una *giurisdizione esclusiva* che si estende ad ogni aspetto concernente l'*an* e il *quantum* del tributo, e che si arresta solo di fronte agli atti dell'esecuzione forzata (Cass. SS. UU., 15 maggio 2007, n. 1082).

accessorio". In generale, dunque, si può comprendere come la giurisdizione[24] delle Corti di giustizia tributaria riguardi tutte le controversie relative ai tributi che vedano come protagonisti uno o più soggetti passivi e l'Ente impositore, oltre a tutti i relativi interessi e sanzioni. Da ciò consegue che, tutte le liti relative a prestazioni non tributarie siano considerate incostituzionali. Appare di interesse, specificare come, però, la definizione sovra riportata di giurisdizione tributaria, non sia sempre stata quella. Infatti, fino al 31 dicembre 2001 la giurisdizione delle allora commissioni tributarie aveva per oggetto soltanto le liti relative ad un elenco dato di tributi, tra i quali si possono citare le imposte sui redditi, l'IVA, i tributi locali ed altri. Tutte le controversie con oggetto diverso rispetto all'elenco tassativo appena delineato era di giurisdizione del giudice ordinario. L'articolo 12, comma 2 della Legge Finanziaria per il 2002[25], modificando il Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ha quindi esteso la giurisdizione tributaria a tutte le liti tributarie. Grazie alla riforma, dunque, si è deciso di optare per *"la coincidenza della giurisdizione stessa con l'intera area del contenzioso tributario"*[26].

Rientrano nel perimetro in esame anche le controversie sulle sanzioni, sugli accessori dei tributi e sui rimborsi, purché relativi a tributi. La giurisprudenza, richiamando al "principio di concentrazione della tutela giurisdizionale", include al suo interno anche, tra gli accessori, gli aggi dovuti all'agente della riscossione, le spese di notifica, le spese processuali[27], gli interessi ed il risarcimento del danno da svalutazione monetaria che il contribuente pretende in aggiunta al rimborso del tributo[28].

Inoltre, è stata ritenuta rientrante nella giurisdizione del giudice tributario anche l'impugnazione dei provvedimenti di cancellazione o di rifiuto di iscrizione delle Onlus,

[24]Da *Inquadramenti,* One Fiscale: "La giurisdizione tributaria è una giurisdizione di annullamento: per questo motivo, non è ammessa la c.d. azione di accertamento negativo, volta a dichiarare l'insussistenza di un diritto preteso dal convenuto (Cass. SS. UU. 20 novembre 2007, n. 2401)"

[25] Art. 12, comma 2, Legge, 28 dicembre 2001, n. 448.

[26] Cass., 5 maggio 2003, n. 6774.

[27] Cass., sez. un., 13 luglio 2015, n. 14554.

[28] Cass., sez. un., 10 ottobre 1994, n. 8277; Id., sez. un., 21 dicembre 1996, n. 11483; Id., sez. un., 13 febbraio 1997, n. 1322; Id., sez. un., 9 giugno 1997, n. 5138; Id., sez. un., 24 ottobre 1997, n. 10456; Id., sez. un., 6 febbraio 1998, n. 1278; Id., sez. un., 31 ottobre 2007, n. 16871.

relativamente alla propria anagrafe, di competenza dell'Agenzia delle Entrate, essendo da considerarsi prettamente fiscali sia la ragione della istituzione dell'anagrafe Onlus, quanto la *ratio* dell'intera disciplina[29].

Infine, merita nomina anche la giurisdizione tributaria in materia catastale, che viene attribuita alle Corti di giustizia tributaria dall'articolo 2, comma 2, del Decreto legislativo n. 546 del 1992. La peculiarità che caratterizza questa materia rispetto a tutte le altre precedentemente citate sta nel fatto di non essere strettamente tributaria ma solamente strumentale rispetto all'imposizione. Nello specifico, si considerano impugnabili gli atti di classamento e gli atti *"comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati"*.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del già citato Decreto Legislativo, il giudice tributario ha il potere di risolvere *"in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione"*: ciò deriva dal principio secondo il quale, il giudice della causa principale è giudice anche della causa pregiudiziale. Fanno eccezione a quanto appena detto le questioni in materia di querela del falso e sullo stato o la capacità delle persone, diverse dalla capacità di stare in giudizio.

Si rinviene difetto di giurisdizione assoluto nel caso di "*azioni di mero accertamento che il contribuente propone in via preventiva per far dichiarare l'inesistenza del debito d'imposta[30]"*. Al contrario, saremo in presenza di un difetto di giurisdizione relativo quando questo *"si sostanzia in un conflitto tra due organi giurisdizionali[31]"*.

[29] Cass., sez. un., ord. 27 gennaio 2010, n. 1623.

[30] A. Buscema, E. Di Giacomo, *Il processo tributario. Aspetti problematici e strategie processuali*, Giuffrè, Milano, 2004, pag. 60.

[31] A. Buscema, E. Di Giacomo, *Il processo tributario. Aspetti problematici e strategie processuali*, Giuffrè, Milano, 2004, pag. 60.

1.1.4 Le parti nel processo tributario

In generale, è opportuno ricordare come il diritto tributario sia parte del diritto finanziario, che si occupa di definire i principi e le norme regolanti l'istituzione dei tributi e la loro riscossione, regolamentando i rapporti fra ente impositore e pubblico contribuente[32], che insieme costituiscono le parti esistenti all'interno del processo in esame.

Nello specifico, dunque, le parti nel processo tributario possono riassumersi in Parte Ricorrente e Parte Resistente[33].

Il Ricorrente è colui che promuove il giudizio innanzi la Corte di giustizia tributaria tramite l'impugnazione dell'atto e si identifica, normalmente, nella figura del contribuente[34]. Il Ricorrente[35] ha l'obbligo di ricevere assistenza tecnica da un difensore abilitato[36]. Oltre ai

---

[32] C. Orsi, *Manuale di diritto tributario. Istituzioni di diritto tributario, l'applicazione dell'imposta, la disciplina dei singoli tributi, le sanzioni e il contenzioso tributario,* Rep. di San Marino, 2011, pagg. 25 e ss.

[33] A. Turchi, *Le parti del processo tributario,* in *Codice commentato dal processo tributario,* a cura di F. Tesauro, II Edizione, Milanofiori-Assago, 2016, pag. 192: *"L'agente della riscossione è parte quando oggetto della controversia è l'impugnazione di atti viziati da errori ad esso direttamente imputabili (vizi propri dell'accertamento e dell'avviso di mora"*.

[34] Circ. min. fin. 23.04.96, n. 98/E: *"La figura del contribuente coincide, il più delle volte, con quella del Contribuente, ossia con quel soggetto debitore del tributo, sia che egli agisca contro un atto dell'ufficio sia che agisca per il rimborso di somme pagate senza che sia intervenuto un atto. In taluni casi, peraltro la veste del ricorrente è assunta da soggetti diversi dal Contribuente, quali il destinatario della sanzione, che può essere soggetto diverso dall'obbligato per il tributo, ovvero il sostituto d'imposta, che ha "legittimatio ad causam" per vicende inerenti al rapporto di sostituzione."*

[35] Il Ricorrente può, alternativamente, essere:

- Una persona fisica, in proprio;
- Una persona fisica, tenuta per legge a dichiarare redditi altrui come se fossero propri;
- Una persona fisica, in quanto sostituto d'imposta;
- Una società di persone;
- Una società di capitali;
- Una società di persone o capitali, ente o associazione, in quanto sostituti d'imposta.

[36] D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 3: *"Sono abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali o nell'elenco di cui al comma 4:*
a) gli avvocati;
b) i soggetti iscritti nella sezione A commercialisti dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;

soggetti indicati dall'articolo 12, comma 3, del Decreto Legislativo n. 546/1992 è previsto possano assistere il Ricorrente relativamente alle controversie di cui all'articolo 2, comma 2, del medesimo Decreto Legislativo, se iscritti nei relativi albi professionali anche professionisti quali: ingegneri, architetti, geometri, periti industriali, dottori agronomi e forestali, agrotecnici e periti agrari[37].

L'incarico, ai sensi dell'articolo 12, comma 7, del suddetto Decreto Legislativo, deve essere conferito nelle tre modalità previste:

a) Con atto pubblico o scrittura privata autenticata;
b) In calce o a margine di un atto del processo;
c) Oralmente nel corso dell'udienza.

---

c) i consulenti del lavoro;

d) i soggetti di cui all'articolo 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica, 29 settembre 1973, n. 600;

e) i soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP e l'IRES.

f) i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti negli elenchi tenuti dalle Intendenze di finanza competenti per territorio, ai sensi dell'ultimo periodo dell'articolo 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636;

g) i dipendenti delle associazioni di categoria rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese o delle controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1, limitatamente alle controversie nelle quali le parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o le loro controllate, in possesso del diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale;

h) i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle relative società di servizi, purché in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza."

[37] D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 5.

Inoltre, deve essere conferito prima di presentare il ricorso, in quanto il ricorso stesso deve essere assolutamente sottoscritto dal difensore, a pena di inammissibilità dello stesso[38].

È previsto, tuttavia, che le parti per cause con valore della lite inferiore ai tremila euro, possano stare in giudizio senza assistenza tecnica, dove per valore della lite si deve intendere l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. Peculiarità degna di nota, sta nel fatto che, se la controversia riguarda solamente sanzioni, il valore sarà costituito solamente dal valore di queste.

Al contrario, la Parte Resistente si sostanzia nel soggetto che ha emesso l'atto impugnato, rinvenibile nell'Agenzia delle Entrate o altre Agenzie fiscali, altri enti impositori (tra cui Regione, Provincia e Comune) e l'Agente della Riscossione. La parte pubblica sta in giudizio direttamente[39], tramite il direttore dell'Ufficio locale, o mediante la struttura territoriale sovraordinata (Direzione regionale o Direzione centrale). Inoltre, è data la possibilità agli uffici delle Agenzie di farsi assistere anche in primo e secondo grado, dall'Avvocatura di Stato, che invece risulta obbligatoria nei giudizi dinanzi alla Cassazione. L'ente locale, inoltre, può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, nel caso di enti locali privi di tale figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa.

[38] D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 18, comma 3.

[39] D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 11, comma 2.

1.2 LE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Prima di poter entrare nel merito dell'argomento oggetto di questa tesi, ovvero la prova testimoniale all'interno del processo tributario, appare altresì necessario porre l'attenzione, più generalmente, sulle prove ammissibili all'interno del processo stesso.

1.2.1 Prime disposizioni in merito alle prove

Fatte salve le disposizioni che impongono al ricorrente il dovere di fissare l'oggetto del processo[40], ovvero il *petitum* e i relativi motivi annessi alla domanda, e, che perseguono il principio secondo il quale il giudice tributario deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti[41], è doveroso specificare come i poteri di acquisizione delle suddette prove non abbiano circoscrizione dissimile rispetto a quelli conferiti al giudice ordinario dal Codice di procedura civile.

Viene previsto, infatti che sia possibilità attribuita alle parti quella di produrre documenti in giudizio atti a sostenere la propria posizione, in primo così come in secondo grado[42], allegandoli al relativo fascicolo con cui avviene la costituzione del processo, oppure con le memorie, comunicando la loro aggiunta con apposita nota, con un limite di tempo pari a venti giorni liberi antecedenti alla data dell'udienza.

Da questa breve premessa si comprende, dunque, come sia onere delle parti quello di ricavare le prove necessarie a sostegno della propria tesi. Ciò appare di fondamentale importanza nel momento in cui si va ad aggiungere anche un'altra informazione chiave contenuta nell'articolo 58, comma 1, del Decreto Legislativo n. 546/1992: "*Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile."* Ai fini dei poteri attribuiti al giudice in merito alle prove, questo articolo appare come una limitazione non indifferente, che aggrava ancor di più il peso del potere probatorio sulle spalle

[40] R. D. 28 ottobre 1940, n. 1443, artt. 99 e 112.

[41] R. D. 28 ottobre 1940, n. 1443, art. 115.

[42] D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 58, comma 2.

delle parti. Conseguentemente a questi limiti, appare quindi chiaro che il compito del giudice sarà quello di andare a vagliare le prove poste alla base dell'impugnazione.

1.2.2 I poteri istruttori delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado

L'ambito dei poteri istruttori[43] appare inizialmente non di semplice comprensione, in quanto, alla base va ad operare un doppio rinvio: il primo relativo alle norme del Codice di procedura civile, di cui abbiamo già fatto menzione all'inizio del medesimo paragrafo, e *in secundis* relativo alle disposizioni fissate dal Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il quale rinvia alle norme delle singole leggi d'imposta sui poteri dell'ufficio impositore.

L'articolo 7 del Decreto Legislativo 546/1992 appare essere l'articolo fondamentale in materia di poteri istruttori per quanto concerne il diritto del processo tributario. Esso infatti statuisce che le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado "*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta"*, inoltre al comma successivo si prevede che le Corti di giustizia medesime *"possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza, ovvero disporre consulenza tecnica".* Tale norma viene applicata quando risulti necessario acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità.

[43] E. M. Ambrosetti, *Il ricorso nel diritto tributario*, CEDAM, Padova, 1999, pag. 176: "*i poteri di istruttoria del giudice tributario si possono suddividere in tre categorie. Appartengono alla prima categoria i poteri di istruttoria ordinati all'accertamento dei fatti dedotti dalle Parti. All'altra categoria appartengono poteri […] «di approfondimento», «quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità». In particolare la nomina del consulente d'ufficio deve assolvere la funzione di approfondimento tecnico dell'oggetto del contendere, ad esempio in materia contabile ed estimatoria […]. Alla terza categoria appartiene il potere del Giudice di ordinare la produzione di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. La produzione di documenti può essere ordinata liberamente dal Giudice, nell'esercizio della sua attività di ricognizione del rapporto d'imposta, che si estende ai diritti soggettivi e agli interessi legittimi delle Parti, beninteso soltanto se la natura della vertenza in giudizio investe anche tali aspetti*".

Ai quattro poteri attribuiti dai primi due commi dell'articolo in esame, alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, è possibile affiancare anche quelli previsti dal Codice di Procedura Civile, quale, ad esempio, l'articolo 210[44].

Inoltre, si prevede che i poteri delle corti di giustizia tributaria non si espandano a mere finalità esplorative ma che siano esercitati *"nei limiti dei fatti dedotti dalle parti[45]".*

Tali disposizioni, in merito ai poteri istruttori attribuiti alle corti di giustizia tributaria, permettono al lettore di comprendere come tali poteri abbiano una funzione di mero controllo e verifica delle risultanze delle attività precedentemente già svolte in sede amministrativa e di conseguenza, non abbiano una funzione di ulteriore ricerca, volta a sostituire quella delle Parti qualora risulti carente. Ciò permette di escludere, quindi, la possibilità di una autonoma indagine da parte delle corti di giustizia, che devono fondare il proprio parere sulle prove e sui documenti forniti dalle Parti in processo.

Di importanza fondamentale, e quindi, bisognoso di essere citato appare quanto detto dalla Suprema Corte, che ha sancito come, nonostante l'esercizio dei poteri da parte del giudice sia discrezionale, è altresì vero che un eventuale rifiuto totale da parte della Corte di giustizia tributaria all'utilizzo del detto potere istruttorio è considerato illegittimo se la situazione probatoria sia tale da non poter permettere una pronuncia ragionevole e adeguatamente motivata senza che si debba procedere con l'acquisizione officiosa del documento[46].

In sostanza, dunque, andando a riassumere i poteri principali applicabili dal giudice tributario, è possibile ottenere tale elencazione:

- Facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti nei limiti dei fatti dedotti dalle parti;

[44] R. D. 28 ottobre 1940, n. 1443, art. 210, comma 1: *"Il giudice istruttore su istanza di parte, può ordinare all'altra parte o a un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo."*

[45] D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 1. Tale imposizione vale sia per i fatti primari, sia per i fatti secondari, ovvero che forniscono prova a fatti primari.

[46] Cass., 7 agosto 1993, n. 8568; Id., 13 settembre 2006, n. 19593; Id., 23 dicembre 2019, n. 34397.

- Facoltà di richiedere relazioni e rapporti alla Pubblica amministrazione o alla Guardia di Finanza, su materie di particolare complessità;
- Facoltà di nominare[47] un consulente tecnico d'ufficio;
- Facoltà di ordinare alle Parti il deposito di documenti ulteriori che vengono ritenuti necessari per potersi esprimere sui meriti della controversia.

È data la possibilità al giudice, inoltre, di potersi esprimere mediante presunzioni, che devono però essere gravi, precise e concordanti.

Il giudice tributario, una volta vagliate le prove consegnategli dalle parti, le valuta secondo il suo personale apprezzamento, salvo che la legge non disponga altrimenti[48]. Si applicano però a tale principio, ovvero di libera valutazione delle prove da parte del giudice, i limiti previsti in materia di prove dal Decreto Legislativo n. 546/1992, di cui si vedrà tra poco. Per il resto, la valutazione è rimessa alla "prudenza" del giudice stesso, che dovrà valutare le prove non seguendo meri criteri soggettivi ma regole[49] maggiormente oggettive. Ciò sarà funzionale a valutare sia le prove dirette, sia per arrivare alle cosiddette presunzioni semplici.

1.2.3 Onere della prova

Come già illustrato, si è spiegato come l'onere della prova all'interno del processo tributario ricada in capo alle Parti. Ciò porta a due tipologie di conseguenze, una sotto il profilo soggettivo ed una sotto quello oggettivo.

[47] Nel caso in cui il Giudice Tributario necessiti chiarimenti in merito ad elementi conoscitivi sul caso in esame.

[48] Codice di Procedura Civile, Regio Decreto 28 ottobre 1940, n. 1443: *"Il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti.*
Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo."

[49] Tali regole vengono definite come "regole di esperienza", ovvero regole condivise dalla comunità, con valenza intersoggettiva.

In merito al primo profilo illustrato pocanzi, si può sintetizzare il tutto sancendo come sia responsabilità delle singole parti provare in giudizio i fondamenti della pretesa vantata[50], poiché risulta necessario specificare come in sede processuale un fatto non provato venga considerato non avvenuto.

Con riguardo al secondo profilo citato, invece, si fa riferimento alla regola secondo il quale, anche qualora le parti non abbiano supportato con materiale probativo adeguato le rispettive posizioni, al giudice è comunque consentito pronunciarsi con un accoglimento od un rigetto in merito alla questione posta in essere.

Applicando quanto detto al processo tributario, per lungo tempo ci si è interrogati in che forma potesse entrare tale principio. Il dubbio sorgeva dall'esistenza di una presunzione di base, ovvero una presunzione di legittimità degli atti emanati dalla Amministrazione Finanziaria, che sanciva come per data, la situazione secondo il quale per certo l'Erario avesse già raccolto tutte le prove possibili prima dell'emanazione dell'atto oggetto della causa tributaria, e, di conseguenza, non ci potesse essere alcuna prova aggiuntiva in capo all'ente impositore, escludendo così l'onere della prova a suo carico[51]. In questa situazione, in cui la Pubblica Amministrazione non poteva dar vita ad alcun atto senza aver dedotto i fatti alla base dell'esistenza dell'atto stesso, appariva logico che, il giudice tributario, in caso di mancanza o insufficienza di prove, avrebbe dovuto ritenere viziato l'atto medesimo, per violazione della norma che imponeva, per l'appunto, all'Amministrazione Finanziaria di non esercitare il proprio potere senza le prove a supporto della propria tesi[52].

---

[50] A. Lattanzio, *Manuale del processo tributario*, Edizioni Ad Maiora, 2012.

[51] A supporto di ciò, la giurisprudenza si basava sull'articolo 2697 del Codice Civile, per cui "*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*".

[52] E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, pagg. 391-393, dove l'autore escludeva si dovesse addossare l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria, in quanto già gravata dell'obbligo di motivazione degli atti di imposizione. Si legittimerebbe, così (secondo l'autore) il principio per cui nel processo tributario ciò che incomberebbe sull'amministrazione finanziaria non è il dovere di dare tutta la prova, ma solo un principio di prova che il contribuente potrebbe vincere dimostrando in via di eccezione la fondatezza delle sue avverse ragioni. L'esigenza della motivazione dell'atto d'imposizione, infatti, rifletterebbe unicamente un aspetto formale dell'atto stesso; la situazione base del tributo verrebbe unicamente affermata, non dovendo essere anche provata.

Tuttavia, a questa presunzione consolidata nella grande parte della giurisprudenza, ad un certo punto si iniziò a pensare alla possibilità di applicazione del principio dell'onere della prova a carico della controparte, ovvero del contribuente. Oltre a ciò, si ravvisò come il fatto di basare il giudizio del giudice su un atto quale l'avviso di accertamento, non avrebbe dovuto esonerare l'ente impositore a comprovare le ragioni della pretesa fiscale vantata.

Nel 1979, la Suprema Corte[53] ha negato definitivamente la presunzione di legittimità degli atti emessi dall'Amministrazione Finanziaria, arrivando quindi a quella situazione molto particolare, tipica del processo tributario, ovvero il differimento tra attore in senso formale e sostanziale:

Dal punto di vista formale, l'attore è il contribuente, che entra in giudizio andando ad impugnare l'atto impositivo;

Dal punto di vista sostanziale, l'attore è l'ente impositore che avanza la pretesa e su cui, a seguito di quanto sancito dalla Corte di Cassazione, grava l'onere della prova.

In sintesi, dunque, è possibile riassumere il tutto esplicitando quanto segue: l'Amministrazione Finanziaria, operante in quanto attrice ha l'onere di provare i fatti posti alla base della pretesa tributaria, mentre sul convenuto, riconducibile alla figura del contribuente, ricadrà l'onere di dimostrare le cause modificative o istintive dei fatti posti alla base dell'atto, o eventualmente la loro inefficacia.

La Suprema Corte ha previsto, inoltre, che le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, qualora le parti onerate della prova non ne forniscano, possano acquisirle d'ufficio solo nel caso in cui sia effettivamente complesso per la parte ottenere le prove medesime o addirittura impossibile. Ciò vale a maggior ragione nel caso in cui si stia parlando di documenti decisivi per l'esito del processo stesso[54].

[53] Cass., 1979, n. 2990.

[54] Con la sentenza numero 995 del 20 gennaio 2016, la Corte di Cassazione specifica come effettivamente l'articolo 7 del Decreto Legislativo 546/1992 attribuisca alle Corti di giustizia tributaria il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio degli elementi probatori, ma solo con funzione integrativa nel caso in cui sia palese una situazione di obiettiva incertezza e qualora la parte non abbia modo di acquisire i documenti e porli nella

Quanto detto può essere soggetto a deroghe, ad esempio pattizie[55], a meno che, chiaramente non riguardino diritti indisponibili o che derivino direttamente da iniziativa del giudice stesso, che ha la facoltà di richiedere, qualora lo desideri, dati, chiarimento o disporre di consulenza tecnica[56].

1.2.4 Le prove ammesse

Senza alcuna ombra di dubbio, la prova documentale all'interno del processo tributario, costituisce la prova regina.

Come già illustrato, le parti hanno l'onere di produrre i documenti a sostegno della propria tesi o con il ricorso introduttivo oppure depositandoli fino a venti giorni liberi prima della data in cui l'udienza è stata fissata[57]. È data la possibilità di produrre nuove prove anche in appello, chiaramente seguendo i termini determinati dalla legge processuale[58].

Il Codice Civile detta le norme per il trattamento dell'atto pubblico e della scrittura privata in merito alla loro efficacia probatoria.

L'atto pubblico, seguendo l'articolo 2700 del Codice Civile predispone che "*fa piena prova, fino alla querela del falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti".* L'atto pubblico, dunque, ha una efficacia probatoria piena e limitata a ciò che esprime al suo interno, vincolando inoltre il giudice nella sua valutazione.

Lo stesso vale per la scrittura privata, che seguendo quando disciplinato dall'articolo 2702 del Codice Civile sancisce che *"fa piena prova, fino a querela del falso, della provenienza delle*

disponibilità della controparte o dei terzi. Non risultano così alterati i rispettivi oneri probatori ricadenti sulle parti.

[55] Codice Civile, articolo 2698.

[56] Tali poteri in capo al giudice sono già stati discussi nel dettaglio nel paragrafo 1.2.2 di questa tesi.

[57] D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 32.

[58] D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 58, comma 2.

dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta". All'interno di questo perimetro è necessario fare una distinzione tra la scrittura privata semplice e la scrittura privata autenticata. In entrambi i casi, tale documento fa piena prova ma con la differenza che, nel primo caso, la scrittura privata semplice o non autenticata è sottoscritta dalla parte liberamente, in modo autonomo e non davanti ad un pubblico ufficiale. Questa fa fede solamente sulle dichiarazioni rese e sulla provenienza di esse, non sulla data e sulla veridicità del contenuto. Tale scrittura, dunque, non fa alcuna prova diretta della verità di quanto scritto al suo interno o della effettiva creazione della stessa in capo all'autore desunto, al contrario dell'atto pubblico. Si può dire, quindi, che la sua efficacia probatoria è "forte" in caso ci sia scritta una manifestazione di volontà e viceversa, "debole" quando esprime una mera dichiarazione di scienza. Nel secondo caso, ovvero quello della scrittura privata autenticata, un notaio o un altro pubblico ufficiale hanno attestato la sottoscrizione del documento dinanzi a lui, previo accertamento dei documenti di identità dei soggetti medesimi. Come previsto dall'articolo 2704 del Codice Civile, la sua efficacia si estende anche nei confronti dei terzi.

Su quanto appena detto è però necessario fare un appunto. All'interno del processo tributario trovano applicazione due istituti: l'istituto del disconoscimento delle scritture private[59] e quello della verificazione[60]; tuttavia, l'istanza di verificazione della scrittura privata in esame può essere proposta solamente in via incidentale.

---

[59] L'articolo 214 del Codice Civile, a tal proposito, sancisce che: *"Colui contro il quale è prodotta una scrittura privata, se intende disconoscerla, è tenuto a negare formalmente la propria scrittura o la propria sottoscrizione".*

Allo stesso modo, l'articolo seguente, ovvero il numero 215 C. C. prevede che: "*La scrittura privata prodotta in giudizio si ha per riconosciuta:*

1) *Se la parte, alla quale la scrittura è attribuita o contro la quale è prodotta, è contumace, salva la disposizione dell'articolo 293 terzo comma;*
2) *Se la parte comparsa non la disconosce o non dichiara di non conoscerla nella prima udienza o nella prima risposta successiva alla produzione."*

[60] L'articolo 216 del Codice Civile sancisce che: *"La parte che intende valersi della scrittura disconosciuta deve chiederne la verificazione, proponendo i mezzi di prova che ritiene utili e producendo o indicando le scritture che possono servire di comparazione.*

Avendola citata, si specifica che la querela del falso non può proporsi dinanzi al giudice tributario affinché la risolva in via incidentale. In tali situazioni occorre che il procedimento tributario venga sospeso e che la questione sia risolta dal giudice ordinario, entro il termine perentorio per adire, ai sensi dell'articolo 221[61] del Codice di procedura civile, opportunamente integrato con l'articolo 39[62] del Decreto Legislativo 546/1992. Chiaramente, l'interesse ad agire in materia di querela del falso dipende dalla rilevanza del documento all'interno del processo in esame e dalla opportunità di renderlo non efficace, privandolo così dell'efficacia probatoria che lo caratterizza.

Altre prove documentali accettate all'interno del processo tributario possono riassumersi come segue:

- *Copie fotostatiche:* vengono considerate sia semplici che autenticate e il loro valore probatorio è il medesimo del documento originale, salvo l'eventuale disconoscimento dallo stesso;
- *Supporti informatici:* al loro interno è possibile trovare atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti. Per le caratteristiche stesse di questa tipologia di prova all'interno dell'articolo 20, comma primo, del Decreto Legislativo 82 del 2005, "*L'idoneità del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio sono liberamente valutabili in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità ed immodificabilità, (…)*";
- *Corrispondenza:* constano in mere comunicazioni scritte tra le parti, avente come oggetto i fatti relativi alla causa;

L'istanza per la verificazione può anche proporsi in via principale con citazione, quando la parte dimostra di avervi interesse; ma se il convenuto riconosce la scrittura, le spese sono poste a carico dell'attore".

[61] L'articolo 221 al primo comma risulta particolarmente importante quando si apre il problema della querela del falso, tant'è che prevede: *"La querela di falso può proporsi tanto in via principale tanto in corso di causa in qualunque stato e grado di giudizio, finché la verità del documento non sia stata accertata con sentenza passata in giudicato".*

[62] Non si può non riportare il testo dell'articolo 39 primo comma, del Decreto Legislativo n. 546/1992 in materia di querela del falso: *"Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità dello stare in giudizio."*

- *Libri e scritture contabili:* tale prova documentale appare molto interessante, perché come illustrato anche dall'articolo 2709 del Codice Civile, *"I libri e le altre scritture contabili delle imprese soggette a registrazione fanno prova contro l'imprenditore. Tuttavia chi vuol trarne vantaggio non può scinderne il contenuto".* La norma, quindi, illustra come le scritture contabili facciano prova a prescindere dalla loro correttezza e debbano essere considerate nella loro totalità, escludendo la possibilità che si possa semplicemente utilizzarne una parte, favorevole o meno che sia. Ciò fa comprendere come le scritture contabili costituiscano uno svantaggio nei confronti dell'imprenditore. È previsto, inoltre che, in materia di imposte sui redditi nel caso in cui l'imprenditore si rifiuti di esibire o di trasmettere i documenti, i libri, i registri e le scritture durante il normale svolgimento dell'attività istruttoria dell'Ufficio, non possano poi essere presi in considerazione a favore del contribuente in sede amministrativa e contenziosa. La preclusione opera solo a seguito di un espresso rifiuto del soggetto all'Amministrazione e solamente nel caso in cui però esso sia avvertito delle conseguenze previste dalla legge a seguito di tale rifiuto o occultamento[63]. Ovviamente, detta imposizione non si va ad applicare[64] nel momento in cui l'imprenditore riesca a dimostrare che la negazione alla base della consegna dei documenti prima elencati sia per causa a lui non imputabile[65] e potrà rimediare a tale preclusione depositando, con ricorso, i documenti non esibiti precedentemente.
- *Scritture di terzi:* non hanno un effetto vincolante, ma sono considerate mero indizio.

[63] La Suprema Corte con la sentenza n. 21768, del 14 ottobre 2009 ha previsto che il divieto debba operare non solo in caso di esplicito rifiuto in merito all'esibizione delle scritture, ma anche qualora il contribuente dichiari falsamente di non possedere i documenti o, addirittura, li sottragga all'ispezione per errore non scusabile (tra cui si possono considerare anche la dimenticanza, la disattenzione o carenze amministrative varie).

[64] La Cassazione con la sentenza n. 12283, del 12 giugno 2015 ha esplicitato come la dichiarazione da parte del contribuente di non possedere i documenti in esame, ne preclude la valutazione solamente qualora si tratti di un effettivo rifiuto di esibizione, sostenuto dal dolo, e non al contrario quando si fondi su una reale indisponibilità del documento medesimo per caso fortuito, forza maggiore o colpa, e che in tal caso è irrilevante, ai fini dell'utilizzabilità, anche la sua omessa esibizione anche una volta cessato l'impedimento.

[65] Quanto detto è rinvenibile all'interno dell'articolo 32, commi quarto e quinto, del D.P.R. n. 600/1973, ed in materia di IVA, all'interno dell'articolo 52, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Certamente, questo elenco costituisce la quasi totalità delle prove comunemente utilizzate nei procedimenti giudiziari di origine tributaria, tuttavia l'elencazione non può concludersi qui. Le prove documentali, infatti, possiedono il lato negativo di poter essere alterate o falsificate. Inoltre, a causa dei tempi della giustizia in Italia, tali prove vengono reperite a distanza anche di molti anni rispetto a quando esse sono state create e dal momento in cui il fatto è effettivamente accaduto. Per far fronte a tale problema si è accettato di considerare altre tipologie di mezzi di prova:

- *Dichiarazioni rese da terzi*: anche prima che la prova testimoniale fosse resa ammissibile, a seguito della riforma avvenuta con la Legge 130/2022, si prevedeva che le dichiarazioni rese da terzi potessero essere utilizzate all'interno del procedimento tributario. Tuttavia, esse dovevano essere guardate come semplici prove indiziarie, il che comporta ovviamente che l'esito del processo non potesse basarsi esclusivamente su questi elementi, e conseguentemente, fossero necessari anche altri mezzi di prova. Ciò comporta che, nel caso in cui fossero, malauguratamente, l'unico elemento di prova, esse non potranno sostenere la decisione[66]. È necessario specificare, poi, come le dichiarazioni rese da terzi nei processi civili[67] e penali[68], abbiano sempre funzione indiziaria se utilizzate all'interno del processo tributario.
- *Libero interrogatorio:* il libero interrogatorio non viene considerato all'interno del processo tributario come un vero e proprio mezzo probatorio, ma può essere utilizzato semplicemente quale argomento di prova. Il giudice può decidere di usare tale mezzo di prova per ottenere chiarimenti in merito a determinati aspetti dell'oggetto della causa stessa, su quanto non allegato o comunque emerso. È necessario porre attenzione sul fatto che il libero interrogatorio non corrisponde alla confessione, i cui limiti verranno illustrati nel punto seguente;
- *La confessione:* tale prova non è espressamente disciplinata all'interno del diritto del processo tributario, pertanto è necessario andare ad applicare le norme del Codice Civile. Andando ad illustrare la definizione di tale tipologia, si definisce come *"la dichiarazione che una parte fa della verità dei fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli*

[66] Cass., 14 maggio 2003, n. 7445; Id., 3 febbraio 2020, n. 2406.

[67] Cass., 21 gennaio 2008, n. 1164.

[68] Cass., 14 maggio 2010, n. 11785; Id., 22 giugno 2010, n. 14960.

all'altra parte. La confessione è giudiziale o stragiudiziale[69]*"*. Viene considerata giudiziale la prova resa in giudizio e fa piena prova contro colui che l'ha fatta, purché non verta su fatti relativi a diritti non disponibili[70]. Similmente la confessione stragiudiziale ha la stessa efficacia probatoria di quella giudiziale. Se è fatta da un terzo o se viene rinvenuta all'interno di un testamento, sarà soggetta al libero apprezzamento del giudice[71]. Nella specifica materia oggetto di trattazione, possono avere valore confessorio le dichiarazioni dei redditi, le risposte ai questionari e le dichiarazioni riportate nei verbali redatti a seguito di invito, o in sede di accesso[72], che vengono considerate come confessioni stragiudiziali. Inoltre, efficacia di prova è stata riconosciuta anche alle dichiarazioni intese quali confessioni rese in sede di verifica da parte del legale rappresentante o da un soggetto che abbia operato per conto dell'impresa cui sia attribuita la violazione delle norme fiscali da parte dell'Amministrazione[73].

- *Le presunzioni*: *"Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto*[74]*".* Le presunzioni, all'interno del diritto tributario, hanno una trattazione diversa in base se esse siano legali o semplici. Va fatto notare, infatti, che il diritto tributario è ricchissimo di presunzioni legali[75],

[69] Art. 230, Codice Civile.

[70] Art. 2733, Codice Civile. Si comprende come, essendo quindi resa su diritti non disponibili (ovvero su fatti relativi a tributi e relative infrazioni), non avrà valore di prova piena ma sarà liberamente apprezzata dal giudice.

[71] Art. 2735, Codice Civile e Cass., 11 giugno 2004, n. 11170.

[72] Cass., 9 giugno 1990, n. 5628; Id., 15 novembre 1991, n. 12220; Id., 24 ottobre 2005, n. 20601; Id., 11 gennaio 2006, n. 309.

[73] Cass., 25 maggio 2007, n. 12271.

[74] Art. 2727, Codice Civile.

[75] Le presunzioni legali si dividono in due categorie:

- Le presunzioni legali relative: l'ente impositore si limita a dimostrare il fatto base del meccanismo presuntivo e sarà onere del contribuente andare a dimostrare il contrario;
- Le presunzioni legali assolute: il fatto noto è equiparato in toto al fatto presunto e non è ammessa nessuna prova contraria in merito.

specialmente quando si parla di dati bancari[76] o in materia di IVA[77]. Ciò permette di comprendere come le presunzioni legali vengano normalmente accettate dal diritto tributario senza alcuna remora. Alla base di tale approvazione c'è una motivazione del tutto logica: il fisco non è presente nel momento in cui l'evasione viene messa in atto, pertanto il Legislatore ha trovato nelle presunzioni il modo per aiutare l'azione dell'Agenzia delle Entrate. Le presunzioni legali, inoltre, provocano una inversione dell'onere della prova, poiché dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali sono stabilite[78]. Ben diverso è però il discorso relativo alle presunzioni semplici, che sono lasciate al libero apprezzamento del giudice[79], e sono da considerarsi ammesse solamente (non solo nel processo tributario, ma in tutte le tipologie di processi) se possedenti le caratteristiche di *"gravità, precisione e concordanza"*. Il significato dietro a questi tre requisiti è molto semplice: affinché una presunzione possa essere utilizzata deve portare a delle conclusioni logicamente accettabili in base ai criteri di verosimiglianza e di normalità. Inoltre, risulta necessario sottolineare come una presunzione semplice non possa mai innestarsi su un'altra presunzione semplice[80]. Viene invece considerata valida una presunzione semplice innestatasi su una presunzione legale.

[76] Art. 32, n. 2, D. P. R. n. 600/1973.

[77] D. P. R., n. 441/1997.

[78] Art. 2728, Codice Civile.

[79] Cass., 22 maggio 2014, n. 11437: *"Le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento, nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli, di scegliere, fra gli elementi probatori sottoposti al suo esame, quelli ritenuti più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione, non occorrendo l'acquisizione, a conforto, di ulteriori elementi presuntivi o probatori desunti dall'esame della documentazione contabile o bancaria del contribuente, in quanto, se gli indizi hanno raggiunto la consistenza di prova presuntiva, non vi è necessità di ricercarne o di assumere ulteriori fonti di prova."*

[80] Divieto di *praesumptio de praesumpto.*

1.2.5 Le prove acquisite irritualmente

A conclusione del capitolo, appare conseguenza naturale fare un approfondimento sul tema dell'utilizzabilità delle prove acquisite in modo illecito, illegale o incostituzionale.

Con il termine "prove illecite", si intende far riferimento a tutte quelle prove che sono state acquisite, formate o assunte attraverso degli atti considerabili illegittimi, illeciti o attraverso una modalità tale da violare i diritti fondamentali garantiti dalle norme costituzionali[81]. Quanto detto si collega con il concetto di "giusto processo", che prevede come ci debba sempre essere, in ogni procedimento giurisdizionale, il totale rispetto dei diritti umani inviolabili (si pensi alla libertà personale o domiciliare[82] dell'individuo) e un divieto di inammissibilità di quei mezzi probatori che siano stati assunti mediante mezzi incostituzionali o che siano andati a violare i diritti fondamentali.

Ciò porta a fare la seguente considerazione: nonostante all'interno della disciplina specifica del diritto tributario non esista una norma *ad hoc* in merito all'utilizzazione delle prove

[81] Comoglio, *La prova tra procedimento e processo tributario*, in www.odcec.torino.it, pagg. 12 e ss.

[82] Un esempio di ciò applicato all'interno del diritto tributario si ha nel momento in cui l'Ufficio della Agenzia delle Entrate o la Guardia di Finanza entrino in un determinato luogo al fine di effettuare ricerche, ispezioni e verifiche. Si rammenta, infatti, che il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella circolare 1/1998 (protocollo n. 360000 del 20.10.1998) qualifica la verifica fiscale come: *"Un'indagine di polizia amministrativa finalizzata a prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie, qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto".* Per accedere ai locali del contribuente, infatti, il Legislatore richiede specifiche autorizzazioni, in accordo con l'articolo costituzionale 114 sulla inviolabilità del domicilio. Si può riassumere quanto previsto come segue:

- Per gli accessi ai locali destinati allo svolgimento di attività economica sarà necessaria l'autorizzazione del capo dell'Ufficio;
- Per gli accessi ai locali adibiti, oltre ad attività economica, anche ad abitazioni, si dovrà avere l'autorizzazione anche del Procuratore della Repubblica;
- Per gli accessi a locali adibiti in maniera esclusiva ad abitazione, l'autorizzazione dovrà essere firmata dal Procuratore della Repubblica e alla base delle motivazioni per l'accesso ci dovranno essere indizi gravi a supporto della dubbio dell'Amministrazione su una eventuale violazione delle norme fiscali;
- Per le perquisizioni di beni personali e l'apertura di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili e altri similari sarà necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

irritualmente acquisite, ciò non comporta una totale assenza di regolamentazione al riguardo, in quanto questa è rinvenibile all'interno delle norme costituzionali stesse.

Si cita dunque quanto detto dalla Suprema Corte in data 6 aprile 1973, n. 34, che appare quanto mai esplicativo di quanto illustrato finora: "*le attività compiute in dispregio dei fondamentali diritti del cittadino non possono essere assunte di per sé a giustificazione ed a fondamento di atti processuali a carico di chi quelle attività costituzionalmente illegittime abbia subito*".

Si capisce, dunque, come a seguito dell'ottenimento delle prove, sarà necessario valutare caso per caso la legittimità dei metodi di acquisizione che hanno condotto a tali mezzi probatori. Tale controllo appare ovviamente delicato, soprattutto se applicato al processo tributario, dove gli accessi, le verifiche e le ispezioni da parte dell'Amministrazione sono spesso necessari per l'ottenimento di quelle prove utili all'accusa del contribuente.

Da ciò discende che ad ogni eventuale violazione corrisponderà un vizio di legittimità, con la conseguenza che talune prove non potranno essere utilizzate, o addirittura potrebbero fornire esplicito motivo alla base del ricorso giurisdizionale promosso dal contribuente.

1.3 CONCLUSIONI

Questo primo capitolo ha avuto il ruolo di anticipazione al tema oggetto di questa tesi, ovvero la prova testimoniale all'interno del processo tributario. Quanto detto, ovviamente opportunamente riassunto, si pone come base per meglio comprendere quanto verrà illustrato di seguito con l'obiettivo di rendere il tutto di maggiormente comprensibile.

Per trasparenza appare opportuno specificare come non siano state trattate (volontariamente) in questo capitolo due tipologie di prove, ovvero il giuramento e la testimonianza, che verranno adeguatamente discusse nel capitolo secondo. Il medesimo trattamento verrà riservato anche alle dichiarazioni rese da terzi, che nonostante siano state citate nell'elenco all'interno del paragrafo opportuno, verranno trattate più specificatamente nel capitolo a venire in collegamento con la prova testimoniale.

CAPITOLO II

LA PROVA TESTIMONIALE NEL DECRETO LEGISLATIVO N. 546/1992 ANTE RIFORMA

2.1 PREMESSE

Come illustrato nella parte conclusiva del precedente capitolo, l'argomento pregnante di questa tesi può riassumersi nella prova testimoniale. Il motivo alla base dell'interesse di trattare un argomento quasi di nicchia all'interno del processo tributario, sta nella recente riforma, avvenuta con la Legge del 31 agosto 2022, n. 130, che ha riformato in maniera importante l'interno processo in materia tributaria, andando a toccare, per l'appunto, anche la prova testimoniale. Prima di parlare specificatamente della riforma, appare però necessario andare a trattare la testimonianza nella sua versione precedente, includendo nella trattazione, per una visione più completa e maggiormente trasversale, anche la sua considerazione in altre tipologie di processo, quali quello penale e quello civile.

2.2 IL DIVIETO DI TESTIMONIANZA

2.2.1 Cenni storici al divieto

"Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale".

Quanto appena riportato era il quarto comma dell'articolo 7 del Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546. Il Legislatore poneva, in maniera del tutto chiara e non fraintendibile, il divieto in merito all'utilizzo di due tipologie probatorie: il giuramento e la testimonianza. Ciò, ad una prima lettura, può risultare quanto mai particolare, tenuto conto del fatto che, non solo in altre tipologie di processo, quali quello penale e quello civile, il giuramento e la testimonianza erano, e sono, tranquillamente accettati, ma ancor di più se si pensa al fatto che, in altri Paesi Europei, tali prove erano ammissibili all'interno del processo tributario stesso.

Stante a tali premesse, la prima domanda che viene naturale porsi è se la presenza del divieto sia contestuale alla nascita del diritto tributario stesso, ovvero se il Legislatore, all'interno del processo tributario, abbia sempre considerato queste due prove, cosiddette "*costituende"*, come non ammissibili. La risposta, a cui si riesce ad arrivare seguendo il corso delle varie riforme, è negativa.

È necessario guardare alla storia del processo tributario e ai suoi vari cambiamenti per vedere come la considerazione in merito alla testimonianza sia mutata.

Storicamente, infatti, fino al 1981, la prova testimoniale era tranquillamente utilizzata, in quanto mezzo di prova, all'interno dei procedimenti tributari. Non tanto perché esistesse una norma specifica che ne sanciva la sua utilizzabilità, bensì, perché non si rinveniva in nessuna fonte normativa un espresso divieto al suo utilizzo. È necessario aspettare il 1981 per ottenere il primo vero divieto, che venne espresso all'interno del D. P. R. del 3 novembre 1981, n. 739, che andò a modificare il precedente D. P. R. del 26 ottobre 1972, n. 636. Si introdusse così, per la prima volta, il divieto in merito all'utilizzo della prova testimoniale nel processo tributario.

Prima di tale riforma, sia la giurisprudenza, sia la dottrina, avevano un parere positivo sulla possibilità di ammettere la testimonianza nel processo tributario. Tale positività in merito alla sua utilizzazione si poteva riassumere in due ragioni principali: la prima, già delineata pocanzi, nella non esistenza di nessuna norma che ne vietasse esplicitamente l'utilizzo e, *in secundis*, a causa della ammissibilità prevista dal Codice di procedura civile[83], di cui si ricorda l'esplicito rinvio, che ne ammetteva (e ammette tutt'oggi) l'utilizzazione.

Il divieto generato nel 1981, quindi, rappresentava sicuramente un arretramento della giustizia in ambito tributario. In un'ottica di completezza probatoria e di totale tutela delle parti atte a poter, in tutti i modi, sostenere la propria tesi, si capisce come l'eliminazione di due tipologie probatorie (testimonianza e giuramento), non potevano sicuramente

[83] A tal proposito, si ricordano le critiche poste in essere da Gian Antonio Micheli e riportate successivamente da G. Tabet ne *Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa,* Convegno tenutosi a Roma il 26 settembre 2008, pubblicata come "Specialità del giudice e specialità del procedimento nel processo", in "Giustizia Tributaria"*,* 2008, n. 4, pag. 690: *"(…)l'irrazionale differenziazione del regime delle prove in ciascun ambito giudiziario (…)".*

considerarsi una miglioria del sistema. Tuttavia, alla base del divieto c'erano motivi di ordine pratico. Questi possono riassumersi nelle caratteristiche fondamentali attribuite al processo tributario stesso: la considerazione di tale processo come prevalentemente documentale[84], e di conseguenza, focalizzato su prove scritte che mal combaciavano, invece, con testimonianze e giuramenti, e non da meno, la caratteristica celerità procedimentale, giustificata dall'esistenza di migliaia di processi pendenti da dover risolvere.

Le esigenze che spinsero, quindi, il Legislatore a questa scelta, *in primis* nel 1981 e, successivamente, nel 1992, per quanto fossero motivate da ragioni di efficienza del comparto tributario, mal si adeguarono al concetto di "giusto processo" sancito dalla Costituzione stessa.

Altro elemento da considerare è quello secondo il quale, tale divieto, posto a carico dei contribuenti, costituiva una limitazione di non poco conto al diritto di difesa, comportando quindi una problematicità in merito all'uguaglianza delle parti in sede di processo e generando conseguenze non indifferenti sulla correttezza del processo tributario.

Da quanto trattato fino ad ora si comprendono, dunque, le difficoltà e le perplessità che aleggiavano all'interno del diritto del processo tributario. Per comprendere questa situazione al meglio, si ritiene necessario scorporare le varie parti del divieto previsto dall'articolo 7 del Decreto Legislativo n. 546/1992, trattandole singolarmente ed andando ad approfondire quanto detto sino ad ora.

2.2.2 Il giuramento

Il giuramento[85], in generale, è un mezzo di prova che consta in una dichiarazione di una parte, in merito alla verità di taluni fatti a lei favorevoli, accompagnata da solenne giuramento.

[84] Si ricorda, infatti, la considerazione della prova documentale come "prova regina" all'interno del processo tributario.

[85] Insieme a testimonianza e ispezione giudiziale, il giuramento costituisce una delle prove cosiddette *costituende.* Discorso a parte viene fatto, invece, per il rendimento dei conti, anch'esso prova *costituenda*, come sancito dagli articoli 263 e seguenti, ma dall'utilizzo ben più peculiare.

Del giuramento trattano il Codice Civile, agli articoli 2736 e seguenti, e il Codice di procedura civile agli articoli 233 e seguenti, per quanto concerne le modalità di assunzione.

Tuttavia, nel diritto del processo tributario, il giuramento, oltre alla prova testimoniale, è l'altra tipologia probatoria non ammessa dall'articolo 7, quarto comma, del Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, numero 546.

Per comprendere i motivi per cui, insieme alla testimonianza, anche il giuramento sia stato escluso dal novero delle tipologie probatorie utilizzabili all'interno del processo tributario, è necessario andare ad analizzare le caratteristiche intrinseche del giuramento stesso, la cui attendibilità si fonda sul valore morale e sociale della dichiarazione giurata stessa, che, fuori dal procedimento tributario, avendo valore di prova legale, vincola in modo rilevante il convincimento del giudice.

In primis, risulta interessante distinguere le varie tipologie di giuramento, che si distinguono in: giuramento *de veritate*, riguardante, non solo un fatto proprio del giurante, ma anche ove il fatto, pur essendo posto in essere da persona diversa, sia caduto sotto l'esperienza diretta dei sensi e dell'intelligenza della persona giurante stessa, e giuramento *de scientia* o *de notitia*, che concerne i casi in cui il fatto sia conosciuto esclusivamente in via indiretta dal giurante medesimo. La valutazione del fatto, e di conseguenza, la tipologia di giuramento sotto il quale far ricadere il caso specifico in esame, è rimessa al libero apprezzamento del giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità, se adeguatamente motivata[86]. Oltre a questa prima distinzione, si ricorda anche la differenza sussistente tra giuramento decisorio, deferito da una parte all'altra per farne dipendere l'esito della controversia, e giuramento suppletorio, deferito dal giudice ad una delle due parti allorché le domande non risultino pienamente provate, ma neanche del tutto sfornite di prova.

L'esclusione del giuramento all'interno del procedimento tributario deriva dall'utilizzo di una particolare tesi negoziale, che si fonda sull'efficacia condizionante del giuramento rispetto alla decisione della lite[87]. Infatti, le particolari caratteristiche del giuramento e la sua attitudine a

[86] Cass. civ., 4 giugno 2018, n. 14300.

[87] A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, in "Codice commentato dal processo tributario", a cura di Tesauro F., II Edizione, Milanofiori-Assago, 2016, pag. 192.

determinare, nel momento in cui viene emesso, "vincitori e vinti", contrasterebbe con la natura inquisitoria del processo tributario stesso, che con l'articolo 7 del Decreto Legislativo 546/1992, dona all'Amministrazione Finanziaria ampi e pervasivi poteri istruttori, preservando in questo modo la possibilità al libero convincimento del giudice. Da queste premesse, risulta facile comprendere come, se si ammettesse la prova in oggetto, si darebbe al contribuente una "via di fuga" estremamente efficace, consentendogli di dichiarare ciò che non ha fatto prima del giudizio, eludendo così ogni obbligo documentale altrimenti previsto.

Tuttavia, se tale divieto del diritto processual-tributario, da un lato garantisce di neutralizzare ogni dubbio in merito a quanto detto da colui che si esprime con giuramento, dall'altro, come già più volte si è sottolineato, in ottica di "giusto processo", ciò appare una storpiatura. Privare le parti di una tipologia probatoria, che risulterebbe quanto mai necessaria in una situazione in cui ci sia una carenza totale o parziale di fonti di prova, appare in contrasto con l'obiettivo posseduto da ogni tipologia di processo, ovvero quello di arrivare alla verità dei fatti.

Nello specifico, il giuramento decisorio darebbe l'opportunità di arrivare al convincimento del giudice, anche qualora ci sia una situazione di mancanza di altri mezzi di prova, oltre a dare alla parte la possibilità di superare le preclusioni istruttorie maturate, mediante l'impiego di elementi in suo possesso, nell'eventuale processo penale per falso giuramento[88].

Il giuramento suppletorio, diversamente, consentirebbe al giudice di aiutare, in questo modo, la parte cui sia stato impossibile o sommamente difficile provare la sua tesi, esprimendo così quella che è una delle caratteristiche fondamentali del giuramento, ovvero riuscire ad attenuare il rigore dell'onere probatorio[89].

Inoltre, risulta importante sottolineare che, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che è stata a fondamento della decisione di escludere il giuramento dal novero dei mezzi probatori esperibili, non trova una sua ragion d'essere all'interno della Costituzione, e potrebbe essere, dunque, soggetto a deroghe, come sostenuto anche dalla Corte di Cassazione nel 2001[90].

[88] F. P. Luiso, *Giuramento (Diritto tributario)*, pag. 889.

[89] F. Carnelutti, *Diritto e processo*, pag. 263 e V. Andrioli, *Giuramento*, pag. 944.

[90] Cass., Sez. Trib., 16 marzo 2001, n. 12314.

Al netto di quanto appena illustrato, la dottrina ha suggerito, per lungo tempo, una riforma organica del processo tributario, che preveda una distinzione dei casi in cui l'oggetto del giudizio risulta disponibile, e i casi in cui, al contrario, non lo è, permettendo l'utilizzo del giuramento esclusivamente nel primo caso ed escludendolo nel secondo, coerentemente con l'articolo 2739 del Codice Civile[91].

Inoltre, non appare sufficiente la motivazione per l'esclusione del giuramento basata sull'idea che, l'ingresso di tale mezzo probatorio porti a consentire una più facile elusione degli obblighi documentali a carico del contribuente: la concessione di uno strumento processuale aggiuntivo non sminuisce di certo un obbligo di diritto sostanziale. Il giuramento costituirebbe una prova aggiuntiva, volta a sbloccare situazioni d'*impasse* all'interno di un processo in cui le prove risultino manchevoli o gravemente insufficienti.

2.2.3 La testimonianza

Come già illustrato pocanzi, il divieto sancito prima nel 1981, e successivamente, all'interno del Decreto Legislativo n. 546 del 1992[92], pilastro dell'intera disciplina del processo tributario, costituisce un arretramento giuridico di non poco conto.

[91] Art. 2739, Codice Civile: "*Il giuramento non può essere deferito o riferito per la decisione di cause relative a diritti di cui le parti non possono disporre, né sopra un fatto illecito o sopra un contratto per la validità del quale sia richiesta la forma scritta, né per negare un fatto che da un atto pubblico risulti avvenuto alla presenza del pubblico ufficiale che ha formato l'atto stesso.*
Il giuramento non può essere deferito che sopra un fatto proprio della parte a cui si deferisce o sulla conoscenza che essa ha di un fatto altri e non può essere riferito qualora il fatto che ne è l'oggetto non sia in comune a entrambe le parti".

[92] A. E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2012, pag. 90: *"(…) stabilisce un netto divieto della prova testimoniale, necessariamente orale e formata nel processo, nel rispetto di una rigida ritualità (formulazione di specifici capitoli, giuramento dei testi etc.), ad iniziativa di parte e con valore probatorio pieno".*

La più autorevole dottrina, in merito, si pronunciò spesso negativamente[93], guardando con occhio critico la scelta del Legislatore, che con l'articolo 7, quarto comma, del Decreto Legislativo appena citato, aveva reso, dal punto di vista delle tipologie probatorie ammesse in processo, il procedimento tributario unico nel suo genere.

A sostegno di ciò si riporta questa citazione, esemplificativa dell'umore della dottrina relativamente al divieto:

"Il divieto di testimonianza nel processo tributario è un residuo storico che resiste all'usura del tempo[94]".

Le ragioni che, però, spinsero il Legislatore a propendere per una eliminazione totale della prova testimoniale dai processi tributari, furono molteplici: dal punto di vista *formale*, come già specificato, il processo tributario, essendo un procedimento prevalentemente documentale[95] e cartolare, non accettava di buon grado la testimonianza (e per il medesimo motivo, il giuramento), che chiaramente non era caratterizzata dalla medesima natura delle altre tipologie di prove. Oltre a ciò, a differenza dei procedimenti civili e penali, caratterizzati da tempi estremamente lunghi, il processo tributario aveva come caratteristica principale la celerità del processo medesimo. L'accettare, dunque, prove diverse da quelle documentali (che permettevano di velocizzare i processi in quanto di più semplice analisi) avrebbe sicuramente provocato un allungamento della tempistica di risoluzione, malvista dal Legislatore. Non per ultimo, dal punto di vista *sostanziale*, veniva visto non di buon occhio il connotato essenziale della testimonianza stessa, ovvero la fiducia che il giudice doveva riporre nel teste. Il Legislatore, infatti, partiva da una sfiducia di base riposta in capo al testimone, poiché, essendo anch'egli un contribuente, si dava per scontato che il soggetto riponesse a prescindere una sorta di favore nei confronti del contribuente e, al contrario, uno sfavore

[93] A. Marcheselli, *L'indefettibilità del contradditorio tra principi interni e comunitari*, in "Corriere Tributario", n. 22, 2010, pag. 1776; Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che residua all'usura del tempo*, in "Rassegna Tributaria", n. 2, 2000, pag. 568.

[94] P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che residua all'usura del tempo*, in "Rassegna Tributaria", n. 2, 2000, pag. 568.

[95] A. Gorgoni e S. Gorgoni, *Processo tributario, diritto e pratica professionale,* Wolters Kluwer, dicembre 2021, pagg. 22-23.

nell'Amministrazione Finanziaria. Proprio per tal motivo, si parlò in diverse circostanze di "dubbia attendibilità del teste, anch'egli spesso interessato come contribuente" per quanto concerne il testimone, e di prova "addomesticabile" per quanto riguarda la testimonianza stessa[96].

Sicuramente, sotto l'ordine pratico si può capire facilmente perché il Legislatore abbia preso la decisione di non rendere ammissibile, in sede di processo, la prova testimoniale. Tuttavia, risulta impossibile non notare come questo si scontri con due principi costituzionali: il diritto di difesa, sancito dall'articolo 24[97] e l'articolo 111[98], relativo al giusto processo. Il secondo articolo citato, infatti, sancisce in maniera chiara la parità, in capo alle parti, delle armi in sede processuale, sia in fase di assunzione e acquisizione delle prove, sia in fase di valutazione delle stesse. Appare chiaro come, in materia di procedimento tributario, tale disposizione non fosse assolutamente rispettata: l'Amministrazione Finanziaria possedeva la possibilità di chiedere informazioni a terzi in merito all'oggetto della controversia, per poi poter utilizzare quanto ottenuto come prove testimoniali in sede di processo, opportunità che ovviamente, per disposizione di legge, veniva negata chiaramente al contribuente.

Si rinveniva, infatti, a causa del mancato perseguimento di detti principi, che le due parti all'interno del processo tributario, ovvero contribuente e Amministrazione Finanziaria, non avessero le medesime possibilità, comportando, dunque, una limitazione al diritto di difesa e, di conseguenza, all'uguaglianza di trattamento di Ricorrente e Resistente nel processo.

La giurisprudenza ha tentato in più battute di arginare questa discrepanza per poter rimediare allo squilibrio generato dal Legislatore, dando la possibilità di utilizzare le dichiarazioni del terzo, assunte anche al di fuori del processo, ma con forma di atto pubblico o atto sostitutivo

[96] T. Perrone, *Il divieto di testimonianza nel Processo Tributario*, Altalex, 30 gennaio 2021.

[97] Art. 24, Cost.: *"Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi.*
La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado di procedimento.
Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione.
La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari".

[98] Art. 111, Cost. In particolare, si citano i commi primo e secondo: *"La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge.*
Ogni processi si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti a un giudice terzo e imparziale, la legge ne assicura la ragionevole durata."

di notorietà. Ciò, tuttavia, aprì il dibattito in merito alla considerazione che dette prove dovessero avere, ovvero se dovessero essere considerate come prove a tutti gli effetti, oppure meri indizi[99].

Ovviamente, più volte si è posta la questione di legittimità in merito al divieto dell'articolo 7 del Decreto Legislativo 546/1992. Tuttavia, con diversi pronunciamenti in merito, la Corte Costituzionale[100] ha sempre ritenuto infondata l'eventuale illegittimità costituzionale del detto divieto, argomentando il suo convincimento con una serie di ragionamenti mai condivisi del tutto dalla dottrina.

Inoltre, fu specificato come non esistesse una norma che prevedeva l'esistenza di *"un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo".*

Ciò comportando che, la Corte Costituzionale abbia potuto sostenere la sua tesi di non illegittimità costituzionale dell'articolo 7 del Decreto Legislativo 546/1992, proprio grazie alla particolare e spiccata specificità del processo tributario, che poteva, quindi, essere trattato in maniera differente rispetto agli altri procedimenti proprio per i suoi tratti caratterizzanti.

Tuttavia, la Corte Costituzionale non riuscì mai a convincere la dottrina, che accusò sempre una palese lesione del diritto di difesa sancito dall'articolo 24 della Costituzione[101]. In aggiunta, successivamente, la dottrina stessa cercò di impuntarsi anche sulla lesione del principio sul giusto processo, sancito dall'articolo 111 della Costituzione, ponendo l'attenzione sulla situazione di squilibrio generatosi in merito al concetto di parità delle armi[102].

Quanto detto, subiva una eccezione, in casi molto particolari: la Corte di Cassazione, infatti, con la sentenza n. 25713 del 2009, prevedeva che si potesse richiamare le disposizioni

[99] Delle dichiarazioni di terzi si parlerà in maniera più approfondita nel successivo sottoparagrafo.

[100] La sentenza che ancor oggi viene ritenuta maggiormente esaustiva dell'argomento in esame è Corte Cost. 21 gennaio 2000, n. 18. Nello stesso modo anche Corte Cost., 8 luglio 1992, n. 328; Corte Cost., 10 gennaio 1991, n. 5.

[101] F. Battistoni Ferrara, *Processo tributario, riflessioni sulla prova,* in "Diritto e Pratica Tributaria", 1983, I, pagg. 1628 e ss.; S. La Rosa, *La fase istruttoria nel processo davanti alle Commissioni Tributarie,* in "Bollettino Tributario d'informazioni", 1982, pag. 1263.

[102] F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario,* in "Rassegna Tributaria", 2006, I, pagg. 47-48.

dell'articolo 2724[103] del Codice Civile, aggirando il divieto dell'articolo 7, quarto comma, del Decreto Legislativo 546/1992, nel raro caso in cui il contribuente fosse nella situazione di piena (e incolpevole) impossibilità di produrre e fornire i documenti necessari atti a sostenere la propria tesi e a far valere i diritti a lui riconosciuti. Tale circostanza, quindi, autorizzava il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti previsti dal divieto. Inoltre, l'articolo 2724 del Codice Civile, prevedeva altre due eccezioni oltre a quella appena citata: la prima, secondo la quale poteva essere accettava la prova testimoniale come mera integrazione di una prova documentale già presente. La seconda, invece, nella situazione in cui il contribuente avesse perso i documenti che gli fornivano le prove necessarie al sostenimento della sua tesi. Quest'ultimo punto, tuttavia, appariva quanto mai di difficile applicazione all'interno della materia del diritto del processo tributario. La giustificazione a ciò risiedeva nel fatto che, nonostante il Codice Civile fornisse e fornisca tuttora, per l'intero comparto del diritto, un punto di riferimento autorevole, potendo essere utilizzato anche per l'interpretazione delle norme fiscali, non potesse, in ogni caso, essere applicato sovvertendo i precetti e i divieti esplicitati dalla normativa fiscale. A quel punto, altrimenti, il Codice Civile avrebbe perso del tutto il suo ruolo integrativo e avrebbe, al contrario, rivestito una posizione gerarchicamente sovraordinata, bypassando quanto previsto dalla normativa del Decreto Legislativo 546/1992.

In aggiunta a quanto appena detto in merito alle eccezioni previste dall'articolo 2724 del Codice Civile, risulta opportuno specificare come la valutazione dell'eventuale condotta "incolpevole" del contribuente, che veniva così ricompreso nelle fattispecie pocanzi delineate, fosse potere del giudice tributario, che aveva quindi l'onere di verificare la presenza dell'elemento della colpa, in tutte le gradazioni di gravità possibili. Sul contribuente gravava, quindi, l'onere di provare che il fatto a presupposto della distruzione o dell'alienazione non

[103] Art. 2724, Codice Civile: *"La prova per testimoni è ammessa in ogni caso: 1) quando vi è un principio di prova per iscritto: questo è costituito da qualsiasi scritto, proveniente dalla persona contro la quale è diretta la domanda o dal suo rappresentante, che faccia apparire verosimile il fatto allegato; 2) quando il contraente è stato nell'impossibilità morale o materiale di procurarsi una prova scritta; 3) quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova"*. Si fa notare come, per l'appunto, l'articolo sia rubricato come "Eccezioni al divieto di prova testimoniale".

volontaria dei documenti dalla sua proprietà, si fosse verificato per causa di forza maggiore e che l'evento in questione fosse a lui estraneo e assolutamente non prevedibile.

Il richiamo necessario, in talune specifiche circostanze, al sopracitato articolo del Codice Civile, permise una prima comprensione delle notevoli lacune generate, all'interno del diritto del processo tributario, dal divieto in merito all'utilizzazione della prova testimoniale. Tale circostanza avrebbe dovuto far comprendere chiaramente alla Corte Costituzionale l'irragionevolezza del divieto e la sua incompatibilità con le disposizioni insite negli articoli 24 e 111 della Costituzione. La dottrina sottolineava, infatti, come ci fossero numerosi altri casi[104] in cui l'utilizzo della prova testimoniale risultava essere l'unico rimedio per il contribuente di esercitare il pieno diritto di difesa. Da questo discendeva che, in situazioni in cui non esisteva altra soluzione che la prova testimoniale per poter usufruire del pieno diritto di difesa, il divieto alla sua utilizzazione configurava una violazione di detti principi costituzionali. Nonostante ciò, le così gravi perplessità circolanti nella dottrina non furono mai avvertite davvero dalla Corte di Cassazione, che preferì sempre risolvere la questione accettando l'integrazione del Codice Civile all'interno della materia tributaria[105].

Oltre al dibattito sulla legittimità costituzionale, oggetto di scontro tra il parere della Suprema Corte e quello, contrario, della dottrina, appare ora interessante trattare anche le altre motivazioni (non di natura costituzionale) stanti alla base del malcontento della dottrina medesima e i suggerimenti proposti dalla stessa ancor prima che la riforma del 2022, con la Legge 130, modificasse la normativa.

---

[104] A. E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario,* "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2012, pag. 90: *"Eventi calamitosi o altre ipotesi di causa di forza maggiore che rendano non più ricostruibile l'effettivo imponibile, la prova dello stato psicologico di un operatore economico coinvolto in una "frode carosello", ancora fattispecie in cui il contribuente non sia altrimenti in grado di contestare la pretesa falsità di fatture per operazioni inesistenti o la simulazione degli atti negoziali, oppure giustificare la propria capacità di spesa ai fini della ricostruzione del suo reddito, oppure ancora contrastare, in generale le presunzioni poste a fondamento degli atti di accertamento, o provare la sussistenza di valide ragioni economiche a fondamento di scelte negoziali ritenute elusive dall'Amministrazione Finanziaria"*.

[105] A. E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario,* "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2012, pag. 90.

Fin dall'inizio, infatti, venne suggerito l'utilizzo della prova testimoniale scritta con, di conseguenza, la presenza di limiti e preclusioni più stringenti rispetto a quelle previste dal processo penale e civile, in modo tale da non snaturare completamente la natura prettamente documentale e cartolare del processo tributario e senza pregiudicare la caratteristica celerità tipica di questa tipologia di procedimento[106]. Inoltre, la prova testimoniale avrebbe dovuto riguardare semplicemente fatti e circostanze effettive e non concernere giudizi e apprezzamenti soggettivi[107]. Questo limite avrebbe potuto attenuare sensibilmente il pericolo di deformazione (anche inconsapevole) della realtà storica dei fatti espressi dal soggetto.

Interessante è notare come, già più di dieci anni fa, la dottrina parlasse della possibilità di inserire la prova testimoniale in forma scritta all'interno del processo tributario. Questo, in quanto, tale tipologia probatoria era appena stata inserita all'interno del Codice di procedura civile con l'articolo 257 - *bis*, che ne disciplinava l'utilizzo. Riprendendo i concetti di *forma* e *sostanza* di cui si è parlato in precedenza, la forma scritta, secondo la dottrina, avrebbe potuto ben adattarsi alla struttura del processo tributario. Il problema, infatti, constava più nella *forma*, da normare adeguatamente, piuttosto che nella *sostanza*, ricordando a tal proposito l'ammissibilità delle dichiarazioni rese dai terzi che possedevano (e possiedono) una palese natura testimoniale.

Alla luce di quanto detto fino ad ora, appare chiaro come la giurisprudenza e la dottrina, o meglio, una parte di essa, si trovassero in due posizioni assolutamente contrapposte. Cercando di tutelare e rendere quanto più giusto possibile il procedimento tributario, si erano poste su due piani diversi, in cui da una parte c'era una considerazione fondamentale dell'efficienza e della celerità del procedimento, dall'altra quella di tutelare il soggetto sfavorito da tale normativa, ovvero il contribuente.

---

[106] A. E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario,* "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2012, pag. 90.

[107] L. Salvini, nella sua opera *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA),* Padova, Cedam, 1990, pag. 291, spiegava come le informazioni dei terzi dovessero possedere, a suo avviso, i caratteri di precisione e oggettività, anche qualora fossero privi di riscontri documentali, dovendo evitare, al contrario, le mere manifestazioni di giudizio del terzo.

La "spiccata specialità", che caratterizzava e caratterizza ancor oggi il processo tributario, richiedeva sempre più a gran voce una normativa *ad hoc*, che aiutasse a superare le problematicità di una disciplina pregna di innesti provenienti da altre tipologie di processi e sistemi giuridici.

2.2.4 Le dichiarazioni di terzi

Le dichiarazioni dei terzi, già trattate seppur brevemente, nel Capitolo I, costituiscono mere prove indiziarie, utilizzabili tanto dall'Amministrazione Finanziaria, quanto dal contribuente. Tale tipologia di prova è resa al di fuori, e prima del processo, e viene raccolta da verificatori civili e militari che possono acquisire le informazioni di cui necessitano, dai soggetti sottoposti ad indagine oppure da altri soggetti[108]. Proprio a causa della somiglianza di tale tipologia probatoria con la prova testimoniale, numerose furono le accuse di chi sosteneva che le dichiarazioni del terzo,[109] altro non fossero che un modo per raggirare il divieto sulla testimonianza[110] di cui all'articolo 7 del Decreto Legislativo n. 546/1992. La giurisprudenza, proprio per limitare tale criticità nella suddetta prova testimoniale, propese per considerarla come un "ausilio" all'accertamento, senza la valenza di fonte di prova, con la necessità, dunque, di ulteriori elementi probatori a sostegno della tesi portata dinanzi al giudice[111].

La Suprema Corte, nel 2013, con la sentenza 23325, sancì che "*in materia, costituisce principio condiviso quello per cui, nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dal Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, si riferisce alla prova testimoniale quale prova da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase*

[108] Artt. 203 e 267, Codice di procedura civile, come riformulati nella Legge del 1 marzo 2001, n. 63, artt. 7 e 10.

[109] G. Antico, *L'impossibile superamento del divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in "Il fisco", n. 27, 6 luglio 2015, pag. 2664.

[110] Proprio per tale causa, le dichiarazioni del terzo vennero definite "testimonianze improprie".

[111] Cass., 11 giugno 2014, n. 13161: *"le dichiarazioni dei terzi hanno il valore indiziario di informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono, pertanto, utilizzabili dal giudice quale elemento di convincimento".*

amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice".

La ragione posta alla base della decisione della Suprema Corte in merito alla ammissibilità delle dichiarazioni dei terzi, potrebbe constare nella volontà di non togliere in toto la possibilità al contribuente di poter fornire chiarimenti, spiegazioni o altre informazioni, sui fatti a presupposto dell'accertamento e del processo stesso[112].

Inoltre, un aggiramento del problema relativo alla caratteristica "non documentale" delle dichiarazioni si è visto nella trascrizione in forma scritta di tutte le dichiarazioni dei terzi rese direttamente all'Amministrazione Finanziaria, che redige in questo modo, atti pubblici. I problemi concernenti le dichiarazioni dei terzi non rese direttamente all'Amministrazione Finanziaria possono agevolmente risolversi, tramutando le dichiarazioni stesse in un atto notorio, in una dichiarazione sostituiva dell'atto di notorietà oppure in una perizia giurata.

Una breve parentesi, però, va aperta relativamente alla considerazione della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà. La Corte di Cassazione[113] ha affermato che, tale atto possiede efficacia certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo privo di qualsiasi efficacia in sede di contenzioso tributario. Questo perché, altrimenti, si rischierebbe di eludere quanto vietato dall'articolo 7, comma quarto, del Decreto Legislativo 546 del 1992.

Inoltre, sempre per le caratteristiche che renderebbero equipollenti dichiarazione di terzi e testimonianza, nel 2009, la Suprema Corte[114] ha rilevato che la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà non può assolutamente essere titolo di prova a favore di se stessi, poiché rimarrebbe sempre il sospetto che il soggetto, per tutelare la sua persona e mosso meramente dal proprio interesse, abbia affermato o negato un fatto contrario alla realtà. Ciò comporta,

---

[112] G. Zizzo, *Il regime delle prove e il giusto processo,* in "Rassegna Tributaria", n. 2, 1 marzo 2013, pag. 475: *"(…) è inevitabile immaginare un innalzamento, in queste ipotesi, della valenza probatoria delle suddette dichiarazioni scritte, anche se trovo poco plausibile giungere ad attribuire ad esse, acquisite senza la garanzia del contraddittorio, il medesimo valore attribuibile alla testimonianza".*

[113] Cass., 29 novembre 2006, n. 703.

[114] Cass., 19 giugno 2009, n. 14328.

dunque, che le dichiarazioni possono provenire esclusivamente da terzi, mentre le dichiarazioni provenienti dal soggetto stesso possono essere accettate esclusivamente se costituiscono prova contro di lui.

Quanto detto, deve tenere conto del fatto che le dichiarazioni di terzi e gli atti collegati e sopracitati sono, sempre e comunque, rimessi al libero apprezzamento del giudice[115], che valuterà, di volta in volta, la prova in esame.

Proprio per tale discrezionalità attribuita al giudice, la Suprema Corte ha ritenuto di non reputare incostituzionale tale tipologia probatoria, che molti giudici avevano criticato in quanto, secondo ad essi, lesiva del principio rilevante costituzionalmente di "parità delle armi", e di conseguenza del diritto di difesa, sancito dall'articolo 24 della Costituzione.

A tal proposito, appare interessante citare un caso specifico[116], che si è concluso con una sentenza della Corte di Cassazione, la cui udienza era datata 2 febbraio 2011.

Ad una società operante nel settore dell'edilizia, vengono contestate una serie di violazioni, tra cui l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, non rinvenibili neppure all'interno delle scritture contabili della società. Nell'ambito delle indagini poste in essere dalla Amministrazione Finanziaria, si sono individuati alcuni dipendenti irregolari che hanno dichiarato di non aver mai prestato il proprio lavoro per le società oggetto delle fatture emesse. Da ciò è conseguito che l'Amministrazione Finanziaria abbia definitivamente deciso di considerare le suddette fatture come inesistenti.

Il contribuente, in sede di giudizio, a propria difesa, ha ovviamente contestato la validità dell'utilizzo delle dichiarazioni dei terzi all'interno di un procedimento tributario, adducendo all'esplicito divieto sancito dall'articolo 7 del Decreto Legislativo n. 546/1992. La Commissione

---

[115] S. Fiorentino, *Accertamento tributario, presunzioni gravi, precise e concordanti e valore delle dichiarazioni rese da terzi in processi verbali di constatazione,* in "Rassegna Tributaria", n. 5, 1998, pag. 1430: *"Solo in seguito a tale ponderazione di interessi* (tra efficace attuazione del potere di accertamento tributario ed eventuale lesione del diritto di difesa del contribuente)*, ed avendo deciso per l'ammissibilità, è possibile valutare se le dichiarazioni del terzo sono sufficienti ad integrare gli estremi di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 39, comma 1, del D. P. R. n. 600/1973".*

[116] C. Valz e V. Gorla, *La possibilità di utilizzare la prova testimoniale nel processo tributario*, Nota a sentenza, "Azienda & Fisco", n. 12, 1 dicembre 2011, p. 57 (Cass.civ. Sez. V, 10 giugno 2011, n. 12763).

Tributaria Provinciale di Firenze[117] ha, tuttavia, rigettato la critica del contribuente, stabilendo che: "*Né d'altra parte è sostenibile quanto affermato dal contribuente sulla inutilizzabilità delle dichiarazioni rese da terzi (…) in quanto le dichiarazioni di cui trattasi sono state raccolte non nell'ambito di un processo penale ma di una verifica fiscale della Guardia di Finanza, per cui non costituendo una prova testimoniale in senso stretto, possono essere utilizzate come indizi*".

Per dovere di cronaca, appare opportuno anche citare il parere di una parte, seppur minoritaria, della dottrina, che non condivide le posizioni raggiunte dalla Corte Costituzionale sulla considerazione meramente indiziaria delle dichiarazioni rese dai terzi. Infatti, tale schieramento ritiene che, suddette dichiarazioni, dovrebbero possedere il valore di piena prova, potendo fondare da sole, quindi, il convincimento del giudice (soprattutto nei casi in cui siano tutte concordanti a favore della pretesa vantata dall'Amministrazione Finanziaria)[118].

2.2.5 Il processo tributario e la Convenzione dei diritti dell'Uomo di Strasburgo

In un'ottica di Comunità Europea, la trattazione dell'elaborato non può non occuparsi dell'argomento da un punto di vista comunitario.

Appare, quindi, fondamentale, per rendere il lavoro quanto più completo possibile, una disamina della Convenzione dei diritti dell'Uomo di Strasburgo e come essa si colleghi alla materia relativa al processo tributario.

La Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali, chiamata anche semplicemente CEDU, rappresenta uno dei testi più avanzati, per quanto concerne le garanzie offerte per la tutela dei diritti ai cittadini, degli Stati su cui la Corte EDU attua la propria giurisdizione.

---

[117] CTP Firenze, sent. 22 giugno 2011, n. 89/16.

[118] S. Menti, *Utilizzo delle dichiarazioni dei terzi nell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva,* in "Diritto e Pratica Tributaria", 2002, II, pagg. 956 e ss.; A. Marcheselli, *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario,* cit., pagg. 443 e ss.; P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che residua all'usura del tempo,* in "Rassegna Tributaria", n. 2, 2000, pagg. 574 e ss.

L'articolo 6[119] del Trattato sull'Unione Europea del 1992, riformato poi nel 2009, sancisce che l'Unione Europea aderisce in toto alla Convenzione, applicando tutti i principi in essa contenuti e già, spesso, garantiti dalle Costituzioni degli Stati membri.

La Corte EDU può essere adita sia per i ricorsi interstatali, sia per i ricorsi individuali. Questi ultimi sono l'unico modo percorribile dal cittadino per ottenere giustizia, qualora ritenga di aver subito una violazione della Convenzione. Tuttavia, prima di poter ottenere il giudizio della Corte EDU è necessario che il cittadino abbia esperito tutti i gradi di giudizio previsti dall'ordinamento del proprio Stato. È importante specificare, però, che il ricorso proposto dinanzi alla Corte EDU non corrisponde ad un quarto grado di giudizio, successivo ai tre previsti dalla giurisdizione tributaria. La Corte, infatti, non ha il potere di annullare il provvedimento emanato dall'Amministrazione Finanziaria. Il ricorso, quindi, non deve essere visto come una impugnazione globale della sentenza del giudice italiano, ma deve essere devoluto alla Corte EDU solo qualora ci sia stata una palese violazione di un principio della CEDU e solo relativamente a tale mancato rispetto dovrà essere proposto. Alla luce di ciò, appaiono necessarie tre condizioni per poter accedere alla Corte EDU col proprio ricorso:

- Lo *status* di vittima, ovvero aver subito una violazione della Convenzione;
- La vittima medesima non ha ottenuto alcun ristoro per il pregiudizio subito;
- Ci deve essere, *in primis*, un giudicato nazionale in merito alla controversia.

Inoltre, appare fondamentale, affinché il ricorso non sia dichiarato irricevibile aver indicato sia il pregiudizio subito, sia la quantificazione del danno. La presenza di un danno rilevante è l'equivalente dell'interesse ad agire, e pertanto risulta essere necessario.

Anche nel procedimento tributario, con l'obiettivo di fornire al cittadino-contribuente le tutele e le garanzie di cui ha diritto, si applicano i principi che il Diritto Europeo fornisce proprio per tale proposito. Ciò comporta, dunque, che all'interno della materia fiscale e tributaria, si

[119] Art. 6, commi secondo e terzo, TUE, versione in vigore dal 1 dicembre 2009: *"L'Unione aderisce alla Convenzione europea per a salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati.*
I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali".

affianchino una serie di principi, senza i quali, il perseguimento dei diritti fondamentali dell'individuo diventa quanto mai di difficile applicazione.

In tema di prova testimoniale e processo tributario, risulta importante citare il caso finlandese *Jussilia*, con la sentenza n. 73053 della Corte EDU del 23 novembre 2006, collegato all'articolo 6 della Convenzione dei Diritti dell'Uomo.

Il caso vede il ricorso presentato alla Corte EDU da parte di tale Jussilia, finlandese di Tampere, il quale sosteneva di non aver potuto difendersi adeguatamente poiché il sistema tributario finlandese non prevedeva, come accadeva in altri Stati, una udienza pubblica e a ciò conseguente, la possibilità (negata) di poter usare la testimonianza in quanto mezzo di prova, che nello specifico avrebbe consentito di controinterrogare i funzionari che avevano gestito l'accertamento.

La Corte decise di affrontare il tema in modo molto particolare: sancì, infatti, che i principi espressi dall'articolo 6, paragrafo 1[120], della suddetta Convenzione, non potessero applicarsi al processo tributario, a meno che non fosse oggetto del contenzioso anche la sanzione amministrativa tributaria.

Nello specifico, l'assenza della pubblica udienza e la non possibilità di ricorrere alla testimonianza all'interno del processo tributario non erano incompatibili con il concetto di giusto processo appena delineato, a condizione però, che da tali divieti non ne derivasse un grave pregiudizio a scapito del contribuente sul piano probatorio. In conclusione, in questo specifico processo venne negata la presenza di un pregiudizio effettivo, ma in generale si iniziò a comprendere come un divieto generalizzato come quello relativo alla prova testimoniale,

[120] Art. 6, par. 1, Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, 4 novembre 1950: "*Ogni persona ha diritto a un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole davanti un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità può pregiudicare gli interessi della giustizia*".

fosse in contrasto con il concetto di giusto processo esplicitato nell'articolo 6 della Convenzione.

Con la sentenza in relazione al caso *Jussilia*, la Corte sancì l'applicabilità del giusto processo anche a quello tributario, a condizione però che il contenzioso vertesse anche sulla legittimità delle sanzioni, aventi una valenza esclusivamente punitiva e di deterrenza. In tal specifico caso, si rese obbligatorio il rispetto da parte dell'intero comparto tributario dei precetti dell'articolo 6 della CEDU, e nella fattispecie, l'obbligo della pubblica udienza e del conseguente utilizzo della prova testimoniale[121].

Questa sentenza, così come altre avvenute nel corso dei primi anni del ventennio passato, appaiono di importanza fondamentale. Esse, pur non costituendo un ribaltamento dell'impostazione di fondo, che continuava a vedere l'applicazione dell'articolo 6 della CEDU solamente agli ambiti civili e penali, offrì la possibilità all'interprete di equiparare il processo tributario a quello penale (comportando una possibile applicazione del suddetto articolo

[121] E. Fortuna, *Il divieto di priva testimoniale e il giusto processo tributario,* in "Fisco", 2007, I, pag. 2715: *"Tale decisione non deve essere tecnicamente eseguita in Italia per due ragioni, entrambe decisive (…); In primo luogo la pronuncia è di rigetto formale della domanda e la Repubblica Italiana è stata estranea al giudizio che riguardava la Finlandia. Inoltre, i principi richiamati dalla pronuncia, al di là del dictum formale estrinsecatosi nel dispositivo di rigetto, impongono ormai un intervento di adeguamento del testo dell'art. 7 D. Lgs. 546/1992, altrimenti, oltretutto, può darsi per scontata una sentenza ulteriore della Corte che, alla luce dei principi già illustrati, non mancherebbe di ribadire, negli stessi termini già visti, l'incompatibilità della disposizione con l'art. 6 della Convenzione".* A giudizio dell'autore, dunque, *"le strade possibili per l'adeguamento sono due, entrambe principali ma indipendenti. Anzitutto l'intervento del Parlamento, sollecitato eventualmente dallo stesso Governo, che potrebbe promuovere una rilevante correzione del testo normativo, aprendo alla prova testimoniale a favore del contribuente, almeno nei caso in cui il suo pregiudizio in ambito probatorio sarebbe grave ed irrimediabile. E sarebbe l'optimum, tanto più che ormai sono pochi gli osservatori disposti a sostenere la legittimità di un testo, evidentemente ai limiti della tollerabilità. La seconda via consiste, ovviamente, in un ulteriore intervento della Corte Costituzionale, sollecitata ancora sotto il profilo degli art. 3 e 24 Cost., ma anche e soprattutto nella prospettiva degli artt. 3 e 111 Cost., tenendo conto della specifica motivazione della Corte Europea, sicuramente, interprete privilegiato, se non esclusiva, della Convenzione, nel senso che il divieto di prova orale, se generalizzato e senza rimedio, integra la violazione del principio dell'equo (giusto) processo, con ricadute gravi ed indiscutibili sul diritto di difesa, inteso anche come diritto umano riconosciuto ed assicurato come assolutamente inviolabile dalla Carta Costituzionale".*

all'impianto tributario), qualora si andasse a contestare l'irrogazione di sanzioni appartenenti, per gravità o qualificazione, all'ambito penale.

In altre parole, il così discusso articolo 6 che per lungo tempo la CEDU aveva estromesso dalla sua applicazione in materia fiscale, poiché non riguardante "diritti e doveri di carattere civile", si era potuto da quel momento applicare (esclusivamente) seguendo la via "dell'accusa penale" e del conseguente obbligo al pagamento di sanzioni a carattere puramente punitivo.

Quello che ai tempi, appariva un passo in avanti in merito all'applicazione della Convenzione e dei suoi precetti, venne visto dalla dottrina negativamente. Gli elementi innovativi posti in essere da tale sentenza non venivano, infatti, considerati sufficienti, collocandosi "*pienamente nel solco di quel consolidato, quanto censurabile, orientamento della Corte Europea di negare, in via generale, l'applicabilità delle norme convenzionali, comprese quelle sancite nell'art. 6 sul "giusto processo", alle controversie di natura tributaria*[122]*".*

Infatti, i giudici del caso *Jussilia*, ammisero l'applicabilità delle norme della Convenzione solamente perché si sfociava in materia di sanzioni, e limitatamente a quelle che, nonostante la natura amministrativa, potevano essere assimilate a quelle di tipo penale. Inoltre, per quanto concerne la prova testimoniale, col caso in esame, non vennero fatti passi avanti in merito ad un allargamento del suo utilizzo anche al processo tributario, poiché la Corte lasciò la decisione sulla possibile utilizzazione di tale tipologia probatoria alla discrezione del giudice interno, ribadendo le sue perplessità in merito all'*oral hearing* e alla possibilità di non riuscire, altrimenti, a rispettare i principi di celerità e speditezza di cui si è già ampiamente trattato.

La dottrina, quindi, a seguito di tutte queste considerazioni, ritenette non sufficiente l'evoluzione posta in essere dalla Corte Europea dei diritti di Strasburgo, in particolar modo per quanto concerneva la prova testimoniale, i cui passi avanti furono pressoché miseri e non bastarono a superare quel divieto tanto criticato di cui all'articolo 7, quarto comma, del Decreto Legislativo 546/1992. L'utilità della Convenzione, da parte della dottrina, era limitata a particolarissime fattispecie, che in via generale, venivano già tutelate dall'ordinamento interno, con una copertura ben più solida rispetto a quella comunitaria. La tutela assicurata

[122] A. E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario,* "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2012, pag. 90.

dalla Convenzione veniva vista, infatti, come una copertura minimale, in ragione della varietà degli Stati aderenti e della diversità dei vari ordinamenti giuridici.

La speranza della dottrina, poi disattesa dalle conclusioni del caso *Jussilia*, era quella di un intervento rivoluzionario, che avrebbe potuto fare da "faro" per l'orientamento dei vari Stati membri in merito alla considerazione della prova testimoniale nel processo tributario, e dell'applicazione dell'intera normativa prevista dalla Convenzione dei Diritti dell'Uomo anche alla materia tributaria, oltre che a quella civile e penale, già prevista.

2.2.6 Prova testimoniale: differenze tra processo tributario e civile

Il legame sussistente tra giustizia civile e giustizia tributaria è indiscutibile. Infatti, fu proprio dall'impianto normativo civile che, sul finire del XIX secolo, alla normativa tributaria iniziò ad attribuirsi un assetto normativo speciale, collegato alle controversie di natura fiscale, seguendo quanto indicato dalla Legge del 20 marzo 1865, n. 2248.

Nonostante tutte le modifiche subite da entrambi i comparti normativi nel corso degli anni, è impossibile non notare, ancora oggi, un legale indissolubile tra le due materie, confermato dall'articolo 1, secondo comma[123], del Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546, che prevede la possibilità di espressi rinvii (o al contrario, deroghe), a disposizioni previste dal Codice di procedura civile. Ciò permette di comprendere come il sistema tributario non sia dotato di una propria autonomia, facendo entrare potenzialmente il quasi intero comparto civile all'interno di quello processual-tributario.

Sebbene lo stretto legame che lega le due materie, si devono far notare, però, anche le fratture esistenti, che rischiano di determinare limitazioni importanti relativamente alla giustizia tributaria, facendola percepire, *in primis*, come di minore importanza, generando quella che appare essere una scala di valore tra i vari comparti normativi, in cui quello tributario è relegato ad una posizione di secondo piano, ed *in secundis*, facendo sorgere dubbi non indifferenti sulla legittimità sottesa a tali differenze.

[123] Art. 1, comma secondo, D. Lgs. 546/1992: *"I giudici tributai applicano le norme del seguente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile".*

Tuttavia, la dottrina, con le perplessità appena enunciate, non vuole propendere per una completa uniformità delle due materie, rendendole una copia perfetta l'una dell'altra, e appianando tutte le diversità normative esistenti, ma *"se lo strappo coinvolge i principi, la specialità non può essere portata, di per sé, a giustificazione di quello strappo, né può costituire pretesto per amputazioni normative, sia che incidano sulla funzione, sia che attengano ai diritti processuali delle parti*[124]*".*

Tra i tanti punti di contatto[125] delle due materie, appare di fondamentale importanza sviluppare quello relativo alla trattazione delle prove nei due processi (ovviamente antecedenti alla riforma dell'agosto del 2022). Infatti, quello relativo al diritto alla prova e alla sua valutazione da parte del giudice, è sicuramente uno degli archetipi fondamentali. Diritto alla difesa ed esercizio della funzione giurisdizionale corrono, infatti, paralleli fino a saldarsi, in ottica di ricercare la verità processuale.

Partendo da questa visione e calandola all'interno del processo tributario, alcuni dubbi non possono che emergere. Non esisteva, in questo comparto normativo, una fase istruttoria di studio e di ponderazione delle prove in senso tecnico[126], come ben risultava dall'articolo 7 del Decreto Legislativo 546/1992, al contrario di quanto non avvenisse nella disciplina civile, con l'articolo 168 - *bis* del Codice di procedura civile.

Nel processo civile, al contrario, la testimonianza appariva (e appare tuttora) essere la prova principale. Essa è da considerarsi una prova cosiddetta *costituenda*, poiché la sua ammissibilità all'interno del processo è condizionata al fatto che la dichiarazione venga raccolta oralmente

[124] A. Giovannini, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2014, pag. 11.

[125] Gli archetipi più rilevanti da citare risultano essere: indipendenza, terzietà e imparzialità dell'organo giudicante; ragionevole durata del processo, diritto alla prova e alla sua valutazione; diritto alla difesa e alla difesa tecnica qualificata; diritto alla pienezza della tutela e alla parità delle parti e legittimazione dei soggetti terzi ad impugnare la sentenza definitiva, se da questa pregiudicati (A. Giovannini, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*).

[126] F. Tesauro, *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario,* in "Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze", 1978, II, pagg. 203 e ss.

dal giudice, con le garanzie, i limiti e le forme stabilite dalla legge[127]. Le norme in cui si può trovare riscontro di ciò, sono riassumibili negli articoli 2721[128] del Codice Civile (relativamente ai limiti oggettivi all'ammissibilità della prova testimoniale) e negli articoli 116[129] e 244[130] e seguenti del Codice di Procedura Civile (per quanto concerne il procedimento di ammissione ed assunzione della testimonianza e alla sua efficacia di prova libera).

Tale differenza derivava, in parte, dalle origini storiche stesse delle commissioni tributarie e dalla concezione che queste fossero un mero prolungamento dell'attività amministrativa attiva e, successivamente, dalla volontà di non rendere l'attività giudiziale del processo tributario a carattere inquisitorio. Queste ragioni non erano, ovviamente, condivise dalla dottrina che riteneva come questa differenza, in merito alla trattazione delle prove nei due processi, fosse non più spiegabile in considerazione del fatto che il numero delle cause stava subendo una notevole diminuzione, data dalla sempre maggior adesione dei contribuenti ai riti preventivi, quali accertamento con adesione, reclamo e mediazione. Tale situazione avrebbe dovuto persuadere il Legislatore a una modifica della normativa, almeno per quelle liti di ammontare considerevole e relative ad argomenti di particolare complessità, dove un riforma legata ai poteri giudiziali di acquisizione e ricerca delle prove, avrebbe comportato un notevole passo in avanti della materia.

---

[127] M. Taruffo, *Prova testimoniale*, in "Enciclopedia del diritto", XXXVII, pagg. 731-752; L. Laudisa, *Prova testimoniale (Diritto processuale civile)*, in "Enciclopedia Giuridica", XXIII, Roma, Istituto della Enciclopedia italiana, 1990, pag. 1.

[128] Art. 2721, Codice Civile: *"La prova per testimoni dei contratti non è ammessa quando il valore dell'oggetto eccede euro 2,58.*
Tuttavia l'autorità giudiziaria può consentire la prova oltre il limite anzidetto, tenuto conto della qualità delle parti, della natura del contratto e di ogni altra considerazione".

[129] Art. 116, Codice di procedura civile: *"Il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti.*
Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse del processo".

[130] Art. 244, Codice di procedura civile: *"La prova per testimoni deve essere dedotta mediante indicazione specifica delle persone da interrogare e dei fatto, formulati in articoli separati, sui quali ciascuna di esse deve essere interrogata"*.

Addentrandoci ancor più nelle fratture intercorrenti tra processo tributario e civile, coerentemente con l'argomento pregnante oggetto di questo elaborato, è facile riscontrare una differenza sostanziale nella trattazione della prova testimoniale, discendente dal già più volte citato articolo 7, quarto comma, del Decreto Legislativo 546/1992.

Le basi su cui poggiava la critica di alcuni autorevoli studiosi della materia, erano riassumibili nella visione, dal punto di vista delle prove, che essi avevano circa il processo tributario. Costoro, infatti, erano concordi nell'attribuire, a tale processo, natura documentale, ma precisando che, ad una più attenta analisi, la prima tipologia di prova utilizzata era quella presuntiva (legale o semplice che fosse), su cui, solo in un secondo momento si arrivava all'analisi dei documenti atti a sostenere tali presunzioni. Tale opinione, comportava che, la giustificazione posta alla base del divieto di utilizzo della testimonianza, in quanto non compatibile con un processo prettamente documentale, non fosse poi così solida come poteva sembrare ad un primo e rapido sguardo.

A conclusione di questo breve confronto, risulta interessante sottolineare l'esistenza, nella dottrina, di due tipologie di pensiero relativamente all'eventuale modifica dell'apparato normativo tributario, precedente alla recente riforma. Da un lato, infatti, taluni esperti ritenevano che, per risolvere, finalmente, la questione e superare definitivamente tutti i dubbi legati alla non legittimità della trattazione della prova testimoniale, sarebbe stato opportuno tornare giuridicamente alla fine del 1800, quando si ebbe per la prima volta una trattazione speciale in materia tributaria, non facendo, dunque, suddetta divisione e lasciando l'intero ambito tributario nella giurisdizione civile. Questo pensiero, dal lato opposto, trovava la restante parte della dottrina, che sanciva come ciò non sarebbe stato possibile (a causa della gran mole di lavoro altrimenti ricaduta interamente sulla magistratura ordinaria), sostenendo, quindi, la giurisdizione speciale esistente, seppur riconoscendo *"l'insopprimibile esigenza che la giustizia tributaria sia connotata con attributi di dignità paragonabili a quelli che caratterizzano gli altri processi*[131]*"*. Se le controversie tributarie possiedono caratteri di specialità tali da dover essere valutate da un rito speciale, di fronte ad un giudice speciale, è giusto che tale rito eserciti una giustizia completa e non menomata o riduttiva dei diritti delle

[131] A. Giovannini, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2014, pag. 11.

parti: "*la specialità non può costituire pretesto per svilire diritti o rendere, in concreto, una giustizia qualitativamente e tecnicamente minore*[132]".

Quanto detto sino ad ora, risulterà importante anche nel capitolo seguente, che andrà a trattare la riformata prova testimoniale. Ovviamente, non si potrà anche in quella sede non fare un nuovo confronto con il processo civile, alla luce delle modifiche recentemente apportate.

2.2.7 Il "doppio binario" tra processo tributario e penale

I rapporti tra processo tributario e processo penale sono fondati sul principio del "doppio binario", che indica la presenza di una completa autonomia. In virtù del suddetto principio, infatti, viene previsto che:

- Il contribuente possa essere assolto dal giudice tributario ma condannato in sede penale;
- La definizione stragiudiziale della vertenza tributaria vale come attenuante, ma non estingue il reato;
- Il giudice penale non è vincolato agli accertamenti degli uffici.

Il "doppio binario" ha sostituito il principio precedente, definito come "pregiudiziale tributaria". Ai sensi dell'articolo 21, comma terzo, della Legge n. 4, del 7 gennaio 1929, infatti, era previsto che l'esercizio dell'azione penale potesse aver luogo solo dopo la pregiudiziale definizione del processo tributario. Una volta conclusosi il procedimento tributario, veniva meno la causa di improcedibilità ed il giudice penale era vincolato agli esiti dell'accertamento tributario. Tale precetto venne, però, giudicato incostituzionale[133], in quanto lesivo degli articoli 3, 24 e 101 della Costituzione. Ciò comportò la necessità di disciplinare in modo diverso i legami esistenti tra processo tributario e processo penale, che diede vita al Decreto

[132] A. Giovannini, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2014, pag. 11.

[133] Sentenze della Consulta, numeri 88 e 247, depositate rispettivamente il 27 aprile 1982 e il 15 luglio 1983.

Legislativo n. 429, del 10 luglio 1982, che andò definitivamente ad abrogare la Legge n. 4 del 1929 e istituì il già citato "doppio binario".

Il principio del "doppio binario", con cui si sostituì la "pregiudiziale tributaria", portava con sé alcuni elementi migliorativi del sistema, quali, *in primis*, una riduzione notevole dei tempi dei processi. Con l'istituto della "pregiudiziale tributaria", il processo penale non poteva avere inizio fintantoché il procedimento tributario non fosse arrivato al termine. Ciò comportava, ovviamente, tempi estremamente dilatati. La sua sostituzione con il "doppio binario" permise, dunque, una riduzione dei tempi del processo, coerentemente anche con la caratteristica fondamentale della celerità che contraddistingue il processo tributario. Tuttavia, è necessario illustrare anche gli elementi di svantaggio che tale passaggio generò, ovvero una maggior incoerenza nel giudicato. Infatti, col nuovo principio, poteva emergere un contrasto in giudicato, ottenendo due sentenze diametralmente opposte. Il motivo giustificatore constava nella circostanza per cui i fatti vengono giudicati da due soggetti diversi, in differenti regimi probatori. Si ricorda, infatti che, nel processo penale la prova regina è quella orale, legata alla testimonianza, che nel procedimento tributario, fino al 2022 era negata.

Una parte della dottrina si è schierata ampiamente a sfavore del principio del "doppio binario", proprio per le storture che questo genera in sede di processo, sia penale, sia tributario. Infatti, tal principio, escludendo ogni collegamento tra processo penale e processo tributario, ed imponendo, addirittura, una diversa valutazione del medesimo fatto, comporta la legittimazione di soluzioni contrapposte, sia con riguardo al fatto oggetto del contendere, sia in merito alla sanzione applicata. Emerge, quindi, un paradosso: la caratteristica della specialità, che avrebbe dovuto risolvere le storture tipiche dell'istituto della "pregiudiziale tributaria", portando maggiore coerenza, diventa anch'esso un generatore di esse.

La disciplina inerente i rapporti intercorrenti tra le due tipologie di procedimenti è contenuta nel Decreto Legislativo n. 74/2000, Titolo IV, dall'articolo 19 al 21, realizzato in esecuzione di quanto disposto dalla Legge Delega n. 205/1999, il cui articolo 9 diede al Governo la delega per emanare un decreto legislativo avente come oggetto la disciplina di reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

I tre articoli citati si occupano principalmente:

- Del principio di specialità[134], secondo il quale, ad un fatto, qualora sia punito sia a titolo di reato, sia a titolo di sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale che si rinviene, nella maggior parte dei casi, in quella penale;
- Dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario[135], che illustra come il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possano essere sospesi per la pendenza di un processo penale riguardante gli stessi fatti;
- Delle sanzioni amministrative irrogate per le violazioni ritenute penalmente rilevanti[136], secondo il quale l'Amministrazione Finanziaria irrogherà comunque le sanzioni amministrative relative alla violazione tributaria oggetto di reato, e l'esecuzione di queste sarà soggetta a condizione sospensiva.

Relativamente al principio di specialità, appare necessario dire che sulla sua applicazione sono intervenute anche le Sezioni Unite della Cassazione penale[137], le quali hanno affermato come tale principio si possa far ricondurre a un rapporto di progressione, ove la fattispecie penale,

---

[134] Art. 19, D. Lgs. 74/2000, Titolo IV: "*Quando uno stesso fatto è punito da una delle sanzioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.*
Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non sia persone fisiche concorrenti nel reato".

[135] Art. 20, D. Lgs. 74/2000, Titolo IV: "*Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*".

[136] Art. 21, D. Lgs. 74/2000, Titolo IV: "*L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato.*
Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto, in quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi.
Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'articolo 12 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti".

[137] Cass. pen. 28 marzo 2013, nn. 37434 e 37435.

essendo solitamente più grave di quella amministrativa, pur contenendo quest'ultima, la arricchisce di elementi. È da citare anche il principio del *ne bis in idem*, ovvero il precetto secondo il quale un soggetto non può essere punito due volte per il medesimo fatto. La Corte di Giustizia Europea, con la sentenza del 26 febbraio 2013, causa C-617/10, ha specificato come non sia lesiva di tal principio la situazione in cui uno Stato infligga, per lo stesso fatto di frode fiscale, una sanzione fiscale e una sanzione penale, qualora però, la sanzione fiscale non sia di natura penale. La CEDU, nel 2014, con la sentenza "Grande Stevens", aveva vietato la possibilità appena esposta, poiché lesiva del principio che vieta il doppio giudizio e la doppia pena per un medesimo reato. La Suprema Corte[138], tuttavia, ha affermato che quanto detto dalla CEDU non è applicabile al processo tributario, stabilendo come corretto quanto identificato dalla Corte di Giustizia Europea nel 2013.

Oltre alle differenze sopraesposte, risulta interessante far notare come, nel processo penale viga il principio del libero convincimento del giudice nella ricerca della verità, che si attua con "*la libertà del giudice nella ricerca, nell'acquisizione e nella valutazione delle prove, indipendentemente da ogni atteggiamento delle parti*". Ciò si pone in netto contrasto con il procedimento tributario, che si configura, al contrario, come un processo di parti, e conseguentemente, facente ricadere su di esse il dispositivo della prova[139].

Accade frequentemente che, essendo il processo tributario ed il processo penale così strettamente legati, si possano riscontrare in sede penale prove che potrebbero trovare diretto utilizzo in sede tributaria, e viceversa. Risulta, quindi, necessario stabilire entro quali limiti le prove formate in un processo possano essere utilizzate nell'altro.

Per quanto concerne le prove formatesi durante lo svolgimento delle indagini preliminari, oppure in pendenza del processo penale, queste, per il loro utilizzo in sede tributaria, dovranno essere oggetto di valutazione del giudice tributario, che deciderà di usarle secondo

[138] Cass. pen. 8 aprile 2014, n. 20266.

[139] L. Ferlazzi Natoli e A. Buccisano, *Contributo allo studio del processo tributario penale*, Messina, Edas, 1997, pag. 38.

il suo libero apprezzamento, fatta salva la necessità di motivare la scelta eseguita[140]. La Corte di Cassazione[141] si è espressa in sintonia con quanto appena enunciato, stabilendo che un atto legittimamente assunto in sede penale e trasmesso all'Amministrazione Finanziaria "*entra a far parte a pieno titolo del materiale probatorio e indiziario che il giudice tributario di merito deve valutare*". La Suprema Corte[142] afferma, infatti, che i fatti accertati e le prove assunte in un processo di natura diversa rispetto a quello tributario possono essere utilizzati quali indizi da sottoporre al vaglio critico nel processo tributario, da intendersi quali prove atipiche, suscettibili di fornire elementi di giudizio sufficienti, se ed in quanto non smentite dal raffronto critico con le altre risultanze del processo. Questo confronto critico è riservato al giudice di merito e non è censurabile in sede di legittimità, se risulta congruamente motivato[143]. In altre parole, il giudice non potrà negare ogni efficacia della prova assunta in sede penale (ivi compresa la testimonianza), ma dovrà ponderarla e valutarla, in considerazione di tutti i mezzi probatori allegati dalle parti o acquisiti d'ufficio, in relazione alla controversia considerata.

Si analizza, ora, la situazione contraria, ovvero l'utilizzabilità di prove formatesi, o acquisite, in sede tributaria ma sfruttate anche all'interno del processo penale. Il problema non è di semplice risoluzione, poiché accade sovente che sia concesso utilizzare determinate tipologie probatorie in alcune fasi del processo penale, e non in altre[144]. Proprio a tal proposito, risulta necessario fare una netta distinzione tra le indagini preliminari e la fase del dibattimento. Nella fase delle indagini preliminari è permesso l'utilizzo di qualsiasi elemento probatorio raccolto dagli organi accertatori, quali ad esempio, il processo verbale di constatazione, gli avvisi di accertamento, i documenti extracontabili rinvenuti, e altri. Tuttavia, appare ovvio che non potranno essere utilizzati tutti gli elementi probatori "acquisiti in violazione dei divieti stabiliti

[140] Seguendo questa logica, ad esempio, una dichiarazione resa in sede penale da un amministratore di una società oggetto di contenzioso, anche se nel processo penale ha solamente valore indiziario, potrà assumere efficacia decisiva nel processo tributario.

[141] Cass. 7 febbraio 2013, n. 2916.

[142] Cass., sez. trib., 22 aprile 2015, n. 8153.

[143] A. Comelli, *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice,* in "Diritto e Pratica Tributaria", n. 5, 1 settembre 2019, pag. 2032.

[144] E. Di Nicola, G. Flora, C. F. Grosso, M. Nobili e T. Padovani, *Responsabilità e processo penale nei reati tributari: L. 7 agosto 1982*, Milano, Giuffrè, 1986, pag. 427.

dalla legge[145]" e che "l'inutilizzabilità è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento[146]", come sancito dall'articolo 191 del Codice di procedura penale. Nella fase del dibattimento, si ha, invece, una situazione leggermente diversa. Possono produrre elementi probatori solo i documenti, gli atti irripetibili e quelli che vanno a costituire il "corpo del reato". Le presunzioni, sempre gravi, precise e concordanti, inoltre, largamente utilizzate all'interno del processo tributario, non costituiranno elemento di prova a tutti gli effetti, ma verranno considerate come semplici elementi indiziari.

Al netto di quanto illustrato fino ad ora, la dottrina ritiene necessaria una riforma del "doppio binario", atta a superare, principalmente, due importanti problemi: il mancato collegamento tra i due processi (senza però ricadere nuovamente nella "pregiudiziale tributaria") e la mancata uniformità per quanto concerne il piano istruttorio, andando così a superare il divieto vigente in merito all'utilizzo della prova testimoniale[147]. Viene suggerito, dunque, un ripensamento del dialogo tra processo penale e tributario, che appare quanto mai necessario per esigenze di certezza e prevedibilità del sistema. Avere regole certe, che disciplinino la corretta circolazione del materiale istruttorio raccolto in sede tributaria, appaiono fondamentali per garantire che il medesimo fatto non venga considerato in modo diverso dalle due giurisdizioni. Un qualche tipo di pregiudizialità, senza ovviamente tornare all'impianto precedente, risulta inevitabile, come unico strumento atto a garantire la coerenza degli esiti. Dopo aver uniformato questi aspetti, ognuno dei due giudici continuerà a perseguire i propri obiettivi: quello del recupero del gettito, dal punto di vista tributario; quello della punizione del reo, dal lato penale[148].

[145] Art. 191, primo comma, Codice di procedura penale.

[146] Art. 191, secondo comma, Codice di procedura penale.

[147] R. Schiavolin*, I rapporti tra accertamenti*, pagg. 1262 e ss.

[148] S. Dorigo, *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in "Rassegna Tributaria", n. 2, 1 aprile 2017, pag. 436.

2.3 CONCLUSIONI

La panoramica introduttiva, proposta nel primo capitolo, ha permesso di arrivare a comprendere efficacemente quanto fin qui detto, all'interno della seconda parte di questo elaborato.

Dopo una prima e generale premessa, si è entrati nel vivo dell'argomento, ovvero la prova testimoniale all'interno del processo tributario e del divieto, presente fino alla riforma del 2022, con la Legge n. 130, che ne sanciva la inutilizzabilità. Nel relativo paragrafo, si è posto anche un approfondimento in merito alla dubbia costituzionalità di suddetto divieto. Infatti, la dottrina, pur condividendo l'opinione prevalente che vede quello tributario, come un processo per lo più di natura documentale, e che ritiene, dunque, la prova testimoniale come non necessaria ai fini della realizzazione dei principi di piena difesa e del giusto processo, ritiene che essa andrebbe ammessa, rendendone possibile l'utilizzo.

Risulta ben comprensibile, infatti, come una situazione caratterizzata da un rigore letterale del divieto di testimonianza e una sempre presente incertezza, in merito all'applicazione degli istituti civilistici e processuali, che potrebbero sopperire in minima parte alla mancanza, portava a ritenere che, un cambio di rotta da parte del Legislatore, fosse quanto mai necessario. La dottrina spingeva per una riforma completa e strutturale del processo tributario, che andasse a toccare tutti i numerosi ambiti dove, nel tempo, si erano riscontrati problemi e perplessità, partendo dall'assicurazione della piena professionalità, terzietà e imparzialità del giudice e degli ausiliari, passando alla professionalità del difensore e arrivando all'ammissibilità di tutti i mezzi di prova. Insomma, una riforma che portasse a compimento quel principio tanto discusso ma mai completamente assolto del "giusto processo".

Una delle proposte che, prima della riforma, vennero suggerite dalla dottrina, pur di superare quell'annoso problema determinato dal divieto, fu quella di ammettere la prova testimoniale orale sono nelle situazioni in cui si fosse ritenuta necessaria, e il cui diniego, al contrario, avrebbe dovuto essere motivato dalla dimostrazione della sufficienza e della completezza delle prove già raccolte, ammettendo comunque la possibilità di impugnare la decisione del

giudice[149]. Tale ipotesi rispondeva correttamente anche alle caratteristiche stesse del processo tributario, non interferendo con le qualità di speditezza e celerità tipiche della materia tributaria.

Al contempo, un'altra parte della dottrina spingeva per poter utilizzare quanto dettato dalla normativa processual-civilistica, in ambito tributario, richiamando l'articolo 1 del Decreto Legislativo n. 546/1992 e il presente riferimento al Codice di procedura civile. Infatti, proponendo una completa integrazione delle normative dei due processi, si riteneva come, per tutelare l'articolo 111 della Costituzione, si dovesse superare una visione basata sulla semplice comparazione orizzontale delle due normative, che non accettava la completa compatibilità, e la conseguente integrazione (poiché caratterizzati dall'essere uno, un procedimento a rito speciale, e l'altro, a rito comune). Era, quindi, necessaria una comparazione ulteriore, che sopperisse al giudizio negativo che discendeva dal primo confronto, pocanzi delineato. Si riteneva, dunque, che si dovesse riallineare il sistema, permettendo l'entrata nel processo speciale a disposizioni di diritto comune, se queste servivano per conformarsi alle regole, costituzionalmente previste, della pienezza della tutela e della parità delle armi.

Tuttavia, tale posizione fu ampiamente criticata dalla restante parte della dottrina, che non ne condivise mai l'ideologia. Seppur vero che l'articolo 1, e il conseguente riferimento al Codice di procedura civile, fornivano una "rete di copertura" al Decreto Legislativo n. 546, sopperendo ad alcune mancanze tramite l'utilizzo della normativa civilistica, non veniva ritenuto opportuno continuare ad utilizzare norme di altre tipologie di processo, dovendo la normativa relativa al processo tributario, già da sola incarnare tutte quelle tutele che portavano a garantire il rispetto dell'articolo 111 della Costituzione.

Ultima tesi di una larga parte della dottrina, che poi, andando a guardare la recente riforma del 2022, si rivelò essere l'opinione vincente, è quella della introduzione della forma scritta della testimonianza, all'interno del processo tributario. Infatti, partendo dalla caratteristica di base del comparto processual-tributario, che vedeva tale tipologia di processo come prevalentemente di tipo documentale e cartolare, si suggeriva l'inserimento della prova

[149] A. E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2012, pag. 90.

testimoniale in forma scritta, non alterando così quella caratteristica sostanziale pocanzi delineata. La dottrina, quindi, pur continuando ad accettare l'esclusione della testimonianza in forma orale, vedeva nella forma scritta, la soluzione definitiva per attenuare la grave menomazione del diritto alla difesa e alla parità delle armi, presente nel processo in oggetto. Questa tesi, quindi, appariva coerente con tutti i vari interessi in gioco: da una parte, con le caratteristiche tipiche di questo processo, non alterandone la natura documentale e la necessaria speditezza, e dall'altra, tutelando le esigenze e gli interessi di rango costituzionale, concernenti, la rapida riscossione e la solerte definizione del rapporto d'imposta.

Le teorie fin qui presentate, per quanto diverse e contrapposte, partivano tutte dalla medesima esigenza, ovvero, che la giustizia tributaria si connotasse, finalmente, di attributi di dignità paragonabili a quelli caratterizzanti gli altri procedimenti. Infatti, se risultava condivisibile il fatto che le controversie tributarie fossero caratterizzate da tratti di specialità, e dunque, fossero giudicate da giudici speciali, all'interno di un rito speciale, appariva a maggior ragione necessario che quel giudice e quel rito esprimessero ed esercitassero una giustizia completa, e non riduttiva dei diritti attribuiti alle parti.

CAPITOLO III

LA PROVA TESTIMONIALE A SEGUITO DELLA RECENTE RIFORMA

3.1 PREMESSE

Il 1° settembre 2022 viene pubblicata, all'interno della Gazzetta Ufficiale, la Legge n. 130, approvata in Parlamento il giorno precedente, con entrata in vigore in data 16 settembre 2022.

Voluta fortemente dal Governo Draghi, la Legge n. 130 aveva come obiettivo quello di raggiungere i traguardi previsti dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR). Tali obiettivi sono riassumibili, secondo quanto descritto dal comunicato stampa diffuso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, nello smaltimento dell'arretrato giudiziario, nella riduzione del numero dei processi tributari in Cassazione[150], ma soprattutto, nel miglioramento della qualità delle sentenze di merito in ambito tributario.

Il comunicato stampa congiunto del Ministero dell'Economia e del Ministero della Giustizia del 9 agosto 2022 affermava, infatti, che gli obiettivi del PNRR erano "*incentrati sul miglioramento delle qualità delle sentenze tributarie e della riduzione del contenzioso presso la Corte di Cassazione*" e che "*la riforma rende la giustizia tributaria conforme ai principi del giusto processo e contribuisce a sostenere l'intero sistema Paese in termini di competitività e richiamo degli investitori esteri*".

Il Legislatore, per conseguire gli obiettivi appena descritti, ha puntato sulla revisione dell'ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria e sull'introduzione di istituti processuali volti, *in primis*, a ridurre il contenzioso esistente, ed *in secundis*, a uniformare i giudizi in materia tributaria.

[150] Che nel 2020 contava ben 50.000 ricorsi pendenti.

3.2 LA LEGGE N. 130/2022

3.2.1 La proposta di riforma

Nella prima parte del 2022, il Governo Draghi, in adeguamento ai paletti messi dall'Unione Europea per accedere ai fondi che il PNRR prevedeva, diede il compito al Ministero dell'Economia e delle Finanze e al Ministero della Giustizia, dopo la relazione della Commissione Interministeriale, presentata il 30 giugno 2021, riguardante la riforma della giustizia tributaria, di istituire un Gruppo tecnico operativo, con l'obiettivo di predisporre, entro il 15 aprile 2022, un primo schema normativo per la riforma strutturale che si sarebbe dovuta applicare al comparto del processo tributario.

Inoltre, sempre nel medesimo lasso di tempo, le Commissioni Riunite Finanze e Giustizia del Senato, proseguivano incessantemente le audizioni per quanto concerneva i diversi disegni di legge presentati dai vari schieramenti politici italiani.

Finalmente, grazie ai finanziamenti messi in campo dall'Unione Europea, e alle clausole che l'accesso a tali fondi prevedeva, il comparto della giustizia tributaria e la sua riforma erano, finalmente, tornati ad essere una priorità del Governo, accontentando, quindi, tutta quella parte della dottrina che, come spiegato anche nel precedente capitolo dell'elaborato, da anni chiedeva a gran voce che il Legislatore si occupasse della materia.

Il progetto di riforma era ampio e comprendeva una modifica dell'intero impianto processual-tributario. Nel progetto, la materia tributaria manteneva la sua specialità, non demandando, quindi, la sua applicazioni né al comparto del giudice civile, né a quello amministrativo[151].

[151] Con l'ordinanza n. 144, del 20 aprile 1998, la Corte Costituzionale si era così espressa: "*per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del Legislatore ordinario; che questi conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione*."

I punti più importanti che la dottrina rinveniva come necessari per poter attuare una vera e propria riforma, sono riassumibili nell'elenco seguente. Tale premessa appare interessante per poter, nel paragrafo successivo, andare a confrontare quelle che erano le richieste degli esperti in diritto processuale tributario e quelle che sono state, effettivamente, le risposte del Legislatore all'interno della Legge.

1. *Istituzione della quinta magistratura e creazione del Codice della giustizia tributaria:* si proponeva una autonomia completa della magistratura tributaria, che andasse, finalmente, a distinguersi chiaramente da quelle già esistenti (ordinaria, amministrativa, contabile e militare). Questa considerazione così importante della materia, consta anche nel fatto che le cause complessivamente trattate si possono quantificare in 41 miliardi di Euro, pari a circa l'1% del PIL nazionale. Anche la Corte di Cassazione, nella sua relazione dell'anno 2021[152], si esprimeva sulla necessità di avere giudici tributari a tempo pieno, e non semplicemente dei componenti delle Commissioni Tributarie, presenti a tempo perso. Inoltre, si chiedeva la redazione di un Codice della giustizia tributaria, che andasse a normare in maniera completa l'intera materia.
2. *Presidenza del Consiglio dei Ministri:* veniva richiesto che la giustizia tributaria non dipendesse più dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ma da un organo terzo e

[152] Si cita quanto detto dalla Corte di Cassazione, che fornisce un interessante sostegno a quanto delineato: "*Accanto a numerosissimi giudizi bagatellari che in buona parte si esauriscono nei gradi di merito, vi è un contenzioso di grande rilievo giuridico ed economico, che giunge ineluttabilmente in Cassazione (è questo il motivo per cui mentre da anni le cause tributarie decrescono nei gradi di merito, il flusso dei ricorsi per cassazione è sostanzialmente stabile). Nel 2021 il valore delle cause trattate dalla sezione tributaria della Corte ha superato 9 miliardi di euro, con un tasso di accoglimento dei ricorsi nei confronti delle decisioni delle Commissioni tributarie regionali di gran lunga più elevato di quello del contenzioso ordinario […]. Vi è un larghissimo consenso sulla necessità di riformare la giustizia tributaria affidandola a giudici che la trattino a tempo pieno, mentre oggi per i componenti delle Commissioni (a cominciare dai magistrati che sono circa 1.450) è un secondo lavoro.*
Sarebbe un passaggio cruciale. Delle 40.756 cause civili definite quest'anno dalla Corte, 15.518 sono in materia tributaria (il 38,1% del totale) e quasi metà dell'arretrato attiene a questa materia. Una riforma reale della giustizia tributaria è forse l'atto più di ogni altro in grado di incidere sui problemi del giudizio di legittimità, riequilibrando il vertice del sistema giudiziario".

imparziale, quale tra i vari, la Presidenza del Consiglio dei Ministri, nel rispetto dell'articolo 111[153], comma secondo, della Costituzione e dell'articolo 6, paragrafo 1, della CEDU[154].

3. *Modifica sulle denominazioni degli organi tributari:* altro punto richiesto era un cambiamento delle denominazioni degli organi che costituivano la materia tributaria: si passava, dunque, ai Tribunali a base provinciale, alle Corti di appello tributarie e alla Sezione ordinaria specializzata tributaria in Corte di Cassazione. Veniva chiesta l'abolizione del termine "Commissioni Tributarie" e prevista l'incompatibilità tra giudici di merito e cassazionisti. La modifica, benché meramente di carattere formale, risultava più adeguata per descrivere i nuovi organi speciali.
4. *Concorsi pubblici:* uno dei punti più importanti e più sentiti dell'intera riforma, già citato precedentemente, era la necessità di avere giudici tributari a tempo pieno e che non svolgessero tale compito come secondo lavoro, nel "tempo libero". Ciò doveva avvenire tramite un concorso pubblico, scritto e orale, riservato a laureati in giurisprudenza e in economia (con una riserva per i giudici tributari in servizio da almeno 10 anni, sprovvisti delle lauree appena citate).
5. *Giudici togati professionali:* i giudici togati, il cui numero assunto tramite concorso pubblico, si stimava essere attorno alle 600/700 unità, con obbligo per i medesimi di corsi di aggiornamento e formazione. Esattamente come gli altri professionisti, veniva richiesto un numero minimo di crediti formativi annui, pena la decadenza del loro ruolo. Inoltre, veniva richiesto il medesimo trattamento economico dei magistrati ordinari, atto a non creare discrepanze nel trattamento delle due tipologie di giudici.

[153] Art. 111, comma 2, Costituzione: "*Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti a giudice terzo e imparziale".*

[154] Art. 6, par. 1, CEDU: "*Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciare sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti".*

6. *Giudici onorari monocratici:* Per controversie di valore non superiore ai 3.000 Euro, al netto di sanzioni ed interessi, veniva prevista l'attribuzione delle stesse a giudici monocratici, con una indennità fissa o variabile, stabilita per legge[155].
7. *Totale dei giudici tributari:* il numero stimato come ideale di giudici tributari si aggirava intorno alle 600/700 unità, rispetto ai 2.792 del tempo. La discrepanza nasceva, ovviamente, dal fatto che, con la riforma, i giudici assunti a tempo pieno, avrebbero a quel punto potuto dedicare il proprio tempo interamente al proprio lavoro, necessitando, quindi, di un numero inferiore di personale.
8. *Limite di età e responsabilità del giudice:* si richiedeva l'abbassamento dell'età pensionabile a 70 anni. Inoltre, come previsto dalla Legge n. 18/2015, si richiedeva anche per i giudici tributari l'applicazione delle disposizioni concernenti il risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali.
9. *Riforma del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria:* ci si aspettava una riforma del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, con composizione e disciplina analoga a quella del Consiglio Superiore della Magistratura.
10. *Fase transitoria:* chiaramente, una riforma così importante, doveva prevedere anche la creazione di una normativa *ad hoc* per la fase di transizione da una giurisdizione all'altra, in particolar modo per le controversie pendenti.
11. *Abrogazione del Decreto Legislativo n. 546/1992*: veniva richiesta la totale abrogazione del succitato Decreto Legislativo, eliminando completamente la normativa fino a quel momento esistente, in virtù della creazione di un nuovo, completo e autonomo Codice della Giustizia Tributaria.
12. *Eliminazione del divieto di testimonianza*: accogliendo tutte le critiche della dottrina, si richiedeva l'introduzione della prova testimoniale all'interno del processo tributario, andando ad oltrepassare quel divieto tanto disapprovato fino a quel momento, superando così la proibizione prevista dall'articolo 7, quarto comma, del Decreto Legislativo n. 546/1992.

[155] Secondo la Relazione della commissione per la Riforma della Giustizia Tributaria (con valori aggiornati al 2019), si era calcolato che le controversie di valore inferiore a 3.000 Euro pendenti dinanzi alle Commissioni provinciali si stimavano attorno al 49,16% e dinanzi alle Commissioni regionali per un 26,93%, per un ammontare complessivo vari al 40,03%.

Queste erano, brevemente, le richieste[156] degli esperti del diritto in materia tributaria, che auspicavano che la riforma tenesse in considerazione tutti i punti citati, per ottenere, finalmente, una normativa completa e soddisfacente.

3.2.2 La riforma nel suo complesso

Il 31 agosto 2022, si è andato a concludere il lungo percorso fatto dal Parlamento Italiano, per riuscire a riformare la giustizia tributaria.

Tuttavia, il tragitto per arrivare alla approvazione della riforma atta a scongiurare il rischio di perdere i benefici e la prima rata del PNRR, non è stato sicuramente tra i più semplici. Con un governo sfiduciato e due Camere *in prorogatio*, risulta estremamente facile comprendere quanto travagliato e frenetico sia stato il percorso per ottenere l'approvazione in Parlamento della Legge medesima. Infatti, il Senato della Repubblica e successivamente la Camera dei Deputati, hanno dovuto riscrivere, quanto più velocemente possibile, il D.D.L. n. 2636 del 1 giugno 2022[157], recante "Disposizioni in materia di giustizia e processo tributario". Rispetto a questa prima forma, il testo di legge, poi successivamente approvato, presenta modifiche significative e migliorative. Con entrata in vigore in data 16 settembre 2022, la Legge n. 130 rappresenta una vera rivoluzione copernicana per quanto concerne la materia processual-tributaria, con riferimento alla maggiore affidabilità e funzionalità raggiuntesi. Risulta interessante sottolineare, però, come non tutte le novità apportate siano applicabili nella

[156] M. Villani*, Giustizia tributaria: la riforma in 10 mosse*, in "IPSOA Quotidiano", 19 marzo 2022.

[157] F. Tundo, *Al vaglio della Consulta le prime questioni di legittimità sulla legge n. 130/2022 – La materia prima della giustizia tributaria e i primi dubbi di costituzionalità*, in "GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria", n. 12, 1 dicembre 2022, pag. 977: "*Nell'iter di approvazione del disegno di legge governativo n. 2636/2022 il contributo del Parlamento è stato assai rilevante, il che consente (anche) di guardare con un filo di speranza ad un suo ruolo rinnovato e (forse) più incisivo che in passato. L'apporto volitivo del Parlamento è stato chiarissimo: nelle ultime settimane di vita di una legislatura, la XVIII, che già era stata assai feconda sul piano delle iniziative di riforma dell'assetto ordinamentale della giustizia tributaria, abbiamo assistito ad un ulteriore intenso fervore e come dicevo gli emendamenti approvati hanno impresso una svolta rispetto ad un impianto, quello del D.D.L. governativo, che aveva comprensibilmente deluso gli osservatori più rigorosi*".

medesima data dell'entrata in vigore: si hanno, infatti, alcune eccezioni, che vedono l'applicazione delle modifiche in date successive[158].

Gli ambiti d'intervento del Legislatore in materia tributaria possono riassumersi in due grandi macro categorie:

- La giurisdizione tributaria;
- Il processo tributario.

Per quanto concerne la prima categoria, quella cioè relativa alla giurisdizione tributaria, le novità apportate possono riassumersi in sei punti principali:

1. Le "Commissioni tributarie provinciali" e le "Commissioni tributarie regionali" vengono sostituite[159], nella loro denominazione, dalla "Corte di giustizia tributaria di primo grado" e "Corte di giustizia tributaria di secondo grado"[160];
2. A partire dal 2024[161], si prevede l'assunzione dei nuovi magistrati tributari professionali[162] attraverso il concorso pubblico[163], i quali saranno assunti con ruolo unico, distinto da quello dei giudici tributari onorari;

[158] Un esempio di ciò si può riscontrare nella modifica apportata relativamente al giudice monocratico, la quale disposizione è diventata efficace a partire dal 1 gennaio 2023.

[159] Il cambiamento proposto dalla Legge n. 130/2022 ha un valore, oltre che linguistico, soprattutto simbolico, nella lunga e tanto desiderata evoluzione verso una magistratura tributaria autonoma e indipendente.

[160] Questa novità non era presente all'interno del D. D. L. del 1 giugno 2022, di cui precedentemente si è trattato.

[161] Nel frattempo, nel 2023, viene prevista l'assunzione (per opzione) di 100 magistrati attualmente in servizio presso le Commissioni tributarie, purché non abbiano ancora compiuto i 60 anni e non abbiano subito un giudizio di demerito.

[162] In termini numerici, viene previsto, per quanto concerne i magistrati tributari speciali, un numero pari a 448 unità per le Corti di giustizia tributaria di primo grado e pari a 128 unità per le Corti di giustizia tributaria di secondo grado, per un totale complessivo pari a 576 unità. Le nuove sezioni sono composte, rispettivamente, da un presidente, un vicepresidente e da due magistrati o giudici tributari.

[163] Il concorso prevedrà: una prova scritta, con l'obiettivo di verificare la capacità logica e sistematica del candidato e consta nella stesura di due elaborati teorici (vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale), una prova teorico-pratica di diritto del processo tributario e, infine, una prova orale. Viene previsto il requisito secondo al quale, per accedere al concorso medesimo, non si debba essere risultati *non idonei* per tre volte.

3. Viene prevista, per i giudici tributari, una formazione continua e periodica, regolata dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria;
4. Viene istituito il giudice monocratico per cause fino a 3.000 Euro[164], ma solo per il primo grado e per le cause con udienza a distanza[165]. Sono, ovviamente, escluse le liti di valore indeterminabile. Viene fatta salva, comunque, la possibilità per ciascuna delle Parti, di richiedere la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'Ufficio e dei giudici presso la Corte di giustizia tributaria, all'interno del ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello e solo per comprovate motivazioni;
5. Istituzione di una Sezione civile specializzata nella trattazione delle controversie in ambito tributario, all'interno della Cassazione;
6. Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria avrà un Ufficio Ispettivo autonomo e verrà istituito l'Ufficio del massimario nazionale[166]. L'Ufficio Ispettivo appena citato, con il supporto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, avrà il compito di svolgere attività di controllo presso le Corti di giustizia tributarie di primo e secondo grado, finalizzate alle verifiche di rispettiva competenza.

In merito al secondo punto, ovvero relativamente al processo tributario, si elencano le seguenti novità:

1. Viene introdotta, dopo anni di richieste a gran voce da parte della dottrina, la prova testimoniale in forma scritta. Proprio per l'importanza di questa modifica ed essendo l'argomento centrale di questo elaborato, tale cambiamento verrà trattato in maniera più approfondita nei prossimi sottoparagrafi;

[164] Tale disposizione si ritrova all'interno dell'articolo 4 – *bis* del D. Lgs. 546/1992, inserito grazie all'articolo 4 della Legge 31 agosto 2022, n. 130.

[165] Si precisa che, la partecipazione alle udienze pubbliche o camerali può avvenire tramite collegamento audiovisivo, tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità, equiparando il luogo dove avviene il collegamento a remoto all'aula di udienza. Chiaramente, il tutto è stato normato *ad hoc* e le disposizioni in merito sono rinvenibili all'interno del Decreto del Direttore Generale delle finanze RR46 dell'11 novembre 2020.

[166] A questo ufficio vengono assegnati un direttore, in qualità di responsabile, e quindici magistrati e/o giudici tributari. Tale ufficio ha lo scopo di rilevare e riclassificare in massime le decisioni prese dalle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, con l'obiettivo di rendere più facile l'accesso alla giurisprudenza mediante il perfezionamento di una piattaforma tecnologica *ad hoc*, accessibile e fruibile dal pubblico.

2. L'ammissione di una possibile condanna, ai fini di una eventuale responsabilità amministrativa, per i funzionari dell'Amministrazione Finanziaria che abbiano rifiutato, senza motivo alcuno, la proposta di mediazione o il reclamo;
3. Viene attribuito all'Amministrazione Finanziaria l'onere della prova, relativamente alle violazioni segnalate all'interno dell'atto impugnato. Qualora essa non riesca a dimostrare del tutto, o in maniera sufficiente, le accuse a presupposto dell'atto stesso, il giudice ha il potere di annullarlo;
4. Viene data alla Corte di giustizia tributaria la possibilità di formare una proposta conciliativa[167] da proporre alle Parti in processo, all'interno dell'ambito dei reclami mediazione, qualora il valore della lite non superi i 50 mila Euro[168], al netto di interessi e sanzioni;
5. Viene prevista la fissazione dell'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione, nella prima camera di consiglio utile, non oltre trenta giorni dalla richiesta[169]. La comunicazione deve essere data alle parti almeno cinque giorni liberi[170] prima dell'udienza. In caso di accoglimento dell'istanza, scatta immediatamente la sospensione alla riscossione degli importi iscritti a ruolo, in base ad accertamenti non definitivi. La decisione in merito alla sospensione deve avvenire contestualmente, nella medesima giornata[171];
6. Collegato al punto precedente, si vieta la possibilità di far coincidere l'udienza di sospensione con quella di trattazione del merito, escludendo quella pratica, *contra*

[167] La procedura viene attivata dalla proposta conciliativa offerta alle Parti, con riguardo all'oggetto del giudizio, ma limitatamente a quelli di facile e provata soluzione. La proposta può, alternativamente essere offerta alle Parti in udienza o fuori udienza. La conciliazione si perfezione tramite la redazione del processo verbale, dove devono essere indicate: le somme pattuite, i termini e le modalità di pagamento. La conseguenza a ciò è che la sentenza dichiari l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. Per la definizione e il pagamento delle somme si fa riferimento all'articolo 48 – *ter* del D. Lgs. 546/1992, che illustra come debba avvenire il pagamento, anche in forma rateale, e le relative sanzioni da applicare.

[168] Art. 48 – *bis*, D. Lgs. n. 546/1992, inserito dalla Legge n. 130/2022.

[169] Art. 47, comma 2, D. Lgs. n.546/1992, come modificato dalla Legge n. 130/2022.

[170] La legge n. 130/2022 ha modificato tale termine temporale, facendolo passare da dieci giorni liberi prima a cinque.

[171] Viene così abrogato il comma 5 – *bis*, dell'articolo 47, del D. Lgs. n. 546/1992, che prevedeva la decisione in merito alla sospensione entro centottanta giorni dalla data della presentazione.

legem, che si era ampiamente diffusa, secondo il quale i giudici tributari accorpavano la fase cautelare con quella del giudizio di merito[172], applicando quanto avviene nell'assetto amministrativo, ma chiaramente non applicabile, in nessun modo, a quello tributario;

7. Viene prevista l'esclusione della garanzia per i ricorrenti con affidabilità fiscale ai fini ISA pari a 9, per quanto concerne la sospensione parziale dell'atto impugnato[173];
8. Per tutti coloro che abbiano, in maniera del tutto ingiustificata, rifiutato la proposta conciliativa offerta dal giudice, viene prevista una maggiorazione delle spese in giudizio pari al 50% del valore[174], nel caso di riconoscimento, quantitativamente inferiore, delle sue pretese rispetto alla proposta conciliativa fatta. Se, al contrario, la proposta conciliativa viene accettata, le spese si considerano compensate (fatta salva la possibilità, per le Parti, di stabilire diversamente nel processo verbale di conciliazione);
9. Viene ridotto il limite per l'interpello a 15 milioni di Euro (precedentemente era pari a 20 milioni di Euro), in caso di imprese volenti effettuare investimenti nel territorio dello Stato;
10. Istituzione del termine per la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione[175], pari al 14 gennaio 2023[176]. I casi da analizzare, sotto questo profilo, sono tre: nel caso di controversie tributarie pendenti alla Corte di Cassazione, dove l'Agenzia delle Entrate risulta integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio e, limitatamente, a cause di valore inferiore a 100 mila Euro, queste sono definibili, a seguito della domanda del contribuente, previo pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia; le controversie tributarie pendenti alla Corte di Cassazione, in cui l'Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutto o in parte in uno dei gradi di merito precedenti e il cui valore non superi i 50 mila Euro, sono definibili,

[172] Come riscontrabile in: P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936 e C. Glendi, *Procedimenti cautelari*, voce dell'Enciclopedia Giuridica Treccani, vol. agg. VIII, 2000.

[173] Tale votazione deve essere stata conseguita negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello della presentazione del ricorso.

[174] Art. 4, comma 1, Legge 31 agosto 2022, n. 130, in modifica del D. Lgs. n. 546/1992.

[175] Art. 5, L. 130/2022.

[176] Slittato poi al 16 gennaio 2023, in quanto il termine precedentemente fissato risultava cadere in un giorno non feriale.

previa domanda da parte del contribuente, posto il pagamento di un importo parti al 20% del valore della controversia; per ultimo, il caso di controversie tributarie che possono essere definite a domanda del contribuente, che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, di chi vi è subentrato o ne ha legittimazione. Da tutto questo argomento, sono escluse le liti che riguardano, anche solo in minima parte: le risorse proprie tradizionali e l'IVA riscossa all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero degli aiuti di Stato.

Grazie a questa nuova Legge, atta a riformare la materia del processo tributario, si sono andati a sciogliere diversi punti irrisolti che, fino al 31 agosto 2022, costituivano delle lacune normative. Si pensi, ad esempio, alla definizione, pari a 70 anni[177], dell'età pensionabile dei magistrati, oppure la definizione del numero di giudici necessari, oppure, ancora, la definizione del concorso pubblico e delle modalità di assunzione. Una riforma, dunque, che ad una prima lettura sembra ben ragionata e con la quale si è cercato di mettere a tacere tutte le critiche provenienti dalla dottrina, levatesi negli ultimi anni.

Tuttavia, nonostante la grande portata della riforma, e nonostante le numerose richieste della dottrina soddisfatte, è emerso un dubbio non indifferente in merito alla costituzionalità della Legge n. 130/2022.

3.2.3 I dubbi sulla legittimità della riforma

Uno degli ambiti toccati dalla Legge 130, del 31 agosto 2022, riguarda il rapporto tra i nuovi giudici tributari e il Ministero dell'Economia e delle Finanze e il problema in merito alla loro indipendenza. La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Venezia, con l'ordinanza di rimessione n. 408/2022, non intende in nessun modo demolire la riforma, ma anzi, ha

[177] A partire dal 1 gennaio 2027. Nel frattempo, è prevista una fase transitoria, dal 2023 al 2026, con età pensionabile a partire dai 74 anni e scalando di anno in anno fino ai 71. Successivamente, il magistrato tributario non potrà più esercitare la professione a partire dal compimento del 70esimo anno di età.

l'obiettivo di riuscire a dare alla novella Legge ancora più robustezza[178] dal punto di vista costituzionale.

Quello che risulta importante sottolineare è che la Corte di Giustizia di Venezia, con la sua ordinanza, ha fatto semplicemente la prima mossa, questionando la legittimità della Legge, passo che la dottrina[179] è convinta sarebbe comunque stato fatto, *medio tempore*, da altre Corti di Giustizia, andando a minare la certezza della tenuta di tutto l'impianto normativo. L'obiettivo, dunque, era quello di risolvere tutte le perplessità sin dall'inizio, con un intervento del Legislatore mirato a garantire e ripristinare le guarentigie costituzionali.

L'ordinanza ruota attorno alla ambivalenza delle modifiche apportate dalla riforma, che, se da un lato vanno a migliorare la situazione precedentemente esistente, consolidando (finalmente) la natura degli organi giudicanti nel comparto tributario, dall'altro continuano a far nascere dubbi in merito alla loro compatibilità costituzionale.

Infatti, se tutta la dottrina è concorde nel sancire come il cambio di denominazione da "Commissioni tributarie" a "Corti di giustizia tributaria", segni un punto di svolta, mettendo un "prima" e un "dopo" alla storia dell'impianto tributario, atto a far comprendere come la Legge n. 130 non sia una semplice manutenzione ordinaria del comparto, risulta necessario, però, sottolineare come in ambito di indipendenza, la riforma risulti molto deludente, e proprio tale problematicità risulta centrale nell'ordinanza di rimessione in esame. Il nuovo *status* dei nuovi giudici tributari rendeva inconciliabile la loro dipendenza dalla medesima Amministrazione, i cui atti, paradossalmente, si trovavano a dover giudicare. Da ciò, discende poi l'altro problema oggetto di dubbi e perplessità, ovvero, essendo ora ben chiara la natura di giurisdizione speciale tributaria, era ben poco accettabile l'esercizio di "competenze intrusive" da parte del MEF, che anzi, le cui competenze appena citate dovrebbero diventare di assoluta competenza di un organo di autogoverno indipendente.

[178] G. Melis e F. Tundo, *Sui giudici tributari la questione chiave è l'indipendenza*, in "Il Sole 24 ore", 30 novembre 2022, pag. 14.

[179] F. Tundo, *Al vaglio della Consulta le prime questioni di legittimità sulla legge n. 130/2022 – La materia prima della giustizia tributaria e i primi dubbi di costituzionalità*, in "GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria", n. 12, 1 dicembre 2022, pag. 977.

Infatti, se il Parlamento in sede di modifica del testo del D.D.L. n. 2636/2022[180], era riuscito ad apportare numerose e migliorative modifiche, non si può dire lo stesso per quanto concerne il distacco (indispensabile) dal MEF, dove è risultata prevalere una conservazione dell'assetto già esistente. Il motivo sotteso a tale scelta, non è dato, come si potrebbe facilmente pensare, dalla ristrettezza dei tempi utili per consegnare la Legge nei tempi previsti dal PNRR, ma dal veto con riguardo la rescissione del rapporto organico con chi decide le cause che riguardano le Agenzie Fiscali posto dal MEF, che così facendo ha messo a rischio l'intero impianto normativo. L'appartenenza organica della giurisdizione tributaria al Ministero dell'Economia e delle Finanze, risulta non più accettabile, considerando che lo stesso è la controparte sostanziale dei contribuenti, rendendo chiara la totale assenza dei requisiti costituzionali di indipendenza, imparzialità e terzietà.

Se risulta pur vero che questa condizione era già presente anche prima della riforma di agosto, con le modifiche apportate dalla riforma medesima, questa situazione si è ancor più aggravata, privandola di ogni possibile giustificazione che fino a quel momento era stata trovata[181]. La Corte di Giustizia di Venezia, a tal proposito, afferma che: "*non vi è autonomia in capo agli organi della giurisdizione tributaria neppure nell'atto in cui dispongono del personale ausiliario, essendo quest'ultimo funzionalmente ed amministrativamente dipendente (…) proprio dell'Amministrazione cui risale l'interesse concreto che si agita negli atti sottoposti al controllo giurisdizionale, solo formalmente adottati dalle 'Agenzie', la cui*

[180] Il D.D.L. n. 2636/2022, sin dall'origine aveva dimostrato di possedere ampi tratti di incostituzionalità, che preoccupavano non poco la dottrina, che auspicava una modifica di tali profili da parte del Parlamento. I tratti in oggetto riguardavano tanto la parte inerente all'organizzazione ordinamentale dei giudici tributari e i loro ausiliari, quanto la disciplina riformata del processo tributario, che si collocavano, rispettivamente, negli articoli 1 e 2 del suddetto D.D.L. Il primo profilo di perplessità riguardava la mancata autonomia dei giudici e degli ausiliari dal MEF. Il D.D.L., dunque, anziché privilegiare l'autonomia dell'organo di autogoverno, aveva tutelato gli interessi del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Il secondo dubbio profilo, riguardava la possibilità per le commissioni tributarie di poter, a determinate condizioni, rinviare gli atti alla Corte di Cassazione, per la risoluzione di una questione di diritto idonea, anche parzialmente, alla risoluzione della controversia (potenziando così ulteriormente la Suprema Corte e depotenziando, al contrario, i giudici tributari di merito), in contrapposizione agli articoli 24 e 25 della Costituzione, oltre ad incrementare il carico di pendenze in capo alla Cassazione stessa, aggravandolo ulteriormente.

[181] Corte Cost., ord. 20 ottobre 2016, n. 227. Con questa sentenza si era superata una questione di costituzionalità posta in essere dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia.

totale cointeressenza con l'Amministrazione Centrale è tuttavia palesata dal fatto che i vertici di quelle sono nominati proprio da quest'ultima".

Il problema in esame, con l'assunzione dei nuovi magistrati tributari, la cui prima tornata di reclutamenti è prevista a breve, esacerba tutte le problematiche in oggetto, spostando quindi in maniera permanente i giudici dal Ministero della Giustizia, al Consiglio di Presidenza, per passare, poi, direttamente al Ministero dell'Economia e delle Finanze, creando una situazione di "dipendenza vera e propria".

Altro elemento, strettamente connesso a quanto detto fino ad ora, consta nelle attribuzioni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, che non consentono di identificarlo come adeguato contrappeso alla pervasività del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Le disposizioni poste in essere dalla Legge n. 130 in merito, non fanno altro che implicare un rapporto di dipendenza dal MEF, attribuendo a quest'ultimo la competenza anche in materia di ispezioni negli uffici giudiziari. Proprio per questo l'ordinanza veneziana precisa che è necessario impedire che il "*sapere giurisprudenziale*" sia sottoposto ad un "*condizionamento* ad externo *con fini contrastanti con quelli della garanzia delle pari opportunità a favore di ciascuna delle parti del processo*" e che "*l'inquadramento della organizzazione giudiziaria tributaria all' interno di un apparato che della medesima organizzazione giudiziaria in concreto si serve per la realizzazione dei suoi fini propri appare istituzionalmente in conflitto con i principi di autonomia e indipendenza che devono permeare non solo la sostanza della funzione giurisdizionale ma anche la sua apparenza nei confronti dei consociati, i quali hanno il diritto di non dover temere che il giudice innanzi al quale si presentano sia pregiudizialmente schierato a favore di una delle parti del processo*[182]".

Sollevati, dunque, i succitati problemi relativi alla legittimità della Legge, si specifica come la dottrina auspica un quanto mai celere intervento del Legislatore, prima che la Corte Costituzionale se ne occupi a causa delle varie sollecitazioni (di cui, quella veneziana è la prima) che le verranno poste dinanzi.

[182] Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, Veneto Venezia, Sez. I, Ord., 31 ottobre 2022.

3.2.4 L'onere della prova

Prima di addentrarci nell'argomento centrale di questo elaborato, si ritiene interessante approfondire, data la sua propedeuticità, il tema dell'onere della prova nel processo tributario che, come molti altri comparti di questa materia, ha subìto delle importanti modifiche con la Legge 130, del 31 agosto 2022.

Dell'onere della prova, in relazione alla sua forma precedente all'agosto 2022, si è già trattato all'interno del Capitolo I del medesimo elaborato, in cui, dopo aver trattato del profilo oggettivo e soggettivo, si è approfondito l'argomento, con l'obiettivo di dare un quadro generale dell'argomento in esame.

Il tema dell'onere della prova, all'interno della materia processual-tributaria ha sempre destato notevole malcontento tra i professionisti. Ciò a causa della mancanza di un chiaro parametro normativo che sancisse espressamente su chi ricadesse l'onere probatorio, come fa l'articolo 2697[183] del Codice Civile, all'interno del processo civile. Tale lacuna, ovviamente ben conosciuta dal Legislatore, era stata colmata con quel riferimento al Codice di procedura civile, di cui all'articolo 1. Tuttavia, il richiamo testé citato, non soddisfaceva la dottrina, che continuava a richiamare a gran voce la necessità di una riforma che stabilisse in maniera chiara la ripartizione dell'onere della prova tra contribuente e Amministrazione Finanziaria.

Tali attese si sono concretizzate con l'articolo (riformato) 7, comma 5 – *bis*[184] del Decreto Legislativo n. 546, del 31 dicembre 1992, la cui disposizione è stata introdotta dalla Legge n. 130/2022, che tratta in merito all'onere della prova, aggiungendo informazioni nuove che,

[183] Art. 2697, Codice Civile: "*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.*
Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda".

[184] Art. 7, comma 5 – *bis*, D. Lgs. n. 546/1992: "*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".*

ovviamente, hanno attirato l'attenzione della dottrina per il significato da attribuirgli. Il Legislatore, per la definizione di questo nuovo articolo, ha seguito la scia dell'articolo 2697 del Codice Civile, in base al quale l'attore è tenuto a provare i fatti costitutivi e il convenuto i fatti modificativi o estintivi sulla cui eccezione si fonda. Ciò si può riassumere nel seguente schema interpretativo: l'Amministrazione Finanziaria (attore in senso sostanziale) è tenuta a dimostrare la fondatezza degli atti su cui si forma la pretesa impositiva nei confronti del contribuente (attore in senso formale); al contrario, compete al contribuente (attore in senso formale), provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa vantata dall'Amministrazione Finanziaria.

Il nuovo comma, introdotto dalla Legge n. 130/2022, non muta, quindi, l'assetto procedimentale già consolidato, che vedeva il Fisco gravato dell'onere probatorio. Complessivamente, quindi, coerentemente con la visione precedente, la riforma è andata a rafforzare l'obbligo della prova in capo all'Amministrazione Finanziaria, in relazione a tutti i rilievi contenuti all'interno dell'avviso di accertamento.

La dottrina, fin da subito, si è espressa negativamente sul nuovo comma aggiunto all'articolo 7, che è stato definito come un "*guazzabuglio di parole frutto palese d'incultura giuridica, in cui convergono, con stupefacente libertà, confusioni concettuali di primordiali nozioni oramai sedimentate a livello teorico, come sono quelle di "prova", "motivazione" e "giudizio", "decisione di merito" o di "annullamento di atti", di "oggetto della domanda" o di "motivi" o "ragioni", e, ancora, di "mancanza", "contraddittorietà" o "insufficienza" di motivazione e/o di prova*[185]". Il linguaggio utilizzato e il risultato normativo approvato, dunque, hanno la capacità di generare notevole incertezza sul significato da attribuire al nuovo comma. Proprio da tale mancanza di certezza interpretativa, nascono tre letture diverse:

Da una parte, si collocano coloro che ritengono opportuno attribuire alla modifica apportata un mero valore ricognitivo[186] di una disciplina della ripartizione dell'onere della prova già oggi

[185] C. Glendi, *La novissima stazione della giustizia tributaria riformata*, in "Diritto e Pratica Tributaria", n. 4, 1 luglio 2022, pag. 1140.

[186] E. della Valle, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in "Il fisco", n. 40, 24 ottobre 2022, pag. 3808 e D. Deotto – L. Lovecchio, *L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, in "Il fisco", n. 39/2022, pag. 3718.

risultante dall'integrazione dell'articolo 2697 del Codice Civile con il principio cosiddetto della "vicinanza della prova". Insomma, la norma non avrebbe innovato nulla, ma parrebbe una semplice conferma di quanto già previsto fino a quel momento, ovvero, la prova, in ambito tributario, in caso di liti di impugnazione, ricade sull'Amministrazione Finanzia in quanto attore sostanziale, mentre, in caso di rimborso, sul contribuente.

La dottrina sostenente la tesi contraria[187] ritiene, invece, che l'aggiornamento dell'articolo 7, con l'introduzione del comma 5 – *bis*, abbia voluto valorizzare i principi di effettività della tutela e del giusto processo, con l'obiettivo di avvicinare il principio di "vicinanza della prova" a quello della "distribuzione dell'onere della prova". In questo modo, si dovrebbe riuscire a fare maggiore pressione sulla giurisprudenza, evitando l'applicazione di tutti quei comportamenti penalizzanti per il contribuente[188].

Tra queste due opinioni completamente contrapposte, se ne può ritrovare una terza, in una posizione intermedia[189], che pur ammettendo che l'articolo così come riformato non sembri modificare l'assetto dell'onere della prova, si ritiene che un significato, a questo nuovo comma debba essere dato, e in tal senso, sia lecito attendersi che la nuova norma possa modificare le regole con cui l'onere della prova funziona.

A tal proposito, si è pronunciata la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 31880 del 27 ottobre 2022[190], seppur in maniera incidentale e sommaria. La Suprema Corte si è espressa in merito, mantenendo la visione precedente alla riforma, sancendo quindi che il comma 5 – *bis* non prevede una distribuzione dell'onere della prova diversa rispetto a quanto non facesse già prima della nuova disposizione agostana. Risulta, a supporto di quanto appena illustrato, interessante citare quanto detto dalla Corte, all'interno dell'ordinanza medesima: *"È appena*

[187] S. Muleo, *Le nuove regole sulla prova nel processo tributario*, in "Giustizia Insieme", 20 settembre 2022 e F. Pistolesi, *Onere della prova al Fisco in nome di efficienza e trasparenza*, in "Il sole 24 ore", 12 agosto 2022, pag. 15.

[188] Tale visione troverebbe applicazione, soprattutto, nelle liti di impugnazione, in cui incombe sul contribuente l'onere di provare l'effettività e l'inerenza del costo, eventualmente anche nella prospettiva di una contestazione di antieconomicità.

[189] A. Carinci, *Nuovo onere della prova con poche variazioni per la giurisprudenza*, in "Eutekne", 4 novembre 2022, pag. 2.

[190] Cass. civ. Sez. V Ord., 27 ottobre 2022, n. 31880.

il caso di sottolineare che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5-bis, introdotto con la Legge n. 130 del 2022, art. 6, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'Amministrazione Finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio. Pertanto, la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale".

Le parole pronunciate dalla Corte di Cassazione hanno, dunque, messo a tacere i dissidi tra le varie parti della dottrina, propendendo per una visione "riduttivistica", simile alla prima tesi elencata pocanzi, e uniformando così la visione generale in merito al tema dell'onere della prova a seguito dell'introduzione del comma 5 – *bis*.

3.2.5 L'ingresso della prova testimoniale nel processo tributario

Con l'approvazione della Legge n. 130, del 31 agosto 2022, è caduto, finalmente, quel muro invalicabile che negava qualsiasi utilizzo della prova testimoniale all'interno del processo tributario. La riforma, infatti, porta con sé diverse e significative modifiche dell'ordinamento, tra cui, tra le più importanti si annovera la caduta del divieto di prova testimoniale, raffigurante, senza ombra di dubbio, un grande passo in avanti verso il rafforzamento della tutela giurisdizionale delle parti e, ancor di più, verso il giusto processo.

La novella 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".

Il Legislatore è intervenuto modificando il quarto comma dell'articolo 7, del Decreto Legislativo n. 546, del 31 dicembre 1992, tramite l'articolo 4, primo comma, della Legge del 31 agosto 2022, n. 130. La prima parte della disposizione rimane quanto mai immutata: non viene ammesso, ini nessun caso, il giuramento all'interno del processo tributario. Al contrario, appare variata la parte relativa alla prova testimoniale: la Corte di Giustizia, qualora lo ritenga necessario ai fini della decisione finale e anche senza l'accordo delle parti, può prevedere il ricorso alla prova testimoniale scritta, assunta con le forme dell'articolo 257 – *bis*[191] del Codice di procedura civile. Chiaramente, non si tratta della prova testimoniale pura, accettata dalle altre tipologie di processo, ma di una sua sottocategoria, ovvero quella scritta, che seppur in maniera più limitata, darà al contribuente un ulteriore strumento atto a contrastare le presunzioni accertative portate dall'Amministrazione Finanziaria in maniera più efficace di

[191] Art. 257, Codice di procedura civile: "*Il giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato.*

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.

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.

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.

Quando il testimone si avvale della facoltà d'astensione di cui all'articolo 249, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le complete generalità e i motivi di astensione.

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.

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.

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".

quanto non facessero le (deboli) dichiarazioni dei terzi, già accettate dall'ordinamento tributario.

La nuova disposizione, in vigore ufficialmente dal 16 settembre 2022, è applicabile, secondo quanto espresso dall'articolo 8 della Legge n. 130/2022, ai ricorsi notificati a decorrere dalla data appena citata. La parte interessata, qualora desideri utilizzare la prova testimoniale scritta, dovrà indicare tale mezzo probatorio all'interno dell'elenco dei mezzi di prova di cui vuole servirsi, chiedendone così l'ammissione all'organo giudicante.

Tuttavia, nonostante il grande passo in avanti, attuato mediante l'introduzione della prova testimoniale, va specificato come questa porti con sé due importanti limiti:

- Il primo, già specificato, in senso formale, nell'introduzione di tale mezzo probatorio in forma esclusivamente scritta, anche in assenza di accordo tra le parti[192]:
- Il secondo, sotto il punto di vista processuale, potendo, tale prova, essere utilizzata solo dopo la decisione in merito del giudice, che ne deve, quindi, autorizzare l'utilizzazione.

Per quanto concerne il secondo limite appena delineato, la Corte di Giustizia Tributaria ammette la prova testimoniale scritta "ove lo ritenga necessario ai fini della decisione". Nel disegno di legge, poi modificato nella forma attuale, si prevedeva che tale mezzo probatorio fosse utilizzabile solo se ritenuto, dal giudice, *assolutamente* necessario. Fortunatamente, tale avverbio è stato eliminato nella forma definitiva della legge, avendo il Legislatore compreso che sarebbero nate, a causa di una singola parola, delle difficolta interpretative notevoli, che avrebbero reso l'utilizzazione della testimonianza quanto mai ambigua e complessa, riducendo il suo ambito di applicazione a causa dell'incertezza e della confusione generatesi.

Sul giudizio di "necessità", pocanzi discusso, risulta interessante fare una considerazione in merito all'interpretazione di tale concetto. Nei primi commenti successivi all'uscita del testo

[192] L'assenza di un accordo tra le parti è la vera novità che distingue la prova testimoniale scritta del processo tributario, rispetto a quella del processo civile. Infatti, nel processo civile, essendo l'accordo tra le parti obbligatorio, tale forma di mezzo probatorio è raramente utilizzato, poiché di scarsa fruibilità (M. Conigliaro, *Cade il divieto di prova testimoniale nel rito tributario: un passo avanti verso il giusto processo*, in "Il fisco", n. 40, 24 ottobre 2022, pag. 3812).

definitivo della Legge, si era sottolineata la similitudine (dal punto di vista letterale) con il concetto di "necessità" di cui all'articolo 58, comma primo, del Decreto Legislativo 546/1992. Se si applicasse alla testimonianza la stessa visione utilizzata per interpretare l'articolo testé citato, si giungerebbe alla conclusione secondo la quale la prova testimoniale scritta dovrebbe essere ammessa solo nei casi in cui il Giudice Tributario la ritenga essere l'unico mezzo di prova capace di risolvere lo stato di incertezza relativamente ai fatti da cui nasce la controversia e arrivare, conseguentemente, alla risoluzione della lite[193]. Da ciò, in un'ottica stringente, discende che la prova testimoniale possa essere utilizzata in casi limitati, quasi a carattere "straordinario", caratteristica che ne riduce chiaramente la possibilità di utilizzazione. Si ritiene, dunque, a fronte di ciò, che sarebbe stato maggiormente opportuno l'utilizzo di un altro termine al posto di quello di "necessità", un sinonimo che però portasse ad una minor ristrettezza di visione. Forse più adatto sarebbe stato il termine "rilevante", in quanto l'eventuale giudizio di "rilevanza" emesso dal Giudice Tributario, circa l'idoneità del mezzo istruttorio a provare i fatti controversi, sarebbe stato meno stringente con riguardo alla possibilità di utilizzo, rispetto a quello effettivamente applicato di "necessità".

Tuttavia, a questa ristrettezza, la dottrina ha trovato una via di fuga, sostituendo l'interpretazione letterale con quella sistematica, che permette una lettura della norma simile al significato pocanzi delineato, in riferimento al concetto di "rilevanza"[194].

Va enunciato, per completezza, anche un altro limite, concernente l'oggetto della prova testimoniale medesima, che deve vertere "*soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale*" quando "*la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri fatti facenti fede fino a querela di falso*". Rispetto al D.D.L., risulta interessante citare la provvidenziale modifica messa in atto in sede di approvazione della Legge, che è andata a modificare il primo e il secondo periodo, sostituendo con un punto, la precedente virgola, evitando la limitazione che prima, invece, era presente in merito all'utilizzo della prova

[193] F. Pistolesi, *Spazio alla testimonianza scritta ritenuta necessaria dal giudice*, in "Il Sole 24 ore", 11 agosto 2022.

[194] S. Zagà, *La "nuova" prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario*, in "Diritto e Pratica Tributaria", n. 6, 1 novembre 2022, pag. 2142.

testimoniale scritta, nei soli casi "in cui la pretesa tributaria fosse fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso".

Entrando all'interno delle circostante a presupposto dell'utilizzo della testimonianza, risulta necessario specificare che tale mezzo probatorio debba essere richiesto da una delle parti, in modo compiuto e articolato, con l'obiettivo di convincere il giudice a concedere l'autorizzazione per la sua utilizzazione. Sarà, quindi, onere della parte che di tale prova vuole servirsi, convincere il giudice della necessità della prova ai fini della decisione finale.

Inoltre, essendo previsto il suo utilizzo anche senza l'accordo delle parti, come chiarito pocanzi, si ritiene che possa essere disposta anche d'ufficio dalla Corte di Giustizia Tributaria, che intende ricercare informazioni anche da terzi. Risulta necessario specificare, però, che "*i poteri istruttori possono essere esercitati d'ufficio solo nei casi in cui esista una situazione di oggettiva incertezza sui fatti rilevanti per la decisione, per integrare gli elementi di prova forniti dalle parti o quando per la parte sia impossibile o alquanto difficile fornire la prova richiesta, ma non anche quando le risultanze probatorie già agli atti impongano una determinata soluzione della lite*[195]". La disposizione d'ufficio per l'acquisizione testimoniale da parte della Corte di Giustizia Tributaria, quindi, non deve andare a sopperire le carenze probatorie deputabili all'inerzia delle parti[196]. Questa visione appare coerente con la riforma relativa all'articolo 7, comma 5 – *bis*, del Decreto Legislativo 546/1992, in merito all'onere della prova, come modificato dalla Legge n. 130 del 31 agosto 2022.

Nel caso in cui la parte interessata non formuli l'istanza nel primo grado del processo, è previsto che possa farlo in appello, così come dettato dall'articolo 58, primo comma, del Decreto Legislativo n. 546/1992, a condizione però che dimostri di non averla potuta fornire nella precedente fase per causa a lui non imputabile oppure nel caso in cui il giudice la ritenga necessaria per la decisione finale in merito alla controversia.

[195] S. Zagà, *La "nuova" prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario*, in "Diritto e Pratica Tributaria", n. 6, 1 novembre 2022, pag. 2142.

[196] *Ex multis*, Cass., 31 luglio 2020, n. 16476; Cass., 24 febbraio 2020, n. 4762; Cass., 19 gennaio 2010, n. 725.

Nello specifico, la prova testimoniale va assunta con le forme previste dal Codice di procedura civile, all'articolo 257 – *bis*[197], secondo il quale il giudice può assumere la disposizione, chiedendo al teste di fornire, ovviamente per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sulla quale deve essere interrogato. Inoltre, il modello per la testimonianza deve essere predisposto dalla parte che ha richiesto l'utilizzo della prova testimoniale, in conformità agli articoli che ne trattano le modalità e notificando il tutto al testimone.

Il testimone avrà, quindi, l'onere di rispondere ai quesiti, compilando il modello[198] consegnatogli in ogni sua parte[199] e sottoscrivendo la disposizione, con firma autenticata[200] su ciascuna delle facciate oggetto di testimonianza. Qualora non dovesse essere in grado di

[197] Parte della dottrina sostiene che la "nuova" prova testimoniale altro non sia che la trasformazione delle già presenti dichiarazioni di terzi, dove il Legislatore ha, semplicemente, attribuito ad esse una "veste formale", facendo passare però l'operazione come l'introduzione di un nuovo mezzo probatorio. La "veste formale" consterebbe nelle forme previste dall'articolo 257 – *bis* del Codice di procedura civile. Ovviamente, la formalizzazione di ciò ha permesso di rendere il "nuovo" strumento di prova più "forte" rispetto al limitato potere che avevano le dichiarazioni di terzi assunte in forma libera. Seguendo questa visione, appare poco sensato definire la testimonianza come prova "straordinaria", ammettendola solo in assenza di altri mezzi istruttori, rappresentando nel concreto, la semplice tipizzazione di uno strumento probatorio già presente e normalmente utilizzato nel processo tributario.

[198] Il modello attualmente previsto per le testimonianze scritte, all'interno dell'ambito civilistico, e le istruzioni relative alla compilazione sono contenute nell'articolo 103 – *bis* delle Disposizioni di attuazione del Codice di procedura civile e nel Decreto del Ministero della Giustizia del 17 febbraio 2010. Per quanto concerne l'ambito tributario, non è stato fatto riferimento alcuno ad un modello di testimonianza specifico. A tal proposito, è stato richiesto al Ministero dell'Economia e delle Finanze un chiarimento in merito e se, quindi, possa essere utilizzato il modello previsto in ambito civilistico. Il MEF ha evidenziato che, il richiamo alle forme previste dall'articolo 257 – *bis* e la previsione di cui all'articolo 1 del D. Lgs. 546/1992, comportano l'estensione degli stessi adempimenti e dei medesimi obblighi previsti nel processo civile, anche al procedimento tributario. Ciò comportando che il D. M. del 17 febbraio 2010, sia applicabile anche al comparto tributario, con le opportune modifiche, quali, ad esempio, i riferimenti alla Corte di Giustizia Tributaria adita.

[199] Al termine di ogni risposta deve essere apposta "di seguito e senza lasciare spazi vuoti, la sottoscrizione del testimone". Nel caso in cui dovesse mancare la sottoscrizione, la testimonianza sarà viziata da nullità.

[200] Il soggetto deputato ad autenticare la firma apposta sul modello presentato dal testimone si può rinvenire, sotto esplicito riferimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze all'articolo 9, primo comma del Decreto Legislativo n. 546/1992, nel segretario della Corte di Giustizia Tributaria (al pari di quanto svolto dai cancellieri, all'interno dell'ordinamento ordinario). Inoltre, viene disposto che l'autentica delle sottoscrizioni è gratuita ed esente da imposta di bollo o da ogni altri diritto.

rispondere ad alcuni dei quesiti elencati nel modello, dovrà precisarlo, indicando la motivazione in base alla quale non riesce a fornire una risposta adeguata. Completato il modello, il teste deve spedire il tutto, in busta chiusa, con plico raccomandato oppure consegnarlo alla cancelleria del giudice[201]. La Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria, una volta ricevuto il plico avrà l'onere di caricare il documento nel fascicolo processuale telematico, conservando, al contempo, il documento cartaceo[202]. Inoltre, il testimone ha la possibilità di avvalersi della facoltà di astensione[203], ciò nonostante, egli conserva l'obbligo di compilare il modello della testimonianza indicando le proprie generalità e i motivi sottesi all'astensione stessa. Nel caso in cui, il teste si macchi di mancata comparizione senza giustificato motivo, è prevista una sanzione pecuniaria dal valore ricompreso tra i 100 e i 1.000 Euro. Se, nuovamente, dovesse non comparire, sempre senza giustificato motivo, il giudice può disporre l'accompagnamento del testimone in udienza, condannandolo al pagamento di una sanzione compresa tra i 200 e i 1.000 Euro. Con riferimento ai profili penalistici, risulta importante dire che la "nuova" prova testimoniale subisce il medesimo impianto sanzionatorio del rito ordinario, per quanto concerne il reato di falsa testimonianza[204].

Qualora le risposte date dal teste appaiano ambigue, contraddittorie, incomplete o poco chiare, è previsto che la Corte possa disporre di chiamare il testimone a deporre oralmente relativamente a quei quesiti. Ciò viene previsto anche nei casi in cui il giudice sospetti dell'attendibilità del teste o della veridicità della deposizione resa per iscritto. Questa tipologia di intervento è stata prevista per andare ad ovviare all'eventuale inutilizzabilità delle dichiarazioni rese, colmandone l'incompletezza o l'ambiguità. Tale potere "integrativo" e "correttivo" del giudice costituirebbe, quindi, una importante forma di controllo sul contenuto e sulla validità delle testimonianze rese, da guardarsi con negatività, ma che viene compensato

[201] Si riterrebbe opportuna l'introduzione della possibilità di inviare la testimonianza telematicamente, in coerenza con la volontà del Legislatore di rendere il processo tributario sempre più telematico.

[202] La conservazione del documento cartaceo sarà, probabilmente, oggetto di future disposizioni del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

[203] Art. 249, Codice di procedura civile. Si citano, inoltre, anche gli articoli 200, 201 e 202 del medesimo corpo normativo.

[204] Art. 372, Codice Penale: "*Chiunque, deponendo come testimone innanzi all'Autorità Giudiziaria o alla Corte Penale Internazionale, afferma il falso o nega il vero, ovvero tace, in tutto o in parte, ciò che sa intorno ai fatti sui quali è interrogato, è punito con la reclusione da due a sei anni*".

dalla così possibile assicurazione di completezza ed effettività del contraddittorio tra le parti[205].

Tuttavia, una parte, seppur minoritaria, della dottrina non ha visto di buon occhio l'introduzione della prova testimoniale all'interno del processo tributario. La critica non ruota attorno alla specifica ammissione di detta prova all'interno del rito tributario nello specifico, ma più in generale, all'utilizzabilità della testimonianza all'interno di tutte le varie tipologie di processo, quali, ad esempio, quello civile o penale. Gli esperti facenti parte di questa corrente di pensiero, sostengono, infatti, che il divieto di cui all'articolo 7, del Decreto Legislativo 546/1992, nella sua forma pre riforma, non costituisse una limitazione ai poteri istruttori del Giudice Tributario, ma anzi, veniva considerata in relazione a "*una disciplina che risente dell'ancestrale inquadramento dell'informazione dei terzi nell'ambito della prova legale, che vincola il giudice e ne condiziona, più o meno, il libero convincimento, in netta contrapposizione con l'evoluzione dei tempi, che dovrebbe, conclusivamente, portare all'eliminazione della prova testimoniale tipica persino dall'ambito del processo civile*"[206].

Questa opinione, se correttamente integrata con la corrente maggioritaria, che invece, vede positivamente l'ingresso della prova testimoniale, può condurre a risultati efficaci, relativamente all'utilizzo stesso, in sede di processo, del mezzo di prova in esame. Infatti, ponendo come base la considerazione positiva della trattazione della prova testimoniale come prova tipica, allo stesso modo essa non dovrebbe essere vista come prova legale tipica (che vincola il convincimento del Giudice, che deve attenersi alle risultanze della prova offerta), ma come prova che il Giudice deve valutare secondo il suo prudente apprezzamento[207].

Secondo una ristretta parte della dottrina, la riforma avrebbe reso accettabile anche la prova testimoniale orale, oltre a quella scritta. Infatti, come noto, i giudici tributari "applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del Codice di procedura civile", e si ricorda che il Codice di procedura civile accetta ed

[205] M. Antonini e P. Piantavigna, *La valenza delle dichiarazioni dei terzi nella nuova istruzione probatoria*, in "Corriere Tributario, n. 2, 1 febbraio 2023, pag. 140.

[206] C. Glendi, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in "Editoriale di GT – Rivista Giuridica Tributaria", n. 9, 2007, pag. 741.

[207] Art. 116, Codice di procedura civile.

ammette entrambe le forme della prova testimoniale. Infatti, il secondo periodo del comma modificato dalla riforma agostana, porrebbe i limiti alla testimonianza scritta, senza però intaccare la possibilità di poter utilizzare anche quella orale. Tale visione, sicuramente suggestiva, appare però non condivisa dalla maggioranza della dottrina[208], che non vede in questa lettura, il medesimo spirito utilizzato dal Legislatore, che sembra, al contrario, ammettere la prova testimoniale limitatamente alla forma scritta[209] e tenendo conto del fatto che, durante la predisposizione del disegno di legge, mai si parlò di testimonianza orale, non potendo attribuire, dunque, alcuna volontà in merito al suo inserimento al Legislatore[210].

3.2.6 La testimonianza scritta: la "veste formale" delle dichiarazioni dei terzi

Le dichiarazioni dei terzi, fino alla riforma avvenuta con la Legge 130 del 31 agosto 2022, era considerata una prova atipica, a mero valore indiziario, inserita nell'ordinamento tributario per sopperire alla mancanza della prova testimoniale, così come disposto dal divieto previsto dall'articolo 7 del Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546, nella sua versione ante riforma.

Nel sistema antecedente alla riforma, pertanto, l'utilizzabilità e l'ammissibilità[211] delle dichiarazioni dei terzi all'interno del procedimento tributario, trovavano un bilanciamento nel fatto che costituivano una prova atipica, dal valore meramente indiziario, che potevano

[208] M. Conigliaro, *Cade il divieto di prova testimoniale nel rito tributario: un passo avanti verso il giusto processo*, in "Il fisco", n. 40, 24 ottobre 2022, pag. 3812.

[209] Se si desse per ammissibile l'opinione minoritaria circa la possibilità di utilizzare anche la testimonianza orale, si arriverebbe al paradosso secondo il quale il Legislatore avrebbe, senza alcun motivo logico, limitato chiaramente l'utilizzo della testimonianza scritta, dettando specifici limiti inerenti alla specialità del processo tributario, mentre, per assurdo, nulla avrebbe detto relativamente alla testimonianza orale in connessione col rito tributario, delegandone i limiti al Codice di procedura civile.

[210] Oltre a quanto appena specificato, un altro elemento utile a comprendere l'assurdità della tesi in merito alla possibile utilizzazione della prova orale, consta anche nelle caratteristiche (già descritte più volte in questo elaborato) documentali e cartolari tipiche del rito tributario, che quindi, mal si concilierebbero con un mezzo di prova basato sulla oralità.

[211] S. Muleo, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto d verificazione: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in "Rassegna Tributaria", n. 6, 2002, pag. 1989.

concorrere a formare, solo unitamente ad altri elementi di prova, il convincimento del giudice[212].

Con l'introduzione della prova testimoniale scritta, all'interno del processo tributario, risulta ovvio chiedersi quali siano i rapporti tra tale mezzo probatorio tipico e le sempre esistite dichiarazioni dei terzi. Infatti, il dubbio sorto tra gli esperti della materia è se il nuovo mezzo probatorio ammesso voglia rimpiazzare le informative orali provenienti dai terzi, oppure, se costituisca una semplice alternativa alle dichiarazioni dei terzi ed un semplice strumento di prova aggiuntivo, rispetto a quelli già presenti nell'ordinamento.

A parere della maggioranza della dottrina, la nuova prova testimoniale non andrebbe a sostituire le dichiarazioni dei terzi, che in quanto prove atipiche, potranno continuare ad essere utilizzate dalle parti per sostenere le rispettive tesi, come da sempre previsto, anche ante riforma.

Questo alla luce del fatto che, i presupposti alla base delle due diverse tipologie di mezzi di prova sono differenti: mentre la testimonianza scritta è legata alla decisione del giudice in merito alla "necessità" del suo utilizzo ai fini della decisione, le dichiarazioni dei terzi possono essere portate in forma documentale e prodotte in giudizio dalle parti, anche se non si riveleranno rilevanti ai fini istruttori.

Inoltre, per poter valutare la valenza probatoria delle dichiarazioni dei terzi in luce alla recente riforma, è necessario guardare anche all'appena introdotto articolo 7, comma 5 – *bis*, del Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546. Il Legislatore, avendo inserito la disposizione per cui "l'Amministrazione Finanziaria prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato", e per cui il giudice deve "fonda[re] la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio" e "annulla[re] l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni", dimostra la volontà di

[212] Cass., ord. 13 settembre 2018, n. 22349; Id., ord. 16 marzo 2018, n. 6616.

ridimensionare l'efficacia delle dichiarazioni dei terzi, rendendo ancora più fragili le contestazioni basate esclusivamente su questa tipologia probatoria[213].

Cercando una connessione tra dichiarazioni di terzi e prova testimoniale scritta, non si può non specificare come, il Legislatore, con l'introduzione del nuovo mezzo probatorio, abbia voluto dare una "veste formale" alle dichiarazioni del terzo. Da ciò si comprende come, le informazioni scritte di terzi, se assunte in forma non libera, ma con le forme ora previste dall'articolo 257 – *bis*, del Codice di procedura civile, perdono la caratteristica di prova atipica, per entrare a pieno titolo in quella di prova tipica. Le conseguenze a ciò appaiono ovvie: in questo modo, alla testimonianza è stato attribuito un valore probatorio più forte rispetto a quello che era sempre stato affibbiato alle dichiarazioni di terzi, assunte in forma libera. Tuttavia, nonostante la maggiore forza probatoria attribuita alla testimonianza scritta, in contrapposizione all'indebolimento delle dichiarazioni scritte, ciò non comporta la loro eliminazione dall'impianto probatorio tributario, infatti, rimane in capo alle parti la possibilità di poter portare in giudizio dichiarazioni e informazioni scritte di terzi, senza seguire le forme prescritte dall'articolo 257 – *bis* del Codice di procedura civile.

La testimonianza, dopo aver fatto tali considerazioni, non deve apparire un "rivoluzionario" mezzo di prova, dal carattere "straordinario", ma la semplice "tipizzazione" di un elemento di prova atipico, rappresentato, prima della riforma, dalle dichiarazioni dei terzi che, come esplicitato, trovavano già da tempo[214] il loro ingresso all'interno del processo tributario. Ciò fa comprendere come, qualora il giudice non dovesse ammettere la prova testimoniale scritta, perché non ritenuta "necessaria", ai fini della decisione, si potrebbe comunque introdurre l'informazione facendola entrare nel processo come una dichiarazione di terzi, dal mero valore indiziario, e non facente quindi, piena prova, ma permettendo comunque il suo ingresso.

Da ciò discende un primo elemento contradditorio all'interno del raggio d'azione della prova testimoniale, relegata per forza ai caratteri di "necessità" e "rilevanza" previsti: se risulta così semplice aggirare il divieto del giudice, che non ha rinvenuto i suddetti caratteri, facendo

[213] M. Ligrani e P. Saggese, *L'onere della prova nel processo tributario, a seguito della Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Documento di ricerca della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 14 dicembre 2022.

[214] D. P. R., 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 1. L'autorizzazione di tale elemento probatorio appare solo implicitamente autorizzato, e non in maniera esplicita, come appare per le altre tipologie probatorie.

entrare in processo la medesima informazione, ma sotto la forma della prova atipica delle dichiarazioni dei terzi, non avrebbe più senso ampliare, semplicemente, il perimetro di ammissibilità della prova testimoniale? Fintanto che il Legislatore non deciderà, però, di allargare suddetto perimetro, le dichiarazioni dei terzi manterranno il medesimo potere che avevano ante riforma, ovvero quello meramente indiziario, continuando ad entrare all'interno del processo attraverso le verbalizzazioni dei Funzionari dell'Amministrazione Finanziaria, in ordine alle motivazioni sottese al provvedimento impugnato o acquisite mediante la presentazione del verbale di costatazione, allegato al provvedimento stesso.

In conclusione, l'assunzione delle informazioni rese dai terzi nella forma prevista dall'articolo 257 – *bis* del Codice di Procedura Civile, attribuisce alla "neonata" prova testimoniale un peso probatorio maggiore, rispetto a quanto non avvenisse precedentemente alla riforma alle semplici dichiarazioni di terzi, ma non sufficiente a trasformare tale mezzo probatorio in prova legale, utile a vincolare il convincimento del Giudice. Infatti, se da un lato abbiamo le dichiarazioni dei terzi assunte in forma libera, con valore meramente indiziario, utili a formare il libero convincimento del giudice solo unitamente ad altre risultanze probatorie[215], dall'altro si hanno le informazioni dei terzi assunte secondo l'articolo 257 – *bis*, che le trasforma così in testimonianze, e che rappresentano a tutti gli effetti degli elementi di prova, che pur non richiedendo elementi di riscontro esterni, non vincolano, da sole, il convincimento del giudice che le dovrà valutare secondo il suo libero apprezzamento.

Il confronto appena fatto appare di notevole importanza, perché permette di comprendere come la "nuova" prova testimoniale introdotta nel 2022 nell'ordinamento tributario, veda la caratteristica di "novità" solo in riferimento alla forma con cui viene assunta. Per il resto si colloca in totale continuità con la disciplina dei mezzi di prova già ammissibili, anche ante riforma del 16 settembre 2022, non alterando minimamente il carattere puramente documentale e cartolare tipico del processo tributario.

A conclusione di questo confronto, per completezza, si cita il parere opposto di una parte minoritaria della dottrina, che vede la considerazione delle dichiarazioni dei terzi in maniera

[215] Si ricorda la possibilità, da parte delle dichiarazioni dei terzi, di fondare la decisione della lite se rafforzate da ulteriori elementi, anche a carattere indiziario, se caratterizzati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

diametralmente opposta rispetto a quella fino ad ora illustrato. Infatti, tale minoranza ritiene che la dichiarazione dei terzi, a seguito dell'introduzione della prova testimoniale scritta, non rivesta più alcuna rilevanza, non essendovi più spazio per una dichiarazione non recante le caratteristiche indicate dall'articolo 257 – *bis*. Dunque, tale mezzo di prova ha perso, a seguito della riforma, qualsiasi efficacia probatoria, comportando l'eliminazione della possibilità di ammetterla in sede di processo tributario.

3.2.7 Processo tributario e processo civile: il loro rapporto a seguito della riforma

La differenza tra i due procedimenti, trattata anche nel capitolo precedente, a seguito dell'introduzione della Legge n. 130, del 31 agosto 2022, vede un avvicinamento ulteriore dei due processi, già prima della riforma, estremamente vicini.

L'introduzione della prova testimoniale, all'interno del processo tributario, ha permesso di mettere a tacere le forti critiche della dottrina, che lamentavano da anni un forte squilibrio tra i due riti.

L'ingresso della prova testimoniale scritta nelle due tipologie di processo, tuttavia, non è basata sulle stesse situazioni di partenza: nel rito tributario, infatti, l'introduzione della testimonianza in forma scritta rappresenta la possibilità di utilizzare un nuovo mezzo di prova, non previsto precedentemente; nel rito ordinario, invece, tale mezzo probatorio, con l'introduzione dell'articolo 257 - *bis* del Codice di procedura civile, risalente al 2009, costituiva, semplicemente, una differente modalità di assunzione[216] della prova testimoniale, già ammessa *ex* articolo 244 del Codice di procedura civile. Le motivazioni sottese all'ingresso di questa prova nei due regimi processuali sono, quindi, diverse tra loro: da una parte, in ambito tributario, si aveva l'esigenza di riequilibrare le armi processuali in capo alle parti, al contrario, nel rito ordinario, l'ammissione della testimonianza scritta era dettata dalla volontà di ispirarsi e di seguire il modello anglosassone in merito all'istituto denominato *affidavit*[217], il cui scopo

[216] F. Corsini, *La prova testimoniale assunta in forma scritta*, in "Rivista di Diritto Processuale" n. 4, 1 luglio 2010, pag. 856.

[217] A. De Vita, *Voce Affidavit*, in "Digesto Discipline Privatistiche - Sezione Civile", I, Torino, 1987, spec. pagg. 167 e 169, definisce la voce come: "un'attestazione o una dichiarazione scritta, resa volontariamente da una

era quello di ottenere, nell'ambito del processo civile, un risparmio dell'attività giurisdizionale, oltre che di un suo cambiamento, con riguardo alle modalità di assunzione tradizionale della testimonianza, che prevedeva l'audizione del teste durante l'udienza.

Dal punto di vista giuridico, appare interessante mettere in luce una differenza tra le due normative, che nonostante consti in un piccolo inciso, rende l'applicazione delle due prove ben diverse. Nell'articolo 257 – *bis* del Codice di procedura civile, infatti, è presente, al primo comma, la dicitura "con accordo delle parti". Tale disposizione appare assente nel quarto comma, dell'articolo 7, del Decreto Legislativo n. 546/1992, che ammette l'utilizzo della prova testimoniale anche senza l'accordo delle parti, rendendone maggiore la fruibilità e non relegando la prova stessa ad una posizione residuale, come fatto, invece, dalla giurisdizione ordinaria. Questa differenza, si può anche leggere alla luce del fatto che, il Legislatore ha voluto cercare di mantenere quel concetto di specialità della materia tributaria che più volte ha ribadito nel corso del tempo, e proprio per tal motivo, non si è limitato a prevedere la mera e totale applicazione dell'artico 257 – *bis* del Codice di procedura civile, ma per distinguerne l'autonomia, ne ha solo fatto un richiamo, stabilendo poi le differenze sopracitate, che distinguono le due disposizioni in materia di testimonianza scritta[218].

parte (*deponent* o *affiant*), di regola sotto il vincolo del giuramento, a fini giudiziali o extragiudiziali, davanti a un soggetto competente per legge a riceverla".

[218] A. Russo, *Prova testimoniale scritta: distinzioni tra processo tributario e processo civile*, in "Il fisco", n. 5, 6 febbraio 2023, pag. 451.

CONCLUSIONI

Con questa tesi si è cercato di spiegare, nel modo più completo possibile, le considerazioni, ma soprattutto, gli sviluppi che si sono avuti con riferimento alla prova testimoniale, in quanto mezzo di prova all'interno del processo tributario.

Il tema attorno al quale ruota l'intero elaborato, consta nella riforma intervenuta nell'agosto del 2022, che ha completamente rivoluzionato il comparto tributario, andando a modificare anche le disposizioni in merito alla testimonianza, generando un vero e proprio rinnovamento dei mezzi probatori esperibili in processo.

Entrando nello specifico di quanto effettivamente trattato in questa tesi, l'argomento è stato sviluppato partendo dai pilatri teorici del processo tributario, illustrando tutti quei principi fondamentali che caratterizzano tale tipologia processuale, e che permettono, dunque, di porre le basi corrette atte a comprendere quel che verrà spiegato nei capitoli a venire. Infatti, la comprensione degli istituti principali, quali la composizione delle Corti di giustizia tributaria, il perimetro della giurisdizione affidata a tal comparto del diritto, o ancora, le parti in processo e l'onere a loro carico, permette di addentrarsi con maggior facilità all'interno dell'ambito probatorio del processo tributario, riuscendo ad arrivare alla piena comprensione dei limiti e dei divieti posti in essere.

Si entra così nella seconda parte dell'elaborato, che focalizzandosi principalmente sulla prova testimoniale, tenta di delineare tutte le conseguenze che derivavano dal divieto, precedentemente previsto dall'articolo 7 del Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546, integrando anche, oltre alla ovvia trattazione teorica della normativa, anche i pareri, per lo più negativi, della dottrina ed inserendo anche quelle che furono le proposte degli esperti in materia, che risultano ancor più interessanti da illustrare, tenendo conto di quelle che saranno le modificazioni a seguito della riforma del 2022.

Si entra così nel terzo, e ultimo, capitolo dell'elaborato, che tratta, nella sua parte iniziale, in maniera generale, l'intera riforma per quanto ha riguardato il comparto processual-tributario e solo successivamente, nella sua seconda parte, l'eliminazione del divieto pocanzi nominato, le conseguenze che ciò ha prodotto a livello di onere probatorio e soprattutto, i pareri della

dottrina, che risultano essere sempre estremamente importanti per analizzare la bontà delle riforme poste in essere dal Legislatore.

Conclusa questa seppur breve premessa, appare logico poter ora trarre le naturali conclusioni in merito all'argomento oggetto di trattazione nel suddetto elaborato.

L'esistenza del divieto all'utilizzazione della prova testimoniale all'interno del processo tributario è sempre stata vista con ostilità dalla dottrina che, pur condividendo le perplessità in merito al suo ingresso nel processo tributario, in quanto non dotata di quelle caratteristiche prettamente documentali e cartolari, tipicizzanti invece l'intera tipologia processuale, e concordando sul fatto che la sua ammissione non fosse sempre estremamente necessaria al raggiungimento della risoluzione della controversia, potendo questa raggiungersi, nella maggior parte dei casi, anche prescindendo dall'utilizzo della testimonianza, non era ritenuto però opportuno, né legittimo il mantenimento del divieto assoluto medesimo.

Infatti, la caleidoscopica realtà, comportante una varietà pressoché illimitata di casi possibili, poteva esigere, in talune situazioni, il bisogno della prova per teste, la quale mancanza, avrebbe provocato una menomazione al diritto alla difesa, che nel nostro ordinamento, si ricorda essere costituzionalmente riconosciuto. Nelle situazioni estreme, in cui non fosse esistito altro rimedio che l'utilizzo della prova testimoniale per arrivare alla corretta risoluzione della lite, impedirne l'utilizzo, configurava una palese violazione degli articoli 24 e 111 della Costituzione.

Tenendo conto di tutte le considerazioni fatte sin qui, anche all'interno del relativo capitolo, la dottrina suggeriva al Legislatore una vera e propria rivoluzione del comparto tributario, comprendendo, ovviamente, al suo interno anche l'introduzione della prova testimoniale, che per ben adeguarsi alle peculiari caratteristiche del processo tributario, avrebbe potuto constare in una introduzione non totale, ma a discrezione del giudice, su istanza di parte, che avrebbe potuto ammetterla solo in casi di necessità, adeguatamente motivati. Un'introduzione di questo tipo avrebbe evitato il completo stravolgimento della struttura della materia, ma garantendo in questo modo i diritti costituzionalmente riconosciuti, in tema di pieno diritto alla difesa di giusto processo, ed evitando, al contempo, l'abuso dell'utilizzo della prova testimoniale.

Ovviamente, nonostante gli ovvi passi avanti che con l'introduzione della prova testimoniale avrebbe fatto l'intero comparto processual-tributario, passando finalmente da una posizione di *fanalino di coda* del diritto, a una posizione di parità processuale, non si deve mancare di tenere a conto anche i limiti e le annose questioni giudiziarie che l'ingresso del suddetto mezzo probatorio avrebbe comportato, a detta della dottrina.

Per quanto concerne la riforma nel suo complesso, appare chiaro come la Legge n. 130, del 31 agosto 2022, presenti, dunque, numerosi aspetti positivi, che si concretizzano, ad esempio, nella già citata introduzione della prova testimoniale, ma anche nell'introduzione delle udienze da remoto, o ancora, la riduzione dei tempi per la trattazione delle istanze cautelari. Tuttavia, risulta fondamentale dire che, nonostante sia apprezzabile lo sforzo del Legislatore di portare a compimento una riforma atta a toccare la maggior parte dei punti chiave richiesti da anni dalla dottrina, essa non risulta completamente soddisfacente, poiché da una lettura più attenta, emergono contraddizioni e lacune normative, che nel tempo, potrebbero generare problemi in relazione alla sua operatività. Inoltre, alla ventata di innovazione apportata dalla Legge sopracitata, si assiste anche a delle limitazioni a tale spinta innovativa.

Un esempio a sostegno di quanto appena illustrato, appare essere la mancanza totale di un aggiornamento in merito alla digitalizzazione delle norme del Decreto Legislativo n. 546/1992, in considerazione dell'introdotta obbligatorietà del processo tributario telematico. Infatti, il Legislatore, avendo deciso di prevedere, entro determinati limiti, la presenza delle udienze da remoto, avrebbe dovuto operare, coerentemente, una modifica anche di tutte quelle norme, presenti nel Decreto Legislativo pocanzi citato, atta ad eliminare tutti quei riferimenti al tradizionale giudizio cartaceo, diventati, a seguito della riforma, obsoleti.

Un altro esempio, inerente con quanto trattato fino ad ora, risulta essere la grande quantità di dubbi sorti con l'introduzione della prova testimoniale in merito al suo concreto utilizzo da parte del contribuente, dati i rigidi limiti introdotti dal Legislatore per quanto concerne la sua assunzione in processo. Infatti, il Legislatore ritenendo probabilmente non sufficientemente maturo il processo tributario, ha limitato l'utilizzo di tale prova, sia dal punto di vista delle modalità di assunzione, sia sotto il profilo della sua effettiva necessità di utilizzazione in ogni singolo e specifico processo. Tali criticità potrebbero, infatti, scoraggiare l'utilizzo della prova medesima, e anche qualora il contribuente decidesse di voler utilizzare tale mezzo probatorio,

la sua assunzione in processo sarebbe condizionata agli ampi margini di discrezionalità attribuiti alle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.

Risulta importante dire, però, che nonostante le criticità emerse, la riforma messa in atto seguendo la spinta posta in essere dal Programma Nazionale di Ripresa e Resilienza, sia comunque da considerarsi positiva, essendo essa un iniziale viatico per attuare e portare a compimento una riforma da più parti desiderata. Nel complesso, infatti, la riforma per come è stata definita, risulta essere in grado di consentire l'avvio di una nuova stagione del diritto processual-tributario. I difetti presenti, ovvi in una riforma così vasta e pregnante dell'intero comparto tributario, verranno sanati nel tempo e chiariti da un ermeneutico lavoro da parte della giurisprudenza e della dottrina, con la pazienza necessaria per delucidazioni di questo tipo, oppure attraverso un intervento chiarificatore da parte del Legislatore stesso. Di conseguenza, ovvia appare essere la considerazione per cui, i pareri negativi, come ogni riforma che si rispetti, saranno sempre presenti, a prescindere dall'effettiva bontà delle modificazioni poste in essere.

L'auspicio che gli esperti del settore si augurano è che tale riforma riesca, davvero, a migliorare la qualità delle sentenze, il tutto in tempi più ridotti del passato, in coerenza con la necessità di un giudizio tempestivo, richiesto da privati ed imprese.

In conclusione, tanta strada è stata fatta grazie all'introduzione di questa corposa riforma, permettendo di dare vita a molte delle richieste fatte dalla dottrina in questi ultimi anni, ponendo, finalmente, le basi per quello che potrà definirsi, nel tempo, un processo effettivamente "giusto". Sicuramente, altrettanta strada è ancora da fare, le riforme da porre in essere e le perplessità della dottrina sono ancora molte, ma con i naturali aggiornamenti che nel tempo verranno integrati, si potrà arrivare a quella tanto agognata riforma tributaria di qualità che per numerosi anni si è desiderata.

BIBLIOGRAFIA

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.

AMBROSETTI E. M., *Il ricorso nel diritto tributario*, CEDAM, Padova, 1999, pag. 176.

ANDRIOLI V., *Giuramento*, pag. 944.

ANTICO G., *L'impossibile superamento del divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in "Il fisco", n. 27, 6 luglio 2015, pag. 2664.

ANTONINI M. e PIANTAVIGNA P., *La valenza delle dichiarazioni dei terzi nella nuova istruzione probatoria*, in "Corriere Tributario", n. 2, 1 febbraio 2023, pag. 140.

ARE C., *L'onere della prova nel processo tributario: per la Cassazione nihil sub sole novi*, in "Il fisco", n. 47- 48, 12 dicembre 2022, pag. 4573.

ATTARDI C., DAL CORSO G., NOBILE L., RENDA A. e STANCATI S., *La riforma introduce la prova testimoniale nel processo tributario*, in "IPSOA Quotidiano", 5 ottobre 2022.

ATTARDI C., DAL CORSO G., NOBILE L., RENDA A. e STANCATI S., *Riforma della giustizia tributaria: le principali novità del disegno di legge*, in "IPSOA Quotidiano", 26 maggio 2022.

BARGAGLI M., *Le prove irritualmente acquisite non valgono nel processo tributario*, in "Euroconference News", 27 settembre 2022.

BATTISTONI FERRARA F., *Processo tributario, riflessioni sulla prova*, in "Diritto e Pratica Tributaria", 1983, I, pagg. 1628 e ss.

BORGOGLIO A., *Dichiarazioni di terzi utilizzabili a favore del contribuente*, in "Il fisco", n. 15, 16 aprile 2018, pag. 1484.

BORGOGLIO A., *La dichiarazione di terzi deve essere valutata come prova contraria all'accertamento bancario*, in "Il fisco", n. 26, 29 giugno 2020, pag. 2576.

BORGOGLIO A., *Le dichiarazioni rilevano per provare l'esistenza delle operazioni contestate dal Fisco*, in "Il fisco", n. 42, 11 novembre 2019, pag. 4077.

BORSARI R., *Processo penale e presunzioni tributarie. Il punto sul dibattito giurisprudenziale*, in "Rassegna Tributaria", n. 4, 1 ottobre 2021, p. 1086.

BUCCISANO A. e FERLAZZI NATOLI L., *Contributo allo studio del processo tributario penale*, Messina, Edas, 1997, pag. 38.

BUSCEMA A. e DI GIACOMO E., *Il processo tributario. Aspetti problematici e strategia processuali*, Giuffrè, Milano, 2004, pag. 60.

BUSCEMA I., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, in "Azienditalia", n. 11, 1 novembre 2022, pag. 1737.

CALAMANDREI P., *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936.

CAPOLUPO S., *Crisi del doppio binario e ritorno alla pregiudiziale tributaria*, in "Il fisco", n. 37, 2 ottobre 2017, pag. 3546.

CAPOLUPO S., *Ripartizione dell'onere della prova*, in "Il fisco", n. 45, 3 dicembre 2018, pag. 4351.

CAPOLUPO S., *Utilizzo delle dichiarazioni di terzi: occorre una revisione normativa*, in "Il fisco", n. 17, 30 aprile 2018, pag. 1649.

CARINCI A., *Nuovo onere della prova con poche variazioni per la giurisprudenza*, in "Eutekne", 4 novembre 2022, pag. 2.

CARINCI A., *Riflessioni a caldo sulla riforma della giustizia tributaria, in vista del suo (auspicato) avvio*, in "Il fisco", n. 13, 29 marzo 2021, pag. 1207.

CARNELUTTI F., *Diritto e processo*, pag. 263.

COCCIUFA M. e MORINO T., *Le novità del processo tributario*, in "Pratica Fiscale e Professionale", n. 37, 3 ottobre 2022, pag. 14.

COMELLI A., *Dichiarazioni di terzi, inammissibilità della prova testimoniale e presunzioni semplici, ai fini del processo tributario*, in "Corriere Tributario", n. 5, 1 maggio 2019, pag. 434.

COMELLI A., *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice,* in "Diritto e Pratica Tributaria", n. 5, 1 settembre 2019, pag. 2032.

COMELLI A., *Valenza probatoria delle dichiarazioni rese da terzi nel processo tributario*, in "Corriere Tributario", n. 38, 13 ottobre 2014, pag. 2957.

COMOGLIO L. P., *La prova tra procedimento e processo tributario*, in www.odcec.torino.it, pagg. 12 e ss.

CONIGLIARO M., *Cade il divieto di prova testimoniale nel rito tributario: un passo avanti verso il giusto processo*, in "Il fisco", n. 40, 24 ottobre 2022, pag. 3812.

CORRADO L. R., *Giustizia tributaria con "nuova" ripartizione dell'onere della prova*, in "IPSOA Quotidiano", 11 settembre 2022.

CORRADO L. R., *Riforma della giustizia tributaria: le novità approvate dal Senato*, in "IPSOA Quotidiano", 5 agosto 2022.

CORRADO L. R., *Riforma della giustizia tributaria: tutte le novità per adeguarsi al PNRR*, in "IPSOA Quotidiano", 2 settembre 2022.

CORSINI F., *La prova testimoniale assunta in forma scritta*, in "Rivista di Diritto Processuale" n. 4, 1 luglio 2010, pag. 856.

DE VITA A., *Voce Affidavit*, in "Digesto Discipline Privatistiche - Sezione Civile", I, Torino, 1987, spec. pagg. 167 e 169.

DELLAPINA M., *Prova testimoniale (con limiti) nel processo tributario*, in "IPSOA Quotidiano", 23 novembre 2022.

DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in "Il fisco", n. 40, 24 ottobre 2022, pag. 3807.

DEOTTO D. e LOVECCHIO L., *L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, in "Il fisco", n. 39, 2022, pag. 3718.

DI NICOLA E., FLORA G., GROSSO C. F., NOBILI M. E PADOVANI T., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari: L. 7 agosto 1982*, Milano, Giuffrè, 1986, pag. 427.

DORIGO S., *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in "Rassegna Tributaria", n. 2, 1 aprile 2017, pag. 436.

DURANTE G., *I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, in "Azienditalia – Finanza e Tributi", n. 8-9, 1 agosto 2015, pag. 699.

FIORENTINO S., *Accertamento tributario, presunzioni gravi, precise e concordanti e valore delle dichiarazioni rese da terzi in processi verbali di constatazione,* in "Rassegna Tributaria", n. 5, 1998, pag. 1430.

FORMICA P. e GUARNACCIA C., *Riforma del processo tributario: intendimenti apprezzabili, ma istruttoria processuale da migliorare*, in "Il fisco", n. 41, 31 ottobre 2022, pag. 3913.

FORTUNA E., *Il divieto di priva testimoniale e il giusto processo tributario,* in "Fisco", 2007, I, pag. 2715.

GIOVANNINI A., *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2014, pag. 11.

GINEX A., *Processo tributario: sì alla prova testimoniale. Ma a quali condizioni?*, in "Euroconference News", 27 ottobre 2022.

GLENDI C., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in "Diritto e Pratica Tributaria", n. 4, 1 luglio 2022, pag. 1140.

GLENDI C., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in "IPSOA Quotidiano", 24 settembre 2022.

GLENDI C., *Procedimenti cautelari*, voce dell'Enciclopedia Giuridica Treccani, vol. agg. VIII, 2000.

GLENDI C., *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in "Editoriale di GT – Rivista Giuridica Tributaria", n. 9, 2007, pag. 741.

GLENDI C., *Prova testimoniale scritta nel processo tributario riformato: quali confini applicativi?*, in "IPSOA Quotidiani", 14 ottobre 2022.

GLENDI C., *Riforma della giustizia tributaria: perché è a rischio di incostituzionalità*, in "IPSOA Quotidiano", 9 luglio 2022.

GORGONI A. e GORGONI S., *Processo tributario, diritto e pratica professionale*, Wolters Kluwer, dicembre 2021, pagg. 22-23.

GORLA V. e VALZ C., *La possibilità di utilizzare la prova testimoniale nel processo tributario*, Nota a sentenza, "Azienda & Fisco", n. 12, 1 dicembre 2011, pag. 57.

LATTANZIO A., *Manuale del processo tributario*, Edizioni Ad Maiora, 2012.

LAUDISA L., *Prova testimoniale (Diritto processuale civile)*, in "Enciclopedia Giuridica", XXIII, Roma, Istituto della Enciclopedia italiana, 1990, pag. 1.

LA ROSA S., *La fase istruttoria nel processo davanti alle Commissioni Tributarie*, in "Bollettino Tributario d'informazioni", 1982, pag. 1263.

LA SCALA A. E., *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in "Rassegna Tributaria", n. 1, 1 gennaio 2012, pag. 90.

LEO M., *Sarà efficientata nell'immediato la giustizia tributaria?*, in "Il fisco", n. 39, 17 ottobre 2022, pag. 3707.

LIGRANI M. e SAGGESE P., *L'onere della prova nel processo tributario, a seguito della Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Documento di ricerca della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 14 dicembre 2022.

LOCONTE S., *Giustizia tributaria: divieto di prova testimoniale da rivedere*, in "IPSOA Quotidiano", 2021.

LOMBARDO L., *Le prove nel processo tributario*, lavoro presentato al Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Sicilia "Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale", Catania, 21 e 22 ottobre 2016.

LUISO F. P., *Giuramento (Diritto Tributario)*, pag. 889.

MANONI E., *Utilizzabilità di dichiarazioni di terzi quale possibile correttivo al divieto i prova testimoniale: quali riflessi sul diritto di difesa?*, in "Il fisco", n. 48, 8 dicembre 2014, pag. 4535.

MARCHESELLI A., *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario,* cit., pagg. 443 e ss.

MARCHESELLI A., *L'indefettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in "Corriere Tributario", n. 22, 2010, pag. 1776.

MECCA S., *Nel processo tributario entra la prova testimoniale scritta*, in "IPSOA Quotidiano", 21 giugno 2022.

MECCA S., *Prova testimoniale scritta: modello civilistico anche nel rito tributario*, in "IPSOA Quotidiano", 7 febbraio 2023.

MECCA S., *Riforma della giustizia tributaria: le norme in vigore dal 16 settembre*, in "IPSOA Quotidiano", 16 settembre 2022.

MELIS G., *Il D.D.L. 'disposizioni in materia di giustizia e processo tributari': una giustizia tributaria sull'orlo del precipizio*, in "Giustizia Insieme", 30 giugno 2022.

MELIS G. e TUNDO F., *Sui giudici tributari la questione chiave è l'indipendenza*, in "Il Sole 24 ore", 30 novembre 2022, pag. 14.

MENTI S., *Utilizzo delle dichiarazioni dei terzi nell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva,* in "Diritto e Pratica Tributaria", 2002, II, pagg. 956 e ss.

MIRARCHI D., *La Corte di cassazione sul nuovo (immutato) onere probatorio*, in "L'IVA", n. 2, 1 febbraio 2023, pag. 40.

MULEO S., *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto d verificazione: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in "Rassegna Tributaria", n. 6, 2002, pag. 1989.

MULEO S., *Le nuove regole sulla prova nel processo tributario*, in "Giustizia Insieme", 20 settembre 2022.

NARDELLI M., *Motivi di impugnazione e dichiarazioni di terzi nel giudizio tributario*, in "Corriere Tributario", n. 10, 12 marzo 2018, pag. 773.

ORSI C., *Manuale di diritto tributario. Istituzioni di diritto tributario, l'applicazione dell'imposta, la disciplina dei singoli tributi, le sanzioni e il contenzioso tributario*, Rep. di San Marino, 2011, pagg. 25 e seguenti.

PASQUINI R., *La prova nel processo tributario*, in "Commercialista Telematico", 30 novembre 2010.

PATIMO R., *Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e tra procedimenti*.

PERRONE T., *Il divieto di testimonianza nel Processo Tributario*, Altalex, 30 gennaio 2021.

PISTOLESI F., *Onere della prova al Fisco in nome di efficienza e trasparenza*, in "Il sole 24 ore", 12 agosto 2022, pag. 15.

PISTOLESI F., *Spazio alla testimonianza scritta ritenuta necessaria dal giudice*, in "Il Sole 24 ore", 11 agosto 2022.

RUSSO A., *Dichiarazioni di terzi inopponibili all'accertamento sintetico*, in "Il fisco", n. 14, 5 aprile 2021, pag. 1385.

RUSSO A., *Prova testimoniale scritta: distinzione tra processo tributario e processo civile*, in "Il fisco", n. 5, 6 febbraio 2023, pag. 451.

RUSSO P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che residua all'usura del tempo*, in "Rassegna Tributaria", n. 2, 2000, pagg. 568 e 574.

SACCHETTO C., *Le prove nel processo tributario: prove illegittimamente acquisite. Casi interni e internazionali*, in "Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive", Torino, 16 gennaio 2015.

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, Cedam, 1990, pag. 291.

SANTORIELLO C., *Utilizzo in sede tributaria di prove e atti del processo penale*, in "Il fisco", n. 3, 17 gennaio 2022, pag. 257.

SASSARA G., *Le dichiarazioni rese da terzi rilevano ai fini presuntivi solo se gravi e precise a prescindere dal numero*, in "Il fisco", n. 24, 13 giugno 2022, pag. 2372.

SCHIAVOLIN R.*, I rapporti tra accertamenti*, pagg. 1262 e ss.

TABET G., *Specialità del giudice e specialità del procedimento nel processo*, in "Giustizia Tributaria", 2008, 4, pag. 690.

TARUFFO M., *Prova testimoniale*, in "Enciclopedia del diritto", XXXVII, pagg. 731-752.

TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in "Rassegna Tributaria", 2006, I, pagg. 47-48.

TESAURO F., *Manuale del Processo Tributario*, G. Giappichelli Editore, Quinta Edizione, 2020.

TESAURO F., *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario,* in "Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze", 1978, II, pagg. 203 e ss.

TUNDO F., *Al vaglio della Consulta le prime questioni di legittimità sulla legge n. 130/2022 – La materia prima della giustizia tributaria e i primi dubbi di costituzionalità*, in "GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria", n. 12, 1 dicembre 2022, pag. 977.

TUNDO F., *L'indipendenza del giudice dipendente del MEF, ossimoro di una riforma che gioca d'azzardo*, in "Giustizia Insieme, 12 luglio 2022.

TURCHI A., *Le parti del processo tributario*, in *Codice commentato dal processo tributario*, a cura di TESAURO F., II Edizione, Milanofiori-Assago, 2016, pag. 192.

VILLANI M., *Giustizia tributaria: la riforma in 10 mosse*, in "IPSOA Quotidiano", 19 marzo 2022.

VILLANI M., *La riforma del Fisco passa attraverso quella della giustizia tributaria*, in "IPSOA Quotidiano", 2021.

VILLANI M., *Mezzi di prova e processo tributario*, in "Tribuna Finanziaria", 4 maggio 2018, n. 4–5.

ZAGA' S., *La "nuova" prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario*, in "Diritto e Pratica Tributaria", n. 6, 1 novembre 2022, pag. 2142.

ZIZZO G., *Il regime delle prove e il giusto processo*, in "Rassegna Tributaria", n. 2, 1 marzo 2013, pag. 475.

GIURISPRUDENZA

Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, 22 giungo 2011, n. 89/16.

Consulta, 27 aprile 1982, n. 88.

Consulta, 15 luglio 1983, n. 247.

Corte EDU, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*.

Corte EDU, 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*.

Corte EDU, 23 novembre 2006, n. 73053.

Corte EDU, 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*.

Corte EDU, 16 giugno 2010, *Belmonte c. Italia*.

Corte EDU, 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*.

Corte di Giustizia Europea, 26 febbraio 2013, n. C-617/10.

Corte Costituzionale, 12 novembre 1976, n. 226.

Corte Costituzionale, 10 gennaio 1991, n. 5.

Corte Costituzionale, 8 luglio 1992, n. 328.

Corte Costituzionale, 20 aprile 1998, n. 144.

Corte Costituzionale, 21 gennaio 2000, n. 18.

Corte Costituzionale, 20 ottobre 2016, n. 227.

Corte di Cassazione, 9 giugno 1990, n. 5628.

Corte di Cassazione, 15 novembre 1991, n. 12220.

Corte di Cassazione, 7 agosto 1993, n. 8569.

Corte di Cassazione, 16 marzo 2001, n. 12314.

Corte di Cassazione, 14 maggio 2003, n. 7445.

Corte di Cassazione, 11 giugno 2004, n. 11170.

Corte di Cassazione, 24 ottobre 2005, n. 20601.

Corte di Cassazione, 11 gennaio 2006, n. 309.

Corte di Cassazione, 13 settembre 2006, n. 19593.

Corte di Cassazione, 29 novembre 2006, n. 703.

Corte di Cassazione, 25 maggio 2007, n. 12271.

Corte di Cassazione, 21 gennaio 2008, n. 1164.

Corte di Cassazione, 19 giugno 2009, n. 14328.

Corte di Cassazione, 14 ottobre 2009, n. 21768.

Corte di Cassazione, 9 dicembre 2009, n. 25713.

Corte di Cassazione, 19 gennaio 2010, n. 725.

Corte di Cassazione, 14 maggio 2010, n. 11785.

Corte di Cassazione, 10 giugno 2011, n. 12763.

Corte di Cassazione, 7 febbraio 2013, n. 2916.

Corte di Cassazione, 15 ottobre 1013, n. 23325.

Corte di Cassazione, 22 maggio 2014, n. 11437.

Corte di Cassazione, 11 giugno 2014, n. 13161.

Corte di Cassazione, 12 giugno 2015, n. 12283.

Corte di Cassazione, 20 gennaio 2016, n. 995.

Corte di Cassazione, 4 giugno 2018, n. 14300.

Corte di Cassazione, 16 marzo 2018, n. 6616.

Corte di Cassazione, 13 settembre 2018, n. 22349.

Corte di Cassazione, 29 novembre 2018, n. 29757.

Corte di Cassazione, 23 dicembre 2019, n. 34397.

Corte di Cassazione, 3 febbraio 2020, n. 2406.

Corte di Cassazione, 24 febbraio 2020, n. 4762.

Corte di Cassazione, 25 febbraio 2020, n. 4982.

Corte di Cassazione, 22 giugno 2020, n. 14960.

Corte di Cassazione, 31 luglio 2020, n. 16476.

Corte di Cassazione, 27 ottobre 2022, n. 31880.

Corte di Cassazione, Relazione sull'anno 2021.

Corte di Cassazione, Sezione Penale, 28 marzo 2013, n. 37434.

Corte di Cassazione, Sezione Penale, 28 marzo 2013, n. 37435.

Corte di Cassazione, Sezione Penale, 8 aprile 2014, n. 20266.

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 22 aprile 2015, n. 8153.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 10 ottobre 1994, n. 8277.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 21 dicembre 1996, n. 11483.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 13 febbraio 1997, n. 1322.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 9 giugno 1997, n. 5138.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 24 ottobre 1997, n. 10456.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 6 febbraio 1998, n. 1278.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 5 maggio 2003, n. 6774.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 15 maggio 2007, n. 1082.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 31 ottobre 2007, n. 16871.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 20 novembre 2007, n. 2401.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 27 gennaio 2010, n. 1623.

Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 13 luglio 2015, n. 14554.

Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, Veneto Venezia, Sez. I, Ord., 31 ottobre 2022.

RIFERIMENTI NORMATIVI

Codice Civile, Regio Decreto, 16 marzo 1942, n. 262.

Codice Penale, Regio Decreto, 19 ottobre 1930, n. 1398.

Codice di Procedura Civile, Regio Decreto, 28 ottobre 1940, n. 1443.

Codice di Procedura Penale, Decreto del Presidente della Repubblica, 22 settembre 1988, n. 447.

Codice Deontologico, Associazione dei magistrati tributari.

Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Individuali.

Costituzione.

Decreto del Direttore Generale delle Finanze, RR46, 11 novembre 2020.

Decreto del Ministero della Giustizia, 17 febbraio 2010.

Decreto del Presidente della Repubblica, 26 ottobre 1972, n. 633.

Decreto del Presidente della Repubblica, 29 settembre 1973, n. 600.

Decreto del Presidente della Repubblica, 10 novembre 1997, n. 441.

Decreto Legislativo, 31 dicembre 1992, n. 545.

Decreto Legislativo, 31 dicembre 1992, n. 546.

Disegno di Legge, 1 giugno 2022, n. 2636.

Legge, 20 marzo 1865, n. 2248.

Legge, 28 dicembre 2001, n. 448.

Legge, 12 novembre 2011, n. 183.

Legge, 27 febbraio 2015, n. 18.

Legge, 31 agosto 2022, n. 130.

Legge Delega, 9 ottobre 1971, n. 825, art. 10, n. 14.

Regio Decreto, 7 agosto 1936, n. 1639.

Regio Decreto, 8 luglio 1937, n. 1517.

Trattato sull'Unione Europea.