

Giustizia tributaria: divieto di prova testimoniale da rivedere

Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM Jean Monnet di Casamassima

Il divieto di prova testimoniale costituisce una caratteristica peculiare del processo tributario. La Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ha proposto una deroga a tale divieto, meglio se inserita nell'ambito di una riforma organica e sistematica che garantisca anche in materia tributaria l'attuazione del giusto processo. Il divieto di prova testimoniale, infatti, si risolve in un pregiudizio del contribuente di dimostrare le sue ragioni e, quindi, in una preclusione del suo diritto di difesa, non più giustificabile con il solo argomento, tautologico, della natura documentale (e, quindi, speciale) del processo tributario.

Il **divieto di prova testimoniale**, come codificato all'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992, trova da sempre la sua ragion d'essere nella considerazione che il **giudizio tributario** è fondato sulla **prova documentale**, con la previsione di presunzioni e di preclusioni dettate dalle disposizioni sancite nelle diverse leggi d'imposta. Il divieto di prova testimoniale attiene, propriamente, la **prova orale** formata nel processo, secondo una rigida ritualità (formulazione di specifici capitoli, giuramento dei testi etc.), ad iniziativa di parte e con valore probatorio pieno.

Per contro, è consentito alle parti portare alla valutazione del giudice dichiarazioni scritte, raccolte fuori e prima del processo e in assenza di contraddittorio. Tali dichiarazioni assumono mero valore indiziario, possono essere contestate dall'altra parte con dichiarazioni contrarie e sono rimesse alla prudente valutazione del giudice, potendo quest'ultimo trarne argomenti di prova.

Prova testimoniale: un divieto non più coerente con le esigenze del giusto processo

La preclusione in commento è stata più volte sottoposta al **vaglio di legittimità costituzionale**, senza tuttavia che ne fosse scalfita o attenuata la portata.

Sintetizzando quelle che sono state le numerose pronunce della Corte Costituzionale, il divieto di prova testimoniale non è idoneo ad integrare la violazione degli articoli 3, 24, 111 Cost., di volta in volta evocate quali parametri di costituzionalità dai giudici rimettenti, posto che:

- (i) non sussiste un principio costituzionale che imponga l'uniformità di rito tra le diverse tipologie di processo;
- (ii) il divieto di prova testimoniale è giustificato dalla spiccata specialità del contenzioso tributario, avente carattere scritto e documentale, a sua volta connessa alla formazione del giudice e alla natura del rapporto oggetto del giudizio;
- (iii) il divieto non contrasta con il principio della "parità delle armi" processuali, di cui agli articoli 3 e 24 della Costituzione, in quanto le dichiarazioni dei terzi raccolte nella fase procedimentale dall'Amministrazione finanziaria hanno, in quanto al loro contenuto, valore meramente indiziario e non di prova.

Tuttavia, come evidenziato dalla Commissione per la riforma della giustizia tributaria, il perdurare di tale divieto **non sembra più giustificabile**, soprattutto tenuto conto del fatto che

l'atteggiarsi concreto dell'attività di verifica fiscale compiuta dalla Guardia di Finanza (anche nella veste di polizia giudiziaria) fa sì che entrino sempre più spesso nel processo tributario, senza possibilità di prova contraria della stessa specie, sommarie informazioni orali trasfuse in documenti scritti che il giudice tributario tende ad assumere come elementi di prova indiziaria ai sensi dell'art. 37, comma 1, D.P.R. n. 600 del 1973.

Leggi anche

- [Giustizia tributaria: due proposte per la specializzazione dei giudici tributari](#)
- [Giustizia tributaria: contraddittorio e autotutela obbligatoria per abbattere il contenzioso](#)
- [Giustizia tributaria: quale sarà il ruolo della Corte di Cassazione](#)

Inoltre, molti tributi hanno un presupposto e una base imponibile alla cui determinazione possono concorrere in sede probatoria le testimonianze, in considerazione dell'obiettiva insufficienza a tal fine dei documenti e delle massime dell'esperienza.

Tutto ciò si risolve in un **pregiudizio del contribuente** di dimostrare le sue ragioni e, quindi, in una **preclusione del suo diritto di difesa**, non più giustificabile con il solo argomento, tautologico, della natura documentale (e, quindi, speciale) del processo tributario. Tanto più che il principio del "giusto processo", come sancito dall'art. 6 CEDU e interpretato dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo, riconosce il diritto di ogni "accusato" di poter esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a scarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico. Tale disposizione è interpretata in maniera pressoché costante dalla Corte EDU nel senso che, al diritto dell'accusato di confrontarsi con i suoi accusatori può **derogarsi in due sole ipotesi**: o quando all'accusato venga concessa l'opportunità di controbattere a quanto detto da chi lo ha accusato contestualmente a tali dichiarazioni o anche successivamente; oppure quando, pur non essendo stata concessa tale opportunità, la condanna si sia basata anche su altre prove.

La proposta della Commissione

Secondo la Commissione, è necessario **attenuare il rigore del divieto** per evitare che questo si ponga in contrasto con l'art. 111 Cost., nella formulazione risultante a seguito della riforma operata con legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, finalizzata, appunto a garantire il **giusto processo**. In particolare, secondo l'audizione Gallo, la tenuta costituzionale del divieto probatorio va verificata rispetto alla regola costituzionale di contraddittorio-parità tra le parti, e tale verifica rischia di non superare il vaglio di legittimità costituzionale.

La Commissione, in considerazione delle peculiarità del rito tributario, nel rispetto delle condizioni di **parità tra le parti** davanti ad un giudice terzo e imparziale (art. 111 Cost.) e in coerenza con il principio del giusto processo, mira a un **bilanciamento degli interessi** del ricorrente e di quelli del resistente, prevedendo una norma che introduca la prova testimoniale scritta da parte del ricorrente, quando l'Amministrazione finanziaria può assumere in sede extraprocessuale direttamente o surrettiziamente - secondo quanto prescritto dalla norma - prove testimoniali che, come evidenziato da costante giurisprudenza di legittimità, assumono valore indiziario.

In particolare, la proposta di modifica al comma 4 dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, prevede l'acquisizione della **testimonianza in forma scritta su autorizzazione del giudice**, sulla falsariga dell'art. 257-*bis* c.p.c., colmando in questo modo il divario, attualmente esistente, tra la posizione dell'Amministrazione finanziaria, la quale dispone di plurimi poteri (si pensi, ad esempio, alle risultanze dell'attività d'indagine svolte dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria che vengono *de plano* poi trasfusi in sede fiscale) che le consentono di acquisire autoritativamente nel corso dell'attività di accertamento dichiarazioni di natura testimoniale, e la posizione del contribuente che non dispone, allo stato, di analoghi poteri.

Infine, secondo la Commissione, la modifica del comma 4 assicurerebbe l'accertamento dei fatti, disincentivando l'uso delle dichiarazioni di terzo acquisite al di fuori del processo, senza garanzia di specificità, di completezza e del **contraddittorio**. Ridurrebbe, inoltre, il ricorso a presunzioni semplici spesso affette da plurimi gradi di induzione, incompatibili con il divieto di

presunzioni di secondo grado, desumibile dall'art. 2729 c.c..



Copyright © - Riproduzione riservata