

Gli effetti della riforma del processo tributario: la novità fa il suo ingresso in udienza

Prove scritte, un sì condizionato

Testimonianze ammesse solo se necessario per la decisione

Pagina a cura
di SARA ARMELLA E
STEFANO COMISI*

Al via le testimonianze scritte nei contenziosi con il Fisco. Ma con alcune condizioni da rispettare e con delle valutazioni caso per caso per l'ammissibilità della nuova prova testimoniale.

Proprio in questi giorni si stanno tenendo le prime udienze di trattazione delle cause che possono beneficiare di tale rivoluzione copernicana, effetto della riforma del processo tributario dello scorso agosto (legge 130/2022), attesa da anni e già tra gli obiettivi del Pnrr. Da tempo, infatti, il contenzioso tributario è ritenuto tra i nodi strategici per la competitività del nostro Paese, considerata l'importanza del Fisco e della giustizia tributaria per la vita economica delle imprese e dei contribuenti.

Tra gli obiettivi principali della riforma c'è proprio il rafforzamento dell'istruttoria processuale e dei diritti del contribuente. In un giudizio che muove i passi sulla strada tracciata dall'attività accertativa svolta dalle Agenzie fiscali, dove è quasi assente lo spazio di difesa del contribuente, la possibilità di portare all'attenzione del giudice fatti e circostanze non cristallizzati negli atti endo-procedimentali o negli atti impugnati rappresenta un ampliamento dell'oggetto del giudizio e

degli spazi di difesa.

Solo per le vertenze instaurate dopo il 16 settembre 2022, data di entrata in vigore della riforma, tuttavia, può essere concessa la possibilità di produrre una prova testimoniale. Fino a oggi, infatti, molti giudici tributari, seguendo un'interpretazione ortodossa della norma, non hanno concesso questa nuova forma di indagine istruttoria, nei casi in cui il contenzioso era sorto anteriormente.

Non è escluso, tuttavia, che, in caso di vertenze soggettivamente connesse tra loro, ma relative a periodi diversi, possano fruire dell'ammissione di una testimonianza scritta anche i contenziosi instaurati prima della riforma.

Ovviamente tale nuovo strumento istruttorio conosce già delle regole di assunzione e, soprattutto dei limiti, ossia casi nei quali sarà molto difficile che venga disposta l'acquisizione di prove testimoniali.

Il nuovo comma 4 dell'articolo 7 della legge sul processo tributario (dlgs 546/1992), modificato dalla legge 130/2022, sancisce, infatti, che i giudici tributari possano ammettere la prova testimoniale solo se lo ritengono necessario ai fini della decisione della causa e a prescindere dall'accordo delle parti. Il collegio giudicante potrà accogliere l'istanza del contribuente che chiedi che un determinato soggetto rilasci una dichiarazione sui fatti di causa, pur in pre-

senza del parere contrario dell'Amministrazione fiscale.

Tale inciso rappresenta una modifica in corso d'opera, in quanto, nella prima versione del disegno di legge della riforma era previsto che la prova testimoniale potesse essere richiesta solo su domanda congiunta delle parti processuali, rendendo di fatto del tutto inefficace tale strumento, dato che è estremamente difficile che una stessa dichiarazione, strumentale per natura alla strategia

processuale, possa portare favore sia al contribuente che all'Amministrazione fiscale. Il comma 4, tuttavia, specifica che se la pretesa fiscale oggetto dell'impugnazione del contribuente è fondata su verbali di verifica della pubblica amministrazione o su altri atti incontrovertibili (se non con querela di falso del contribuente stesso), la prova testimoniale è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate da un pubblico ufficiale. Significa che la prova testimoniale, se assunta nel processo tributario, non può confliggere con il contenuto delle risultanze istruttorie degli Uffici ma può riferirsi solo a quei fatti non verbalizzati dai funzionari incaricati dei controlli o delle verifiche fiscali.

Per scelta del legislatore,

re, inoltre, la prova testimoniale nel nuovo processo tributario è ammessa unicamente con le modalità previste dall'articolo 257 bis del codice di procedura civile, ossia in forma scritta.

Nel processo civile, tuttavia, la testimonianza scritta è prevista in casi eccezionali, laddove circostanze particolari ne impediscano la ripetizione orale davanti al giudice.

Tale differenza, in realtà, non ha sorpreso i commentatori della riforma, in quanto il contenzioso tributario è, sin dalle sue origini, un processo prevalentemente scritto, nel quale la discussione orale ha un ruolo per lo più di complemento delle argomentazioni dei difensori incaricati dalle parti. Ne è una dimostrazione il fatto che, già in precedenza alla riforma, molti difensori ricorressero alle cosiddette "prove atipiche" per rafforzare ulteriormente le impugnazioni dei contribuenti prima ancora di poterle discutere in sede di udienza di trattazione davanti

al collegio giudicante.

Tali strumenti, come le dichiarazioni scritte rilasciate da un terzo o le consulenze tecniche di parte, sono riconducibili nella forma a una sorta di testimonianza scritta

ma erano e restano subordinate alla discrezione dei giudici tributari, i quali possono decidere di non considerarle rilevanti ai fini della decisione della controversia e, quindi, di non utilizzarle al momento della stesura delle motivazioni della sentenza di accoglimento o di respingimento del ricorso.

Di questo e di altri argomenti si è parlato in occasione dell'evento "Convegno sulla nuova Giustizia tributaria", organizzato a Genova il 22 marzo scorso da Arcom Formazione. Una registrazione dell'evento è ancora disponibile sul canale YouTube di Arcom Formazione (link: <https://youtube.com/@Arcomformazione>).

* Studio Armella & Associati

— © Riproduzione riservata —

Cosa cambia con la riforma

Prima della riforma del processo tributario	Dopo la riforma del processo tributario
Inammissibilità della prova testimoniale	Ammissibilità della prova testimoniale scritta
Ammissibilità soggetta a discrezione del giudice delle cosiddette "prove atipiche" (dichiarazioni di terzi, consulenze tecniche)	Il giudice può ammettere la testimonianza scritta (se necessaria alla decisione) anche senza accordo delle parti. Restano soggette ad ammissibilità discrezionale le prove atipiche Non possono essere ammesse le prove testimoniali che confutino le risultanze dei processi verbali di accertamento e di constatazione

