



Giovedì 17/02/2011

## **DIVIETO DI TESTIMONIANZA E GIUSTO PROCESSO TRIBUTARIO, ALLA LUCE DELLA RIFORMA DEL C.P.C.**

A cura di: *Diritto.it*

Premessa. Storia della normativa: l'art. 7 comma 4 del D. Lgs. n. 546 del 1992.

Il presente lavoro si riferisce alle problematiche sottese all'art. 7 comma 4 del D. Lgs. n. 546 del 1992, (che prevede la non ammissibilità, nel processo tributario, della prova testimoniale e del giuramento). In particolare, si esaminerà l'attuale valenza del divieto di prova testimoniale e la possibilità di sostenere la tesi contraria alla sua "sopravvivenza" nell'ordinamento tributario.

L'art. 7 riprende, sostanzialmente, il disposto dell'art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella sua ultima versione (derivante da una modifica operata dall'art. 23 del D.P.R. 3 novembre 1981 n. 737, il quale aveva rimaneggiato gran parte della disciplina del contenzioso tributario), coerente con la tradizione del rito tributario, in un primo tempo riconducibile ad un procedimento di annullamento più che a un vero giudizio di cognizione. Tale norma attribuiva alle Commissioni di primo e secondo grado facoltà da esercitare d'ufficio "al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione", in un'ottica improntata a principi tipicamente inquisitori: nel corso dell'assunzione dei mezzi di prova o, più in generale, dei mezzi di informazione, i poteri riconosciuti alle parti si riassumevano nel diritto ad intervenire, a fare osservazioni ed a produrre proprie relazioni tecniche. Il divieto di ammissione del giuramento e della testimonianza, dunque, era già presente nel sistema ora abrogato, e, per effetto di una disposizione della legge delega, 30 dicembre 1991, n. 413, che, all'art. 30, primo comma, lettera d), stabilisce "nei decreti legislativi sarà prevista l'esclusione della prova testimoniale e del giuramento nei procedimenti regolati dal presente articolo;" è stato inserito senza sostanziali modifiche nel D. Lgs. n. 546 del 1992, ingenerando così una continuità con tale sistema ed evidenziando una precisa intenzione del legislatore in tal senso.

E' subito evidente come tale perentorio divieto costituisca un grave limite al diritto di difesa, difficilmente spiegabile se si considera che già la stessa Relazione Ministeriale allo schema di decreto legislativo del '92, riconosceva un'evoluzione rispetto al passato (anche se non con specifico riferimento al comma 4), affermando "L'art. 7, solo in parte riportabile all'art. 35 del decreto presidenziale sopra ricordato, attenua la natura tipicamente inquisitoria del processo tributario, in relazione al maggior spazio lasciato all'impulso di parte e soprattutto al venir meno della funzione assistenziale prima riconosciuta ai giudici tributari e ora soppiantata dall'obbligo delle parti private di munirsi dell'assistenza tecnica".

A fortiori, quindi, il discorso vale oggi, a seguito delle modifiche introdotte nell'art. 111 Cost. dalla legge costituzionale n. 2/1999 (principi del "giusto processo", ormai acquisiti non solo a livello nazionale, ma anche comunitario) e, da ultimo, dopo la riforma del rito civile (che ha portato, come si vedrà, ad interrogarsi sulla possibile applicazione del nuovo istituto della testimonianza scritta anche al processo tributario).

2. Dottrina contraria. Circolare ministeriale n. 17 del 7 aprile 2010.

Da quanto esposto in premessa, risulta già comprensibile come il D. Lgs. 546/1992 non possa costituire l'unico punto di riferimento, in base al quale interpretare la disciplina del processo tributario, essendo, invece, necessario, integrare tale disciplina con quella del codice di procedura civile (come, d'altronde, espressamente previsto dall'art. 1 comma 2 del decreto stesso) e con la giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Quest'ultima, infatti, già prima della riforma introdotta nel c.p.c. con la legge n. 69 del 2009, aveva iniziato ad interpretare il D. Lgs. n. 546 alla luce del giusto processo di cui all' art. 111 della Costituzione, con particolare riferimento, per ciò che qui interessa, al principio di cui al comma 2, che recita: "Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale". E



proprio la necessità di applicare il principio di "parità delle armi" processuali ha messo in evidenza le numerose lacune del D. Lgs. n. 546, alcune delle quali erano già state colmate, dalla Suprema Corte (valga per tutti l'es. della sentenza n. 25136 del 30.11.2009 con la quale la Corte aveva preso posizione sul principio di non contestazione dichiarandolo principio generale dell'ordinamento processuale, come tale applicabile anche al processo tributario), altre dalla nuova disciplina processualcivilistica.

E' chiaro, però, che la situazione è ben differente nel caso della testimonianza. Per quanto, infatti, la nuova ottica del giusto processo porti sicuramente ad interrogarsi circa l'aderenza dell'art. 7 comma 4 al dettato costituzionale, qui non si è in presenza di una lacuna del D. Lgs., ma di una disposizione che espressamente vieta l'utilizzabilità di questo mezzo di prova nel processo tributario, vincolando così l'interprete in maniera stringente.

Non a caso, la recente circolare ministeriale n. 17/E del 07 aprile 2010 dell'Agenzia delle Entrate, che illustra le principali novità normative introdotte dalla legge n. 69 del 2009 e le loro ricadute sul processo tributario ("La citata legge n. 69 del 2009 ha modificato alcune disposizioni del codice di procedura civile che trovano applicazione nel processo tributario stante il rinvio disposto dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale "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"?), si limita a definire non rilevanti nel suddetto processo le modifiche in materia di testimonianza.

Per visualizzare l'intero articolo di Villani Maurizio e Rizzo Monica clicca qui.

*Fonte: Diritto & Diritti*