



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

**L'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario: un primo passo verso l'espressa abolizione del divieto di cui all'art. 7, D. lgs. n. 546/92.**

**di Paola Coppola**

***ABSTRACT***

With the law enacting the 2009 civil trial reform, the *written testimony (affidavit)* was included in the body of evidence admitted before the judge and its regulation was entrusted to art. 257 bis of the Italian Code of Civil Procedure.

The aim of this paper is to speculate on the explicit admissibility of this form of evidence in tax lawsuits with a view to (i) superseding the still ongoing debate on the merely circumstantial value of third parties' statements in a trial/proceeding, and (ii) understanding whether, in the wake of the current open-mindedness shown by both domestic and international jurisprudence, it is still appropriate to maintain the ban on witness evidence as provided by art. 7, paragraph 4, of the Legislative Decree 546/92. This paper provides an in-depth analysis of the rationale underlying the above mentioned ban for trial purposes, and reviews the stance taken by jurisprudence as well as the signals which can be inferred from the transposition into the Italian law of the European rules restraining the use, in trial, of the testimonies gathered by the Tax Authority during the proceedings and of those given in the plaintiff's interest. It then focuses on the admissibility of the *affidavit* in the tax lawsuit according to a model similar to the one recently introduced in the civil trial; this is, in fact, viewed as an "intermediate" solution that meets halfway to compromise between the reasons underlying the prohibition on the account of the marked "specificity" of the tax trial and the need to ensure, under all circumstances, the full and effective safeguard of the individual/tax payer's fundamental rights.

**SOMMARIO** : Premessa – 1.1 La ratio processuale del divieto e l'interpretazione conservativa della Corte Costituzionale - 1.2 Il rinvio alla giurisprudenza convenzionale europea sulla preclusione dei mezzi di prova: il caso Jussilia - 1.3 L'ammissibilità della cd. "*prova per testimoni o per presunzioni*" ex art. 2724 c.c. nel

**processo: una via tortuosa e poco convincente - 1.4 L'attualità dell'ipotesi d'un rinvio pregiudiziale alla CGUE o della "riproposizione" della questione di legittimità costituzionale per la violazione del diritto di azione - 1.5. La testimonianza scritta ex art. 257-bis, c.p.c.: un modello cui ispirarsi per il superamento del divieto della prova per testi a garanzia del giusto processo.**

Con la legge di riforma del processo civile del 2009 è stata introdotta, com'è noto, la testimonianza scritta nell'ambito delle prove ammesse dinanzi al giudice e se ne è articolata la disciplina all'art. 257-bis c.p.c.

Scopo di queste riflessioni è quello di indagare l'opportunità che detto mezzo di prova trovi esplicito ingresso anche in materia tributaria per superare, da un lato, le ancora dibattute questioni legate al valore meramente indiziario delle dichiarazioni rese da terzi nel processo e nel procedimento e per domandarsi, dall'altro se, attualmente, sulla scia delle aperture registratesi nella giurisprudenza sia interna che internazionale, sia ancora opportuno mantenere in vita il divieto della prova per testi così come indicato all'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/92.

In questo scritto, dopo una disamina della *ratio* processuale del divieto e l'indicazione della posizione espressa in sede giurisprudenziale e dei segnali desumibili dal parametro di integrazione delle norme di fonte europea sui limiti di utilizzabilità in giudizio delle dichiarazioni raccolte dagli Uffici in sede procedimentale e di quelle rilasciate nell'interesse del ricorrente, si affronterà la questione dell'ammissibilità dell'istituto della testimonianza scritta nel processo tributario secondo un modello simile a quello di recente introdotto nel rito civile quale soluzione intermedia alle ragioni del divieto sottese alla spiccata "specificità" del rito tributario e quelle poste a base dell'esigenza di garantire in ogni caso la piena tutela effettiva dei diritti fondamentali dell'individuo/contribuyente.

### **1.1 La *ratio* meramente processuale del divieto e l'interpretazione conservativa della Corte Costituzionale.**

Queste riflessioni non possono che partire dalla sentenza della Corte Costituzionale del 18 gennaio 2000, n. 18 che ha riconosciuto, come a tutti noto, la legittimità del divieto di giuramento e prova testimoniale indicato all'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/92 per il

mancato contrasto di detta norma con gli artt. 3, 24 e 53 e 111 della Cost. (di analogo tenore, la successiva ordinanza n. 375 del 2 dicembre 2004).

La Corte ha ritenuto che il citato divieto con violi, infatti, il principio di uguaglianza, né il diritto di difesa attesa la peculiarità e specificità del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo e la sua natura essenzialmente documentale, la dubbia attendibilità e diffidenza verso le dichiarazioni della parte privata che potrebbero essere il più delle volte di tipo compiacente, nonché la piena discrezionalità del legislatore nell'ammettere o escludere i mezzi di prova esperibili dinanzi al Giudice. La Corte non ha ravvisato nemmeno la violazione del divieto del principio del giusto processo (art. 111) e della parità delle armi (artt. 3 e 24) avendo ritenuto, da un lato, di dover riconoscere il contenuto *meramente indiziario* e non di *prova piena* delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione in sede procedimentale e, dall'altro, la possibilità per il contribuente di contrapporre a tali asserzioni, trasfuse in forma documentale nei pvc o negli avvisi di accertamento, altre dichiarazioni di segno contrario a sostegno delle proprie ragioni<sup>1</sup>. Dette dichiarazioni restano, pertanto, meri indizi che possono assurgere a valore di prova solo ove rivestano i noti requisiti della gravità, precisione e concordanza e, quindi, di presunzioni semplici ex art. 2729 c.c.<sup>2</sup>

Per la citata sentenza n. 18/2000, inoltre, nel caso di contestazioni da parte del contribuente del contenuto delle dichiarazioni rese da terzi nel procedimento, il Giudice tributario, *“potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 del cit. art. 7 rinnovando ed eventualmente integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l'attività istruttoria svolta dall'Ufficio”*. In tal caso, le ragioni del mancato intervento del Giudice, restano soggette all'ordinario sindacato di congruità e sufficienza della motivazione della sentenza rispetto al contenuto dell'art. 36 del D.Lgs. n. 546/92.

<sup>1</sup> A tal riguardo, è opportuno ricordare che, in ogni caso, ai sensi dell'art. 2700 c.c., la veridicità delle dichiarazioni rese nel pvc riguarda in ogni caso la loro provenienza e i fatti che il verbalizzante dichiara essere avvenuti in sua presenza, e non la veridicità del contenuto delle stesse.

<sup>2</sup> Di questo tenore sono molte le sentenze, soprattutto di legittimità. Si segnalano, tra le più significative e recenti, Cass. 10 febbraio 2006, n. 2942; 16 aprile 2008, n. 9958; 21 aprile 2008, n. 10261; 10.3.2010, n. 5746; 5 maggio 2011, n. 9876; 5 dicembre 2012, n. 21813; 15 ottobre 2013, n. 23325. Sulla valenza di dette dichiarazioni quali presunzioni semplici, se gravi, precise e concordanti, Cass. 25 gennaio 2002, n. 903 e Cass. 20 aprile 2007, n. 9402.

Da allora, e secondo una linea di tendenza consolidata<sup>3</sup>, si è soliti ammettere che il divieto di prova per testi nel rito tributario sia circoscritto alla prova testimoniale orale formata nel processo nel rispetto delle sue rigide formalità (formazione di capitoli, escussione orale del teste, ecc) e che non si estenda, pertanto, alle dichiarazioni che potrebbero essere ammesse dal Giudice in sede processuale a fondamento delle ragioni del contribuente<sup>4</sup>. Da allora, i Giudici, e soprattutto quelli di merito, non si pronunciano in modo unitario incontrando molte difficoltà nel distinguere, a seconda dei casi, le prove dagli indizi e nell'integrare nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, l'attività istruttoria svolta dall'amministrazione.

L'interpretazione conservativa fornita dalla Corte del cit. art. 7, comma 4, seppure ritenuta sin'ora idonea a "chiudere il cerchio" ed a rendere conforme il divieto della prova per testi con i principi costituzionali posti alla base del nostro sistema processuale lascia, in effetti, aperta la questione del depotenziamento "imposto" all'efficacia probatoria delle dichiarazioni verbalizzate dall'amministrazione finanziaria nell'ambito del procedimento che restano di natura indiziaria per il fatto di non poter riconoscere valore di prova alle dichiarazioni fornite dal contribuente a sostegno delle sue ragioni.

Se ne discute largamente in sede dottrinale e giurisprudenziale<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Sono tanti i contributi della dottrina sulla *ratio* del divieto e sui motivi contrari alla sua permanenza nell'ordinamento. Senza pretesa di completezza, si rinvia ai lavori di: R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Il processo tributario*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, a cura di F. TESAURO, Milano, 1988, pag. 507 ss.; P. RUSSO, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass trib.*, 2000, pag. 568 ss.; S.MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 1899 ss.; A. MARCHESELLI, *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario*, in *Dir. pratic. trib.*, 2003; ID., *Asimmetrie nel diritto alla prova tra fisco e contribuente e diritto di difesa*, in *Giust. trib.* 2007, ID., *Riforma del diritto civile, testimonianza scritta e giusto processo*, 2010; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005; A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia sulla (in)ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2008, pag. 1688 ss; F. PAPARELLA, *Le dichiarazioni di terzi e la prova testimoniale. Profili sistematici*, in *Il processo tributario* a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Padova, 2008, pag. 213 ss.; L. TOSI, *"Testimonianza orale" e "testimonianza scritta" nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, pag. 761 ss; A.E. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, pag. 93 ss.; A. COMELLI, *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in *Corr. Trib.* 2013, pag.637 ss.

<sup>4</sup> Secondo la Corte di legittimità (cit. Cass. 5 dicembre 2012, n. 21813), infatti "la limitazione vale solo per la diretta assunzione, da parte del giudice stesso, della narrazione dei fatti della controversia compiuta da un terzo, ovvero sia per quella narrazione che, in quanto richiedente la formulazione di specifici capitoli e la prestazione di un giuramento da parte del terzo assunto quale testo, acquista un particolare valore probatorio",...mentre le dichiarazioni dei terzi raccolte dai verificatori o finanziari ed inserite, anche per riassunto, ne processo verbale di constatazione hanno natura di mere informazioni acquisite nell'ambito i indagini amministrative e sono, pertanto, pienamente utilizzabili quali elementi di convincimento".

<sup>5</sup> Sul punto, A. MARCHESELLI, *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, cit.

Secondo l'orientamento più liberale, di fronte a questa anomala "asimmetria" tra i mezzi di prova esperibili nel processo vengono il più delle volte ritenute ammissibili le dichiarazioni sostitutive di atti di notorietà, l'audizione di terzi o la produzione di perizie di parte che potrebbero contenere anche la narrazione di fatti raccolte in deposizioni e dichiarazioni a sostegno delle ragioni del contribuente e, dunque, di "testimonianze" rese al di fuori dello schema rigido e formale previsto dal codice di rito<sup>6</sup>.

La posizione più rigida, invece, è quella che porta ad escludere la produzione in giudizio di questi *argomenti di prova*<sup>7</sup> e che non conferisce alcun valore alle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà ritenendo le stesse mere certificazioni provenienti dallo stesso soggetto interessato e precluse dall'operatività del divieto assoluto di cui all'art. 7, comma 4<sup>8</sup>.

Alla base di questo orientamento vi è il convincimento che sarebbe quanto meno necessario distinguere da caso a caso per stabilire se le dichiarazioni vengono rese o meno da soggetti qualificati e le differenti condizioni o situazioni di fatto in cui vengono rilasciate. In taluni casi, infatti, si è ritenuto legittimo l'utilizzo delle dichiarazioni del terzo e si è formata su di essa la conseguente decisione solo perché resa da persone ritenute "*ben informate dei fatti, non aventi interessi particolari a voler pregiudicare la posizione della controparte*". In altri casi la giurisprudenza di merito e di legittimità ha ritenuto confermata la realtà dei fatti sulla base di prove testimoniali raccolte in un diverso processo civile o penale (ad es., tra le più recenti, Cass.10 marzo 2010, n. 5747) che, a volte, sono state utilizzate anche a favore del contribuente (in particolare, si veda la sentenza della Cassazione n. 8037 del 3 aprile 2013 in cui la testimonianza resa da militari della Guardia di Finanza ha deposto a favore della non fittizietà delle operazioni a vantaggio dell'imputato in un processo penale).

<sup>6</sup> Per una parte della dottrina (A. MARCHESELLI, *op. e loc. in ult. cit.*; P. RUSSO, *op. e loc. cit.*) dette dichiarazioni potrebbero essere sufficienti a fondare da sole il convincimento del Giudice soprattutto se tutte concordanti a favore della pretesa dell'amministrazione. Di contrario avviso, F. MOSCHETTI (*op. e loc. cit.*) per il quale non avrebbero alcun valore probatorio le dichiarazioni dei terzi raccolte dall'Ufficio in sede istruttoria; L. SALVINI (*La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte dirette e nell'IVA)*, Padova, 1990, pag. 295 ss secondo cui le norme sui poteri istruttori e quelle sull'accertamento che le richiamano andrebbero essere interpretate nel senso che le mere informazioni non siano utilizzabili da sole per fondare l'accertamento, ma solo unitamente a dati documentali, pena la loro incostituzionalità. In giurisprudenza, si vedano, Cassazione 25 marzo 2002, n. 4269; 13 novembre 2006, n. 24200 e 16 maggio 2007, n. 11221 secondo le quali le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà possono sostenere le argomentazioni del contribuente, in particolare, in materia di accertamento bancario.

<sup>7</sup> Come li definisce P. RUSSO, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo, cit.*

<sup>8</sup> Di questo avviso, Cass. del 15 gennaio 2007, n. 703; del 17 giugno 2008, n. 16348; del 16 dicembre 2011, n. 27173.

Ciò posto, la preclusione drastica sancita dal comma 4 dell'art. 7, nonostante le sue ragioni processuali può portare ad un'ingiustificabile compressione del diritto di difesa del contribuente almeno nei casi in cui non sia possibile per quest'ultimo fornire, con un mezzo alternativo, alcuna prova contraria valida alla pretesa avanzata dall'amministrazione.

Si pensi ai casi in cui il contribuente sia nell'impossibilità di dimostrare il suo comportamento "incolpevole", ad es. per furto o smarrimento dei documenti contabili, o che non riesca a dimostrare l'imprevedibilità o estraneità di un dato fatto alla sua volontà o al verificarsi di eventi di forza maggiore, come potrebbe avvenire anche per sola colpa del consulente. Si pensi ancora ai casi in cui di fronte ad una presunzione, anche di tipo statistico/parametrico, come quelle che emergono in un accertamento di tipo sintetico o analitico-induttivo, il contribuente possa esclusivamente ricorrere a dati o informazioni nella sola disponibilità di soggetti terzi (ad es. familiari conviventi, dipendenti, conoscenti, consulenti, ecc.) per fornire la prova contraria idonea a superare la presunzione.

Ebbene, in questi casi, si impone la necessità di trovare una soluzione processuale idonea a garantire la piena ed effettiva tutela del diritto di difesa per scongiurare il pericolo che venga a determinarsi un pregiudizio a carico del ricorrente, non altrimenti rimediabile.

## **1.2 Il rinvio alla giurisprudenza convenzionale europea sulla preclusione dei mezzi di prova: il caso Jussilia.**

Spunti di riflessione sulla questione emergono dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Si ricorre alla decisione n. 75053 del 23 novembre 2006 (causa Jussilia contro Finlandia) emessa con riguardo al caso di un contribuente che aveva chiamato a testimoniare a suo favore il proprio consulente ed i funzionari che avevano operato l'accertamento e che, pur escludendo questa possibilità, hanno affrontato la questione dell'ambito di applicazione dell'art. 6 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea cui è stato riconosciuto con il Trattato di Lisbona (12.12.2007) *de iure*, e non più in via interpretativa lo stesso valore dei Trattati.

Secondo la massima della citata sentenza Jussilia, invero: "*l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo*

solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile”<sup>9</sup>.

E’ noto che è in corso un vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale sulla riconducibilità o meno dei procedimenti tributari al cit. art. 6 della CDFUE e sull’ambito di copertura interna assicurata dal parametro d’integrazione delle norme di fonte convenzionale-europea, ricadendo la materia tributaria nelle prerogative del potere d’imperio attesa la natura pubblica del rapporto giuridico d’imposta (così, la nota sentenza Ferrazzini-Italia n. 44795/98 del 12 luglio 2001).

Ciò che rileva nella sentenza Jussila, ai fini che ci interessano, è, tuttavia, il risvolto legato ai casi in cui il procedimento tributario non si limiti al recupero dell’imposta e dei consequenziali interessi, ma comporti anche l’irrogazione delle *sanzioni* ed in cui, quindi, il procedimento “*se pur tributario*” manifesti la sua natura punitiva e non meramente ripristinatoria del danno economico cagionato all’Erario. In tal caso, infatti, come avviene per ogni “accusa penale” occorrerebbe ricondurre il procedimento al principio del giusto processo in modo che, conformemente all’art. 6: “*ogni persona abbia assicurato il suo diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente ed imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi ..sulla fondatezza (penale) formulata nei suoi confronti*”.

In definitiva, ricorrendo al parametro dell’integrazione della CEDU, sebbene non si possa arrivare a sostenere l’assoluta incompatibilità del divieto di testimonianza con le norme della Convenzione, l’ammissione delle prova testimoniale si imporrebbe - nei procedimenti tributari aventi finalità *latu sensu* “punitiva”<sup>10</sup> - qualora non sarebbe in altro modo possibile per il ricorrente esercitare il suo (fondamentale)diritto di difesa.

La normativa convenzionale CEDU, che andrebbe ritenuta ormai “*una vera e propria fonte di diritto della UE*” in forza del novellato art. 6 del TUE, oltre che dell’art. 52 della Carta di Nizza, a sua volta “comunitarizzata”, non si impone, tuttavia, in via diretta negli

<sup>9</sup> Sul punto, M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell’applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in Riv. dir. trib., 2007, pag. 54 ss., con nota di A.E. LA SCALA, *I principi del “giusto processo” tra diritto interno, comunitario e convenzionale*; A. MARCHESELLI, *L’inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverta sulle sanzioni*, in Riv. giur. trib. n. 5/2007, pag. 389 ss. con postilla di C.GLENDI.

<sup>10</sup> A differenza di un suo precedente orientamento in cui la Corte Europea per giudicare la natura punitiva del procedimento aveva ritenuto di dover dare rilievo all’entità della sanzione irrogata (causa *Bendenoun-Francia*, 1987).

ordinamenti nazionali. Secondo la nostra Consulta (v. nota sentenza n. 349/2007) l'ingresso dovrebbe avvenire attraverso l'applicazione dell'art. 10 (per il diritto internazionale consuetudinario), dell'art. 11 della Cost (per il diritto UE) o dell'art. 117 della Cost (per il restante diritto internazionale)<sup>11</sup>. E ciò per una serie di ragioni che, a dire il vero, sembrano adattarsi a fattispecie anche differenti tra loro e che si mostrano ispirate, a seconda dei casi, alla mancanza di una competenza comune tra la CEDU e gli ordinamenti nazionali, all'impossibilità di porre limitazioni alla sovranità nazionale in materia di diritti fondamentali, al rilievo che le disposizioni convenzionali e le sentenze della Corte Europea non riguardano immediatamente gli individui, ma si rivolgono agli Stati ed al fatto che, al più, l'integrazione diretta potrebbe riguardare i soli casi in cui la fattispecie sottoposta all'esame dei giudici nazionali riguardi "*materie disciplinate dal diritto della UE*"<sup>12</sup>.

Per questi motivi, e circoscrivendo il discorso al divieto della prova per testi nel nostro ordinamento, altri argomenti a favore dell'incompatibilità del cit. comma 4 dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/92 alla normativa europea potrebbero desumersi direttamente dai principi di fonte UE che, com'è noto, obbligano il Giudice nazionale a disapplicare le norme che si appalesano con essi contrastanti in ragione del cd. *principio del primato*<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Anche la dottrina si è attestata sulla preferenza verso il modello teorico della "*non applicazione*", più che su quello della *immediata ed automatica disapplicazione* delle norme interne configgenti con quelle comunitarie nel tentativo di sostenere la necessità, già avvertita dalla Corte Costituzionale (già nella nota sentenza Granital del 5 giugno 1984, n. 170), della ricerca di *controlimiti* alla limitazione di sovranità impositiva del legislatore nazionale nei principi fondamentali e dei diritti inviolabili non derogabili (cd. *Teoria dei contro limiti*), con particolare riferimento anche a quelli così qualificabili in ambito tributario. Sulla questione, si rinvia, per tutti, a F.GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006; ID, *Le ragioni del fisco, Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, pag. 81 ss.

<sup>12</sup> Sui confini di detta integrazione europea e con particolare riferimento al diritto penale, si rinvia all'ampio lavoro di V. VALENTINI, *Legalità penale e convenzionale e obbligo d'interpretazione conforme alla luce del nuovo art. 6 TUE*, in *Diritto penale contemporaneo*, consultabile in [www.paolonesta.it](http://www.paolonesta.it).

<sup>13</sup> Tutto il cd. diritto comunitario (ormai da qualificarsi diritto "scritto" dopo l'attribuzione della Carta di Nizza dello stesso valore giuridico dei trattati) dovrebbe infatti soggiacere alla regola del primato e, quindi, a quello della diretta efficacia negli ordinamenti domestici dei principi europei, avendo tante volte la Corte di Giustizia chiarito che la ricostruzione di un principio generale comunitario prevale sulla diversa interpretazione del corrispondente principio domestico. Il che potrebbe portare a considerare che la normativa CEDU dovrebbe entrare nel diritto interno attraverso il sindacato diffuso di illegittimità europeo-costituzionale di cui all'art. 11 della Cost e non anche attraverso il sindacato centralizzato di legittimità europeo-costituzionale di cui all'art. 117 cost. (come rileva il VALENTINI, *op. e loc. cit.*). Il primato del diritto comunitario si estende, infatti, pacificamente alle garanzie nazionali in materia di diritti fondamentali garantiti dalla Costituzione nel nostro ordinamento da quando la tutela di tali diritti ha raggiunto nell'ordinamento giuridico comunitario un livello corrispondente essenzialmente a quello riservato dalle costituzione nazionale. In dottrina, L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2010, pag. 206 e ss.

Si è così giustamente considerato che, almeno “*per i tributi di competenza della UE*”, come l’IVA, oltre che le accise ed i tributi doganali, il ricorso alla prova per testi potrebbe imporsi qualora venga, ad es. ad essere pregiudicato il corretto esercizio del diritto alla detrazione, come potrebbe accadere nel caso di distruzione dei documenti contabili per il quale il contribuente sarebbe costretto a ricorrere a costi eccessivi per provare l’entità degli acquisti effettuati mediante perizia, per la possibile violazione del principio di proporzionalità. Per i tributi *non di competenza della UE*, e, quindi, ad es., per le II DD., potrebbero invocarsi, a seconda dei casi, invece, i principi di non discriminazione e di non restrizione<sup>14</sup>. E’ evidente che in questi casi spetterà al giudice nazionale utilizzare le norme della UE o quelle di fonte convenzionale (non auto applicative) quali parametri ermeneutici e decidere, a seconda dei casi, se ricorrere all’integrazione diretta oppure a sollevare il conflitto dinanzi alla Corte Costituzionale.

Il parametro di integrazione delle norme di matrice convenzionale europea, in definitiva, seppure in linea di principio idonea a risolvere i conflitti di interpretazione in caso di violazione dei diritti fondamentali si mostra “una coperta troppo corta” (come si desume dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 348/2007) rendendosi, così, incapace, anche con riferimento al divieto della prova per testi, a rappresentare la soluzione al problema<sup>15</sup>.

### 1.3 L’ammissibilità della cd. “*prova per testimoni o per presunzioni*” ex art. 2724 c.c. nel processo: una via tortuosa e poco convincente.

Si registra un’altra posizione sostenuta da parte della giurisprudenza di legittimità per il superamento del divieto di cui al comma 4 dell’art. 7 nel processo tributario. Ci si riferisce a quanto riportato già dalla Corte di cassazione n. 21233 del 18 maggio 2006 in cui i Supremi Giudici, sempre in un caso di furto della documentazione dei documenti contabili obbligatori ha autorizzato il ricorrente che non avrebbe potuto in altro modo esibire i documenti che gli fornivano la prova dei crediti esposti in dichiarazione ai fini del riconoscimento del suo diritto alla detrazione dell’IVA “*alla deduzione della prova per testimoni o*

<sup>14</sup> Così in particolare, A.E.LA SCALA, *op. cit.*

<sup>15</sup> Sul punto, U.DE SIERVO, *Recenti sviluppi della Corte Costituzionale in relazione alla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell’uomo*, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it).

*presunzioni in forza dell'art. 2724, n. 3 in deroga ai limiti per essa stabiliti*". Nello stesso senso, le successive sentenze nn. 25713/2009 ; n. 587/2010; n. 5182 del 4 marzo 2011. La scelta suggerita dalla Corte è stata espressa, pertanto, con riferimento ad un caso in cui il contribuente "*senza colpa*" si era trovato nella condizione di perdere "*i documenti che gli fornivano le prove*" e, quindi, in un caso di deroga previsto quale eccezione al divieto di prova testimoniale dall'art. 2724, n. 3 del c.c.

Anche questa appare una soluzione che lascia, a ben vedere, alquanto perplessi.

L'argomento più convincente che porta ad escludere la validità d'una siffatta interpretazione è quello che si basa sull'impossibilità tecnica di ricorrere a norme del codice civile per integrare eventuali lacune del procedimento o del processo tributario in cui esistono, com'è noto, solo espliciti rinvii alle norme del codice penale o di procedura civile e penale e che porterebbe a conferire al diritto civile un ruolo gerarchico superiore che è proprio invece della sola normativa di livello comunitario o convenzionale e non di una normativa di pari grado dell'ordinamento nazionale. Non è poi comprensibile in cosa consisterebbe la "*prova per presunzioni*" che potrebbe essere offerta dal contribuente per opporsi alla pretesa avanzata dagli Uffici. Di norma, le presunzioni (semplici) purché gravi, precise e concordanti sono quelle utilizzabili dall'Ufficio negli accertamenti di tipo analitico-contabile (ex artt. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600773 e 54 DPR n. 633/72) per desumere l'esistenza di attività non dichiarate o disconoscere passività inesistenti rimesse alla valutazione del Giudice ex art. 2729 c.c. e che, peraltro, ai sensi dello stesso art. 2729, al comma 2 "*non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni*".

Senza dire poi che ove pure si ritenesse ammissibile la "*prova per testimoni*" oltre che "*per presunzioni*" ai sensi del cit. art. 2724 c.c. nessuna indicazione certa si ricaverebbe da siffatta giurisprudenza in merito alla forma con cui sarebbero ammissibili questi mezzi di prova e se, dunque, possa essere disposta o meno dal Giudice una deposizione scritta da parte del terzo o la sua audizione, se possano o meno essere rivolte domande in contraddittorio con la parte interessata, con quali modalità il Giudice dovrebbe desumere gli argomenti di prova ricavabili dalle dichiarazioni rese o dal contegno del dichiarante, cosa

potrebbe accadere in caso di mancata comparizione del terzo o in caso di mancato intervento del Giudice<sup>16</sup>.

#### **1.4 L'attualità dell'ipotesi d'un rinvio pregiudiziale alla CGUE o della "riproposizione" della questione di legittimità costituzionale per la violazione del diritto di azione.**

Un dato è quindi certo. C'è una lacuna nel sistema delle tutele nostro ordinamento tributario che va colmata e che, ad oggi, la Corte di cassazione sta ritenendo di poter superare individuando, in taluni casi, una "regola generale" integratrice nelle norme del codice civile che, tuttavia, non si mostra una soluzione appagante.

C'è chi suggerisce, in alternativa, la strada del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex art. 234 del Trattato che potrebbe fondarsi sulla (più che) probabile violazione del *principio dell'effettività* della tutela e del contrasto con il principio dell'equivalenza tra rimedi posti a presidio del diritto interno e del diritto comunitario allo scopo di richiedere elementi di interpretazione dei principi comunitari rispetto a quelli interni. Le norme procedurali e processuali tributarie, alla luce del richiamato principio di effettività vanno interpretate, com'è noto, alla luce del *canone di adeguatezza europeo* che può portare il Giudice nazionale alla disapplicazione delle regole interne che si rendano ingiustamente punitive nei confronti di soggetti *incolpevoli*, come potrebbe accadere anche con riferimento al divieto di cui al comma 4 dell'art. 7 in discorso<sup>17</sup>.

Più semplice ed efficace appare la via della (ri) proposizione della questione alla Corte Costituzionale per *violazione del diritto di azione* che non ammette la preclusione di strumenti di prova necessari alla tutela delle ragioni giuridiche delle parti a detrimento della

<sup>16</sup> Di questo tenore critico le osservazioni di A.E.LA SCALA, op. cit., e A.MARCHESELLI, *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, cit.

<sup>17</sup> Il principio cardine per l'attuazione dell'integrazione giuridica tra il diritto europeo ed il diritto nazionale è, infatti, il *principio di effettività della tutela*, sancito dall'art. 10 del Trattato che è fonte di un obbligazione di risultato a carico degli Stati membri tenuti a garantire l'attuazione di ogni norma comunitaria" senza rendere *impossibile o eccessivamente difficile* l'esercizio di detta tutela. Per il principio di *equivalenza*, le modalità per esercitare detta azione non devono essere meno favorevoli di quelle che si applicano ai diritti interni. Il principio di effettività, in forza dell'adesione ai Trattati, si impone quindi, sia al potere legislativo, che a quello esecutivo e giudiziario nell'esercizio delle rispettive attribuzioni.

piena soddisfazione del diritto di difesa (ex art. 24 e 111 della Cost.), dovendosi ritenere ormai maturi i tempi in cui andrebbero ribadite le lacune di tutela che, nonostante l'interpretazione adeguatrice un tempo fornita, si manifestano nella pratica sempre più evidenti proprio in ragione di quell'asimmetria probatoria degli argomenti di prova desunti dalla trasposizione in atti del processo delle dichiarazioni raccolte dagli Uffici o rilasciate dal contribuente a sostegno delle rispettive ragioni, di cui si è innanzi discusso.

Come autorevolmente sostenuto in dottrina per adeguare il processo tributario alle regole del giusto processo si imporrebbe, oggi con maggior vigore, la caducazione del divieto delle prove per testi per la violazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione, oltre che per irragionevolezza, giacchè: *“riesce infatti difficile capire ... la ragione per cui, nell'accertamento di un fatto indicato in un processo verbale, il giudice penale possa ascoltare la viva voce del verbalizzante, ed invece, il giudice tributario, chiamato ad accertare il medesimo fatto, debba limitarsi alla lettura delle carte”*.<sup>18</sup>

Senza dire poi che si potrebbe sostenere, con maggior rigore sistematico, che la preclusione posta al comma 4 dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/92 ritenuta conforme ai principi costituzionali debba intendersi circoscritta alla sola testimonianza orale allorché la testimonianza orale era, tuttavia, l'unica ammessa al momento dell'introduzione del divieto e che, quindi, attualmente, la questione di legittimità costituzionale potrebbe più fondatamente riproporsi risultando presente nell'ordinamento processuale anche il mezzo alternativo della testimonianza scritta<sup>19</sup>.

### **1.5. La testimonianza scritta ex art. 257 -bis, c.p.c.: un modello cui ispirarsi per il superamento del divieto della prova per testi a garanzia del giusto processo.**

Di fronte a questo scenario è più che legittimo chiedersi cosa sta aspettando il legislatore ad intervenire per dissipare i molti aspetti controversi sulla permanenza nel sistema processuale del divieto sancito al comma 4 dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/92.

<sup>18</sup> F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib* 2006, pag. 22 e ss.; *contra* C. GLENDI, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, pag. 741 ss.

<sup>19</sup> Così, A. MARCHESELLI, *op. e loc cit.*

E' ovvio che permangano attuali e pregnanti le esigenze di preservare la specialità del processo tributario e di salvaguardare i rischi connessi alla dubbia sincerità delle dichiarazioni rese dai terzi nell'ambito del procedimento o nel processo, ma è altrettanto vero che non possano ritenersi ammissibili pregiudizi che vanno a ledere il diritto di difesa e del giusto processo sanciti dai principi costituzionali e da quelli di fonte europea e che di fronte all'inadeguatezza del ricorso a siffatti parametri di integrazione, o il ricorso ad istituti interni di diritto civile, la via auspicabile sarebbe quella legislativa, l'unica coerente con la configurazione della gestione del tributo e dell'interpretazione giudiziale vincolata alla legge.

C'è un utile riferimento normativo cui aggrapparsi per "sollecitare" un intervento risolutivo da parte del legislatore. Ci si riferisce, appunto, all'istituto della "testimonianza scritta" introdotta nel rito ordinario con la legge di riforma del processo civile n. 69/2009 all'art. 257-bis c.p.c. con lo scopo di prevedere, con finalità acceleratorie e di economia processuale, una forma alternativa alla testimonianza orale.

Ai sensi del comma 1 del cit. art. 257-bis c.p.c. *"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.. di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato"*. Ai sensi del comma 8 della citata norma, inoltre, 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"*<sup>20</sup>.

Ebbene, già dal tenore letterale del citato articolo si ricava la certezza dell'impossibilità di applicare in via diretta questo istituto processuale civile al procedimento tributario.

Sono stati già messi in evidenza in dottrina i motivi tecnici che escludono questa possibilità che si segnaleranno qui di seguito<sup>21</sup>. Si tratta, tuttavia, di mutuare la *ratio* dell'istituto ed affidarsi all'ipotesi che venga introdotta una normativa *ad hoc* nel rito tributario che ponga fine alla *querelle* sul valore probatorio delle dichiarazioni di terzi trasfuse

<sup>20</sup> Secondo la dottrina processualistica, non si tratta di un nuovo mezzo di prova, ma soltanto di una differente tecnica di formazione della prova testimoniale, alternativa rispetto alla classica audizione orale. Il mezzo probatorio è unico, diversificandosi solo nelle modalità di assunzione: restano invariati i limiti soggettivi e oggettivi della prova testimoniale, nonché la sua efficacia probatoria. L. VENTURINI, *La testimonianza scritta*, in [www.ratio.iuris.it](http://www.ratio.iuris.it).

<sup>21</sup> L. TOSI, *"Testimonianza orale" e "testimonianza scritta" nel processo tributario*, cit.; A.MARCHESELLI, *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo*, cit., A.E.LA SCALA, *op. cit.*, A. COMELLI, *op. cit.*

nel processo e sul loro grado di affidabilità, potendo essa rappresentare un mezzo idoneo a tutelare il *diritto alla prova* spettante a ciascun contribuente/ricorrente che, come si è visto, a volte può risultare compromesso.

E' certamente vero, innanzitutto, che l'istituto della testimonianza scritta di cui al cit. art. 257-bis c.p.c. non sia equivalente a quello della testimonianza orale.

Lo dimostrano il fatto che con una testimonianza scritta al Giudice è impedito valutare l'atteggiamento corporeo ed il linguaggio non verbale del teste, ed il fatto che alla controparte venga impedito di sentire e controinterrogare immediatamente il teste (cd. *principi dell'oralità, dell'immediatezza*). E' altrettanto vero, però, che questo istituto non mira a sostituire o eliminare il tipico mezzo di prova testimoniale nel rito ordinario. E' uno strumento offerto per risolvere i casi in cui il Giudice ritenga di poter raccogliere dichiarazioni e deposizioni in forma più rapida e snella, fermo restando il suo pieno potere di disporre l'obbligo di sentire il teste in via ordinaria, ove non si ritenga soddisfatto del quadro probatorio a sua disposizione.

L'aspetto significativo della novella sta nel fatto che l'istituto della testimonianza scritta, che anche in materia civile non ha mancato di ricevere censure e critiche a ragione della sua limitata affidabilità<sup>22</sup>, è stato formulato come mezzo per raccogliere una testimonianza *“assunta in forma scritta, ma non in assenza di contraddittorio”* posto che i quesiti vengono formulati prima e previo accordo tra le parti. Si viene a configurare, in definitiva, attraverso la compilazione di un apposito modello redatto dalla parte che ha richiesto la prova<sup>23</sup>, *“in conformità ai capitoli ammessi”* notificato a sua cura al teste, e la redazione delle conseguenti risposte *“un contraddittorio scritto contrapposto”*<sup>24</sup> cui può aggiungersi, ove il Giudice lo ritenga necessario, l'intimazione a comparire del teste qualora egli valuti necessaria un' integrazione o un completamento di quanto riportato per iscritto.

Su questo aspetto occorre riflettere. Si ritiene che proprio il *“previo accordo tra le parti”* rappresenti il primo impedimento tecnico l'applicazione dell'art. 257-bis c.p.c. al rito tributario potendo le parti porre un vero e proprio diritto di veto; così pure la circostanza che, nel nostro processo, il divieto assoluto indicato al comma 4 dell'art. 7 impedirebbe in

<sup>22</sup> G. PALMIERI – M. ANGELONE, *La testimonianza scritta nel processo civile*, [www.judicium.it](http://www.judicium.it).

<sup>23</sup> Si tratta del Decreto Ministero della Giustizia 17 febbraio 2010 cui si rinvia per gli aspetti procedurali e conseguenze sanzionatorie.

<sup>24</sup> L. VENTURINI, *La testimonianza scritta*, *cit.*

ogni caso al Giudice tributario di avvalersi del mezzo della testimonianza orale in caso di dubbi sull'attendibilità della deposizione raccolta in forma scritta rendendo impraticabile, di fatto, l'innesto.

Ebbene, sarebbe forse il caso chiederci però il motivo per cui, in ragione della struttura del nostro processo e considerando la probabilità che sia più il contribuente a richiedere l'assunzione del mezzo di prova (contraria), l'Amministrazione finanziaria dovrebbe poter porre "un veto" all'utilizzo della testimonianza scritta se, come dovrebbe sempre avvenire secondo i principi generali che informano il suo agire ex art. 97 della Cost. (*imparzialità, efficienza, buona fede, ecc.*), ad essa spetterebbe in ogni caso l'obbligo della *ricerca delle prove certe ed effettive* della sua pretesa nell'espletamento del suo potere di vigilanza e controllo del corretto adempimento. Il legislatore nel prevedere il "previo accordo tra le parti" nel cit. art. 257-bis c.p.c. ha, probabilmente, inteso esaltare proprio la funzione ed il ruolo delle parti nel processo (punto cardine del principio dispositivo), confidando comunque sul loro senso del dovere di lealtà e probità (art. 88 c.p.c.) che non si vede perché dovrebbe assumersi mancare nel rito tributario.

Si aggiunga che il ricorso alla testimonianza scritta che, per rispondere al principio della parità delle armi, potrebbe essere richiesta tanto dal contribuente a sostegno dei motivi di ricorso, quanto dall'amministrazione purchè nei limiti della pretesa espressi dalla motivazione dipende da una scelta discrezionale del Giudice che è tenuto a valutare la *"natura della causa e di ogni altra circostanza"* (art. 257-bis, c.p.c., comma 1) e che, quindi, identicamente a quanto potrebbe avvenire sulla base dei poteri istruttori conferiti dal comma 1 dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/92 potrebbe portare il Giudice tributario a decidere con maggiore serenità di ammettere e valutare le dichiarazioni di terzi trasfuse in forma scritta, come ad es. quelle sostitutive di atto notorio, le perizie di parte ed ogni altro documento utile a formare il suo convincimento o disporre l'audizione del terzo, nei limiti di fatti dedotti in causa, almeno nei segnalati casi in cui non sia in altro modo possibile difendersi per la parte che ne ha diritto.

Inoltre, il Giudice tributario, come potrebbe fare il Giudice ordinario, valutando gli atti di causa potrebbe decidere di dover far "integrare" il contenuto delle dichiarazioni prodotte dalle parti, già trasfuse negli atti del processo che, per quanto sopra riferito, restano argomenti di prova con valore meramente indiziario, a mezzo di *"una testimonianza"*

*assunta in forma scritta*” proprio per poter avallare la loro natura di prova (certa o presuntiva) grazie alla maggiore sacralità di forma con cui dette dichiarazioni verrebbero acquisite in giudizio e per l’effetto deterrente collegato alle conseguenze sanzionatorie che deriverebbero al teste dalla eventuale falsità delle stesse<sup>25</sup>.

Si consideri ancora che al comma 7 dell’art. 257-bis c.p.c., vi è l’indicazione di un ipotesi in cui la testimonianza scritta può assumersi, senza le formalità ed i presupposti indicati al comma 1<sup>26</sup>, che è quella riferibile al caso in cui oggetto di testimonianza siano i documenti di spesa già depositati dalle parti in cui: *“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”*. Questa deposizione “deformalizzata” per la quale non verrebbe richiesto “il previo accordo tra le parti” e nemmeno l’obbligatoria ammissione della deposizione da parte del Giudice<sup>27</sup>, potrebbe avvalorare, anche nel nostro giudizio, l’ipotesi della produzione agli atti di causa ad opera del difensore d’una dichiarazione sottoscritta dell’autore di una data prestazione che accompagni il documento di spesa (ad es. fattura), affinché la stessa possa ritenersi sufficiente a provare l’intervento eseguito e la spesa.

La “testimonianza assunta in forma scritta”, pur deformalizzata se riferita ai casi di dubbia provenienza dei documenti depositati agli atti del giudizio, potrebbe, in definitiva, essere introdotta nel rito tributario sia per “costituire” che per “integrare” le prove in tutti i casi in cui il contribuente si trovi nell’incolpevole impossibilità o eccessiva onerosità nel difendersi che, peraltro, è esigenza sempre più sentita anche in dipendenza del pacifico riconoscimento del principio di non contestazione (art. 115 c.p.c.) nel rito tributario in forza del quale, com’è noto, vanno considerati come provati i fatti che una parte non abbia allegato o che non siano stati oggetto di specifica contestazione di controparte. Va notato, al riguardo, che come dovrebbe desumersi dal tenore letterale dell’art. 257-bis c.p.c., il

<sup>25</sup> Il testimone che compila il modulo ex art. 257-bis c.p.c. con risposte false o omette volontariamente di rispondere in modo completo alle domande formulate commette, infatti, il reato di cui all’art. 372 c.p. punito con la reclusione da due a sei anni.

<sup>26</sup> Come ritiene parte della dottrina processualistica. Sul punto si rinvia a V. DELLA PIETRA, in AA.VV., *Le norme sul processo civile nella legge per lo sviluppo economico la semplificazione e la competitività – legge 18 giugno 2009, n. 69*, Napoli, 2009, pag. 50 ss.

<sup>27</sup> Questa modalità di acquisizione della deposizione secondo un orientamento di giurisprudenza, potrebbe ricorrere anche nel procedimento cautelare ed in quello possessorio in cui ricorre la deformalizzazione dell’istruttoria (Trib. Belluno, 10/10/2011). Sul punto, G.BALENA, in AA.VV., *La riforma della giustizia civile*, Torino, 2009, pag. 81 ritiene, invece, che la “semplificazione” riguardi esclusivamente le modalità di assunzione della prova e non anche i suoi presupposti.

legislatore ha inteso riferire l'istituto della testimonianza scritta ai casi in cui essa venga richiesta dalla parte che chiede una *prova contraria*<sup>28</sup>. Il che consente di affermare che non verrebbe a determinarsi in ogni caso una violazione del principio dispositivo ex art. 115 c.p.c, potendosi far ricorso alla testimonianza scritta tutte le volte in cui la prova contraria necessiti di dichiarazioni di “*altri e nuovi testi*”<sup>29</sup>.

Un valido argomento contrario alla possibilità di ricorrere al mezzo della testimonianza scritta nel nostro processo si desume dal fatto che la riforma dell'art. 111 della Cost. ha costituzionalizzato il *contraddittorio nella formazione della prova*, ma solo rispetto al processo penale e non anche negli altri processi, compreso quello tributario.

Il che, tuttavia, a ben riflettere, porterebbe ad escludere l'obbligatorietà di tale mezzo di prova nel nostro rito, ma non anche la sua opportunità. Ci sarebbe, invero, da obiettare a tale impostazione che con l'introduzione della testimonianza scritta nel nostro processo verrebbe a determinarsi il vantaggio della formazione d'un “*contraddittorio scritto contrapposto*” sulla materia oggetto del contendere che agevolerebbe, nei casi dubbi, sicuramente il Giudice nella formazione del suo convincimento e le parti a meglio comprendere i motivi della controversia, soprattutto ove non si fosse formato, come a dire il vero, malauguratamente, spesse volte non accade, un contraddittorio preventivo extra-processuale idoneo a meglio specificare le ragioni delle parti che avrebbe meglio garantito lo svolgimento d'un *giusto procedimento*, prima che d'un *giusto processo*<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> Quanto alle modalità di redazione della testimonianza scritta, occorre rifarsi all'art. 103 *bis* disp. att. c.p.c. che prescrive una serie di adempimenti per dare validità, efficacia e garanzia alla dichiarazione del testimone.

<sup>29</sup> G. PALMIERI-M. ANGELONE, *La testimonianza scritta nel processo civile*, cit.

<sup>30</sup> Secondo quanto risulta espresso nella nota sentenza della Corte di Giustizia, C-349/07, causa *Sopropè* del 18 dicembre 2008.