



NEWS

Euroconference

Edizione di giovedì 30 Novembre 2023

CASI OPERATIVI

Start up innovative ed emissione di SFP
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La variazione della dichiarazione dei redditi SC 2023
di Clara Pollet, Simone Dimitri

DIRITTO SOCIETARIO

L'identificazione del Titolare effettivo tra i chiarimenti del Mef e quelli di Camera di Commercio di Milano/Lodi e Brianza
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

REDDITO IMPRESA E IRAP

Valore degli omaggi dei beni autoprodotti dall'impresa
di Fabio Landuzzi

CONTENZIOSO

Processo tributario digitale e prova testimoniale scritta
di Angelo Ginex



CASI OPERATIVI

Start up innovative ed emissione di SFP

di Euroconference Centro Studi Tributari

The graphic banner is a horizontal bar with a blue background. On the left, there's a vertical stack of colored squares (blue, white, pink, orange). The main text 'La professionalità va riconosciuta' is in large white and blue font. To its right is a large '100' in white, with 'BEST IN CLASS' and '2024 Edition' in smaller text below it. At the bottom, it says 'sponsored by TeamSystem'. The right side of the banner features a circular portrait of a man and a woman standing together, both smiling.

Una società *start up* ha emesso lo scorso anno degli strumenti finanziari partecipativi (SFP) finalizzati all'avvio della propria attività.

Un primo quesito riguarda la corretta classificazione in bilancio di tale forma di finanziamento (voce di debito o riserva del Patrimonio netto) in quanto tali forme di finanziamento potrebbero essere classificate nelle voci del patrimonio Netto.

A distanza di circa un anno, visto la lentezza nella progressione del progetto si è offerta agli investitori un'opzione tra il recesso anticipato con una liquidazione della quota in misura pari al 70% del valore sottoscritto ovvero convertendo l'SFP in quote di capitale a seguito di apposita delibera di aumento del capitale sociale con rinuncia all'opzione da parte dei soci.

A questo punto si presentano ulteriori problematiche.

La differenza tra la quota sottoscritta e versata e il minor importo rimborsato (il 30%) come deve essere classificato? Concorre alla formazione del reddito della *start up*?

La delibera di aumento del capitale sociale come verrà interpretata dall'Agenzia delle entrate? Secondo il notaio a cui ci si è rivolti si avrebbe una tassazione ai fini del registro in misura pari all'1% per la quota di SFP convertiti in capitale trattandosi di un riconoscimento di debito dichiarato in atto.

I sottoscrittori di SFP, nel momento in cui convertono i propri valori in quote di capitale hanno diritto all'agevolazione prevista per gli investimenti in *start up* di cui all'articolo 29, D.L. 179/2012 e successive modifiche.

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...**](#)





GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La variazione della dichiarazione dei redditi SC 2023

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali

Scopri di più

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato Trasparenza	Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>					

La **correzione della dichiarazione** dei redditi già presentata richiede l'indicazione della tipologia di invio che si sta effettuando nel **frontespizio della dichiarazione dei redditi**.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato Trasparenza	Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>					

Nell'ipotesi in cui il contribuente intenda, **prima della scadenza** del termine di presentazione, rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve **compilare una nuova dichiarazione**, completa di tutte le sue parti, barrando la casella “**Correttiva nei termini**”.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato Trasparenza	Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>					

In tal modo è possibile esporre **redditi non dichiarati** (in tutto o in parte), ovvero **evidenziare oneri deducibili** o per i quali spetta la detrazione, **non indicati** (in tutto o in parte) in **quella precedente**.

I contribuenti che presentano la dichiarazione, per integrare quella precedentemente trasmessa, devono effettuare il **versamento della maggiore imposta** eventualmente dovuta. Se dal nuovo Modello Redditi risulta un **minor credito**, il contribuente dovrà procedere al **versamento della differenza** rispetto all'importo del credito utilizzato a compensazione degli importi a debito risultanti dalla precedente dichiarazione. Se dal nuovo Modello Redditi risulta, invece, un **maggior credito** (o un minor debito) la differenza, rispetto all'importo del credito (o del debito) risultante dalla dichiarazione precedentemente trasmessa, potrà essere indicata a rimborso, ovvero come credito da **portare in diminuzione di ulteriori importi a debito**.



Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, quindi a decorrere dal 1° dicembre (per i soggetti solari), il contribuente può **rettificare o integrare** la dichiarazione **presentando**, secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione originaria, una **nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti**, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è **che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria**. Per quanto riguarda quest'ultima, si ricorda che sono considerate **tardive, ma valide**, anche le dichiarazioni **presentate entro 90 giorni dal termine di scadenza**, fatta salva l'applicazione delle sanzioni. La dichiarazione tardiva rimane soggetta alla **sanzione in misura fissa di 250 euro**, di cui all'[**articolo 1, comma 1, D.Lgs. 471/1997**](#), prevista per l'omissione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta, fermo restando la sanzione per omesso versamento laddove, alla tardività della dichiarazione, si accompagni anche un **carente o tardivo versamento del tributo** emergente dalla dichiarazione stessa ([**circolare n. 42/E/2016**](#)).

La dichiarazione presentata **oltre i 90 giorni si considera "omessa"**.

In caso di presentazione di una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'[**articolo 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. 322/1998**](#), va compilata la casella **Dichiarazione integrativa** indicando:

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato Trasparenza	Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						

- il **codice 1** (per il comma 8) **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minor reddito o, comunque, di un **maggior o di un minor debito d'imposta** ovvero di un maggiore o di un minore credito, **fatta salva l'applicazione delle sanzioni** e ferma restando l'applicazione dell'[**articolo 13, D.Lgs. 472/1997**](#);

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato Trasparenza	Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						

- il **codice 2**, (per **inviti alla compliance**) nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle **comunicazioni inviate dall'Agenzia delle entrate**, ai sensi dell'[**articolo 1, commi 634 – 636, L. 190/2014**](#), salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione del **ravvedimento operoso**. Si precisa, al riguardo, che l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente le informazioni che sono in suo possesso (riferibili allo stesso



contribuente, acquisite direttamente o pervenute da terzi, relative anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti) dando la **possibilità di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni**, anche dopo la presentazione della dichiarazione.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato Trasparenza	Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						

Tale casella va barrata unicamente in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa ([articolo 2, comma 8-ter, D.P.R. 322/1998](#)), allo scopo di **modificare la originaria richiesta di rimborso** dell'eccedenza d'imposta **esclusivamente per la scelta della compensazione**, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte. Tale dichiarazione deve essere presentata **entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione**, secondo le disposizioni di cui all'[articolo 3, D.P.R. 322/1998](#), utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato Trasparenza	Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>							

Infine, la casella “Dichiarazione integrativa errori contabili” deve essere barrata in caso di **presentazione di una dichiarazione integrativa a favore** ([articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998](#)) per la **correzione di errori contabili di competenza**, oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.



DIRITTO SOCIETARIO

L'identificazione del Titolare effettivo tra i chiarimenti del Mef e quelli di Camera di Commercio di Milano/Lodi e Brianza

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Seminario di specializzazione

Antiriciclaggio 2023

Scopri di più

Tra le situazioni critiche che si presentano nella **individuazione del Titolare Effettivo** delle società e degli enti (o delle associazioni dotate di personalità giuridica), vi sono alcune **tematiche affrontate con le Faq del 20.11.2023** pubblicate dal MEF, di concerto con Banca d'Italia. Vediamo, nel prosieguo, alcune questioni **specificamente trattate**.

Società partecipata da altra società

Nel caso di società partecipata da altra società, occorre innanzitutto verificare **se nella società partecipante vi sono soci persone fisiche** che esercitano il controllo della stessa partecipante (Faq n. 7). Ma vi possono essere casi in cui non sussistono **soci nella partecipante** che possono essere qualificati come titolari effettivi, in **base ai primi due criteri** contemplati dall'[**articolo 20, D.Lgs. 231/2007**](#), cioè **proprietà e controllo dei voti in assemblea**.

Potrebbe essere il caso esemplificativo della società Alfa Srl **partecipata al 100% da Beta Spa**, i cui soci sono cinque persone fisiche **titolari ciascuno del 20% del capitale azionario**. Pertanto, nel caso appena prospettato, **nessun socio** persona fisica è qualificabile come titolare effettivo in forza dei due primi criteri sopracitati (proprietà e controllo). Poniamo, altresì, che il legale rappresentante della partecipante (Beta Spa) sia il signor Mario Verdi, mentre il legale rappresentante della società partecipata (Alfa Srl) sia il signor Giorgio Rossi. Da taluno era stata avanzata l'ipotesi che il titolare effettivo della società cliente (Alfa Srl) fosse **il legale rappresentante della società partecipante**, ma la Faq n. 8 del MEF sposa una tesi diversa, ovvero che nella società partecipata cliente (Alfa Srl) **il titolare effettivo sia sempre e solo il legale rappresentante di quest'ultima**, nel nostro esempio il signor Giorgio Rossi e non il signor Mario Verdi, legale rappresentante della partecipante (Beta Spa). Va sottolineato che questa tesi **non sembra coerente** con quanto previsto nel caso in cui il soggetto partecipante non sia una società, ma un Ente. Infatti, nella Faq n. 40 di CCIAA Milano /Lodi e Brianza si afferma che, nel caso di società partecipata da una associazione dotata di personalità giuridica, occorre analizzare la titolarità effettiva tramite il criterio residuale, cioè quello della



rappresentanza, ma senza specificare se debba essere assunto, come tale, il **legale rappresentante della associazione o il legale rappresentante della società**. Nella successiva Faq n. 48 di CCIAA Milano /Lodi e Brianza, che esamina il caso di società di capitali controllata da un Ente Pubblico, viene chiaramente indicato, invece, che il **titolare effettivo**, per criterio residuale, **deve essere** identificato nella figura del **legale rappresentante dell'Ente partecipante e non il legale rappresentante della società partecipata** cliente. In senso analogo, anche la Faq n. 15 di CCIAA Milano /Lodi e Brianza, in relazione al caso in cui sia un comune l'ente partecipante, nel qual caso il titolare effettivo della partecipata è **il Sindaco dello stesso Comune**. A parere di chi scrive, sarebbe preferibile una **modalità applicativa uniforme**, che privilegi l'identificazione nel legale rappresentante della società cliente.

Il caso del Consorzio

Il consorzio di imprese si qualifica ai fini civilistici **come un contratto che prevede particolari obbligazioni poste a carico degli imprenditori contraenti**. Il consorzio può avere **attività meramente interna**, ed allora certamente esso non presenta personalità giuridica ed è, quindi, **esonerato dalla comunicazione del titolare effettivo**, mentre se è presente attività esterna le cose si complicano. A norma dell'[articolo 2615 cod. civ.](#), per le **obbligazioni assunte dal consorzio** con attività esterna **risponde solo il fondo consortile**, ma ciò non è sufficiente ad affermare che tali consorzi **siano dotati di personalità giuridica**. Sul punto, è interessante la distinzione tra **consorzio con attività esterna** che non è dotato di personalità giuridica e “consorzio stabile” dotato, invece, di personalità giuridica (Consiglio di Stato sentenza n. 11439/2022). Per questa ultima forma di consorzio, si legge in sentenza, “*è essenziale la sussistenza del c.d. elemento teleologico, ossia l'astratta idoneità del consorzio, esplicitamente consacrata nel relativo statuto, di operare con un'autonoma struttura di impresa, capace di eseguire, anche in proprio, ovvero senza l'ausilio necessario delle strutture imprenditoriali delle consorziate, le prestazioni previste nel contratto*”.

In questo senso la Faq n. 31 di CCIAA Milano/Lodi e Brianza **che esclude**, in linea di massima, dall'obbligo di comunicazione del Titolare Effettivo, il **consorzio/contratto**; obbligo a cui è tenuto, invece, il consorzio, quando acquisisce personalità giuridica (c.d. consorzio stabile). In tal caso, si ritiene che il criterio da adottare **non possa che essere quello degli Enti**, che presuppone l'individuazione del titolare effettivo nel fondatore (se persona fisica) e nel **titolare del potere di rappresentanza**.

Associazione sportiva dilettantistica

Le ASD sono citate nella Faq n. 6 di CCIAA Milano/Lodi e Brianza, la quale assume una **posizione chiara** e abbastanza scontata. Secondo la Camera di Commercio di Milano/Lodi e Brianza, le ASD non devono, in generale, presentare la dichiarazione del titolare effettivo, a



meno che non abbiano ottenuto la personalità giuridica: in tale ultimo caso, le Asd diventano un soggetto obbligato all'adempimento comunicativo in rassegna. A tal fine, l'[articolo 14, comma 2, D.Lgs 39/2021](#), stabilisce la procedura per l'iscrizione al Ras e per l'ottenimento della personalità giuridica (capitale minimo euro 10.000), assegnando al notaio un **ruolo centrale in tale contesto**. Va detto, tuttavia, che l'iscrizione della Asd al Ras non determina in sé l'ottenimento automatico della personalità giuridica, sicché è assolutamente possibile e, anzi, sarà l'ipotesi **più frequente**, la situazione di associazioni iscritte al Ras che, in quanto prive di personalità giuridica, **non devono ottemperare all'adempimento** della comunicazione del Titolare Effettivo. Allo stesso modo, anche **l'iscrizione al Runts non è elemento in sé dirimente per l'ottenimento della personalità giuridica** e conseguentemente per la sussistenza o meno dell'obbligo di inviare la comunicazione della titolarità effettiva. In tal senso, anche la Faq n. 5 di CCIAA Milano/Lodi e Brianza in cui si afferma che **l'elemento dirimente è l'ottenimento di personalità giuridica** e non altra (eventuale) iscrizione a Registri di varia natura, compreso il Rea, la cui iscrizione (o meno) **non è rilevante, ai fini che qui sono esaminati**. Nel caso di obbligo della comunicazione, il titolare effettivo deve essere individuato tramite l'[articolo 20, comma 4, D.Lgs 231/2007](#), in base al quale titolari effettivi dell'Ente sono cumulativamente **il fondatore persona fisica (se in vita) e i titolari del potere di rappresentanza**.



REDDITO IMPRESA E IRAP

Valore degli omaggi dei beni autoprodotti dall'impresa

di Fabio Landuzzi

Convegno di aggiornamento

Rimborsi spese e fringe benefits. Fiscalità degli autoveicoli e novità 2024

[Scopri di più](#)

L'approssimarsi del periodo natalizio ripropone, come ogni anno, alcune questioni relative al trattamento dei **beni destinati ad omaggio**. La norma di riferimento è l'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), il quale riconosce la **piena deducibilità** delle spese relative a beni distribuibili gratuitamente, se di “**valore unitario non superiore a 50 Euro**”.

Va da subito sottolineato che il concetto di “**valore unitario**” – che deve essere pari o inferiore a 50 euro (per poter accedere alla **deducibilità integrale**) – non va inteso come riferito al **costo dei singoli beni**, ma all’omaggio nel suo complesso; il valore dell’omaggio, quindi, **deve essere considerato unitariamente**, tenendo conto di tutti i beni che lo compongono ([circolare n. 34/E/2009](#)).

Ha poi da sempre costituito un punto controverso della norma, quello relativo al contenuto concreto da attribuire alla **nozione di “valore unitario”**; in particolare, la questione dirimente riguarda la valorizzazione dell’omaggio. Non è chiaro, infatti, se il “**valore unitario**” del bene distribuito gratuitamente debba essere quantificato:

- avendo riguardo al **costo sostenuto dall’impresa** per entrarne in possesso, oppure;
- al “**valore normale**” del bene stesso, secondo l’accezione di cui all’[articolo 9 Tuir](#).

La questione si è posta con particolare rilievo con specifico riferimento al caso di **beni c.d. autoprodotti**, ossia beni che normalmente costituiscono l’oggetto della vendita dell’impresa come espressione della propria **attività caratteristica** e che, incidentalmente, in occasione appunto di ricorrenze, festività o altro, **vengono omaggiati** a clienti oppure a terzi, pur sempre aventi una qualche *relazione d'affari, corrente o potenziale*, con **l’impresa che ne fa omaggio**.

L’**Agenzia delle entrate**, sollecitata da un’istanza di interpello, si è espressa sul tema con la [risoluzione n. 27/E/2014](#). In questo documento di prassi, l’Amministrazione finanziaria interpreta la locuzione “**valore unitario**”, utilizzata dal Legislatore in luogo di quella di “**costo**”, come un **riferimento diretto al concetto di “valore normale” dei beni**, e perciò secondo la **definizione dell’articolo 9 Tuir**; da tale approccio, l’Agenzia delle entrate trae una **distinzione tra**:



- i beni destinati ad omaggio acquistati presso imprese terze, per i quali si assume che il costo sostenuto per l'acquisto rappresenti una congrua misurazione del “valore” degli stessi, così da divenire il parametro di riferimento, ai fini del confronto con la soglia di 50 euro disposta dalla norma;
- i beni c.d. autoprodotti, ossia quelli alla cui produzione e/o commercializzazione è rivolta l'attività dell'impresa – ivi compresi i beni che possono essere quindi realizzati direttamente dall'impresa (oppure anche commissionati a terzi e poi acquistati dall'impresa per essere rivenduti) – per i quali assumerebbe rilevanza il valore di mercato del bene nell'accezione di “valore normale” di cui all'[articolo 9, Tuir](#), e non, invece, la nozione di “costo” sostenuto per la sua produzione o per il suo acquisto.

La stessa Agenzia delle entrate ha poi precisato che il valore di mercato del bene destinato ad omaggio rileva, tuttavia, solo al fine di individuare la spesa da sottoporre al regime di deducibilità limitata, e quindi nel raffronto con la soglia di 50 euro, di cui all'[articolo 108, comma 2, Tuir](#). Poi, ove la soglia fosse superata e, quindi, la spesa fosse qualificata come di rappresentanza, ai fini del computo del limite massimo di deduzione, ossia del plafond di deducibilità, concorrerà, invece, il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, anche laddove questo fosse inferiore a 50 euro.

L'Agenzia delle entrate richiama anche la precedente [circolare n. 34/E/2009](#) al cui paragrafo 5.4, relativo alle “spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 Euro”, viene utilizzata l'espressione “spese relative all'acquisto di beni”, assumendo così che non viene fatto alcun riferimento proprio al caso dei beni alla cui produzione e commercializzazione è rivolta l'attività propria dell'impresa.

La posizione assunta dall'Agenzia delle entrate, con riguardo al caso beni omaggio autoprodotti, non è stata indenne da critiche, come ad esempio da parte di Assonime nella circolare n. 16/2019; in modo particolare, si è ritenuto che assumere come riferimento il “valore normale”, che peraltro deve essere collocato al medesimo stadio di commercializzazione, introduce delle incertezze nella vita pratica, circostanza che la norma avrebbe in realtà inteso risolvere proprio privilegiando un approccio di forfetizzazione.

Rimane, peraltro, un aspetto non del tutto chiarito riguardo alla identificazione del valore normale che, come detto, deve essere riferito al medesimo stadio di commercializzazione; si pensi al caso tipico dell'impresa che produce e vende all'ingrosso materiale per utensileria, e che decida di fare omaggio di alcuni dei propri beni. Si pone allora il dubbio se la valorizzazione debba essere compiuta avendo riguardo al prezzo al dettaglio che il beneficiario dell'omaggio pagherebbe per acquistare quel bene in negozio, oppure al prezzo a cui l'impresa vende all'ingrosso i prodotti omaggiati. A nostro avviso, appare più idonea la seconda delle soluzioni proposte, non solo per ragioni di semplificazione, ma anche in quanto lo stadio di commercializzazione che rileva ai fini in discussione sarebbe logico che fosse riferito a colui che eroga l'omaggio, e non a colui che lo riceve.



CONTENZIOSO

Processo tributario digitale e prova testimoniale scritta

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

[Scopri di più](#)

Dopo un lungo periodo di esclusione, la legge di **riforma del processo tributario** (L. 130/2022) ha introdotto una specifica disposizione concernente l'ammissibilità della **prova testimoniale scritta** nel **processo tributario**.

In particolare, il **nuovo comma 4, dell'articolo 7, D.Lgs. 546/1992**, così come introdotto dall'**articolo 4, comma 1, lett. c), L. 130/2022**, ha stabilito che le Corti di Giustizia Tributaria possano ammettere la **prova testimoniale scritta**, nei casi in cui la ritengano **necessaria ai fini della decisione** e anche **senza l'accordo delle parti**.

Quanto alle **forme dell'assunzione**, occorre sottolineare che, in virtù di quanto previsto dal combinato disposto dell'**articolo 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992** e dell'**articolo 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992**, la **procedura** da seguire è quella contenuta nell'**articolo 257-bis, cod. proc. civ.**

Ne deriva che la Corte di Giustizia Tributaria ordina alla parte processuale (che ha presentato **istanza di assunzione**) di preparare il **modello di testimonianza** e di **notificarlo al testimone**. Questi rende la deposizione compilando il suddetto modello in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e indica quelli a cui **non è in grado di rispondere**, indicandone la ragione.

Il testimone, poi, **sottoscrive la deposizione con firma autenticata** su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza e la **spedisce in busta chiusa con plico raccomandato** o la **consegna direttamente** alla cancelleria del Giudice. Se il testimone desidera astenersi, è tenuto a compilare il modello di testimonianza con indicazione delle proprie generalità e dei motivi di astensione.

Il citato articolo, peraltro, consente al Giudice, una volta esaminate le **risposte** o le **dichiarazioni**, di disporre che il testimone sia **chiamato a deporre** davanti a lui o davanti al Giudice Delegato.

Nei casi in cui la pretesa tributaria risulti fondata su **verbali** (o altri atti facenti fede sino a



querela di falso), la prova è ammessa soltanto su **circostanze oggettive diverse** da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Lo **schema di decreto legislativo**, recante la **modifica** della disciplina del **contenzioso tributario**, interviene anche sull'[**articolo 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992**](#), prevedendo una serie di modifiche funzionali alla **integrale digitalizzazione** del sistema processuale.

Nello specifico, quanto alla **testimonianza scritta**, è stabilito che, in deroga all'[**articolo 103-bis disp. att. cod. proc. civ.**](#), il testimone munito di **“firma digitale”** può rendere la testimonianza su un apposito **modulo scaricabile** sul sito del dipartimento della Giustizia tributaria e **sottoscriverlo in ogni sua parte**, apponendo una firma digitale che sia dotata dei **requisiti prescritti** dall'[**articolo 24, D.Lgs. 82/2005**](#) (c.d. Codice dell'amministrazione digitale), senza necessità di ulteriore autenticazione.

Sul punto, la relazione illustrativa del citato schema ha osservato che, poiché **“il testimone può non avere accesso al Si.Gi.T.”**, sarà il **difensore** che lo ha citato a dover **depositare telematicamente** il modulo di testimonianza trasmessogli dal testimone.

Verosimilmente non si verificherà mai l'ipotesi in cui sia il testimone stesso ad avere **l'accesso al Si.Gi.T.** e a depositare il **modulo di testimonianza**, considerato che questi dovrebbe conoscere dati (almeno astrattamente) in possesso del solo difensore, quali **il numero di R.G., sezione e Corte di giustizia interessata** della controversia **oggetto del giudizio**.

Dunque, appare evidente come, nella generalità delle ipotesi, sarà il **difensore** della parte che lo ha citato a provvedere al **deposito in via telematica** del modulo di deposizione trasmessogli dal testimone, dopo che lo stesso lo ha **compilato e sottoscritto** in ogni sua parte con **firma digitale**.

Indubbiamente, la novella risulta apprezzabile, invece, nella parte in cui tenta di adattare la disciplina prevista dal citato [**articolo 103-bis, disp. att. cod. proc. civ.**](#), alle esigenze di un **processo digitale**, offrendo al testimone munito di firma digitale, la possibilità di rendere la testimonianza su un **modulo digitale sottoscritto digitalmente** e, quindi, di evitare di recarsi fisicamente presso un **segretario comunale**, un **cancelliere** di un ufficio giudiziario (oppure anche un segretario delle Corti di Giustizia tributaria) per conseguire quella **certificazione dell'autenticità** della sottoscrizione che è già assicurata dalla firma digitale, secondo le previsioni del codice dell'amministrazione digitale.

Da ultimo, è chiaro che tale beneficio sia riservato inevitabilmente a coloro che sono **dotati di firma digitale** (generalmente, **imprese e professionisti**), mentre si ritiene che **lavoratori dipendenti o pensionati** difficilmente potranno usufruire di questa semplificazione, proprio perché non muniti di firma digitale.