

Civile

Processo tributario, la nuova modalità di acquisizione della prova testimoniale

La sottoscrizione digitale e la notificazione telematica entrano in vigore con i ricorsi o appelli notificati dopo il 2.09.2024

di Giuseppe Durante*

28 Marzo 2024

La L. n°130/2022 ha modificato poco più di un anno fa il [comma 4 dell'art. 7 del D.lgs.n°546/1992](#), facendo **salva la possibilità di utilizzo della prova testimoniale scritta anche nel processo tributario** sia pure con le **limitazioni** ben note disposte dalla norma. Tuttavia, nonostante alcune criticità, la prova testimoniale scritta rappresenta senza dubbio un ulteriore passo in avanti verso la realizzazione del giusto processo tributario sempre più conforme al rito civile ed amministrativo.

Ad oltre un anno dalla entrata in vigore della L.n°130/2022 che ne ha previsto l'utilizzo in fase istruttoria restano ancora diversi *dubbi interpretativi* in merito ai presupposti e alle **modalità di assunzione della prova** legati più che altro alla **carenza di una vera e propria fase istruttoria nel processo tributario**.

Al di là della possibilità demandata a ciascuna delle parti processuali di richiedere l'ausilio della prova testimoniale, in una diversa prospettiva ci si è chiesti se il giudice tributario possa avere la **possibilità di acquisire d'ufficio la prova testimoniale** qualora non venga espressamente richiesta da una delle parti. La questione è alquanto dibattuta in dottrina essendosi create due posizioni contrapposte (*ex multis*: C. Glendi in senso favorevole; *ex multis*: D. Mazzagreco in senso sfavorevole). Tuttavia, **non sembra** che l'art. 7 del D.lgs.n°546/1992 attribuisca al giudice tributario poteri istruttori tali che possano **legittimare l'utilizzo della prova testimoniale senza che alcuna delle parti l'abbia richiesta formalmente**. Il collegio tributario non può colmare lacune probatorie riconducibili alle parti dovendosi **limitare "ai fatti dedotti dalle parti"** (ex art.7 comma 1 del D.lgs.n°546/1992). Per cui, il dato letterale riconducibile all'art. 7, comma 1 del D.lgs.n°546/1992 **esclude la possibilità che i giudici tributari possano decidere d'ufficio l'attivazione della prova testimoniale** in fase istruttoria. In osservanza a quanto disposto nella prima parte del comma 4 dell'art. 7 del D.lgs.n°546/1992 **la prova testimoniale è ammissibile se assunta con le forme di cui all'art. 257 bis cpc**. In particolare, il giudice tributario in base al comma 2 della ridetta norma dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione della prova predisponga **il modello di testimonianza "in conformita"** agli articoli ammessi e lo faccia **notificare al testimone**.

Ma, proprio con riferimento alle modalità di assunzione della prova testimoniale scritta nel processo tributario è intervenuto il D.lgs. n°220 del 30/12/2023 che con una previsione normativa di dettaglio è nuovamente ritornato sull'art.7 del D.lgs. n°546/1992 ampliando la previsione normativa contenuta sempre nel comma 4 dello stesso articolo. In particolare, la novella fa **salva la possibilità di notifica in via telematica dell'intimazione e del modulo da utilizzare** per la deposizione del testimone indicato dal difensore nonché del deposito **in via telematica del modulo di deposizione sottoscritto dal testimone con firma digitale**, nel caso in cui trattasi di soggetto dotato di firma digitale.

Si tratta in sostanza di un ampliamento del comma 4 dell'art.7 del D.lgs. n°546/1992 voluto dal legislatore con il quale viene **disciplinata in modo più specifico la modalità di utilizzo della modulistica in fase istruttoria**, nel caso in cui chi è chiamato a formalizzare le proprie dichiarazioni nel processo tributario sia un **soggetto dotato di firma digitale**. La *ratio* della novella contenuta nell'art.1 comma 1 lett.a) del D.lgs. n°220/2023 è chiara; la L. n°130/2022, come sopra evidenziato, si era limitata quanto alle **modalità di espletamento della prova testimoniale al rinvio espresso all'art.257 bis cpc**, vale a dire, ad una norma introdotta nel 2009 nel rito civile e in un'epoca analogica. Le modifiche disposte dall'art.1, comma 1 lett.a) del D. lgs.n°220/2023 è invece **più specifica e dettagliata richiamando la possibilità di utilizzo delle modalità telematiche nonché l'utilizzo della firma digitale** nel caso in cui il testimone indicato dal difensore sia un soggetto dotato di firma digitale. Si tratta di una casistica particolare non contemplata nella prima versione del comma 4 dell'art.7. La novella in questione (ex art.4, comma 2 D.lgs.n°220/2023) andrà ad interessare **i giudizi di primo grado e di secondo grado instaurati con ricorso notificato dopo il 1° settembre 2024**.

Le modifiche disposte dall'art. 1 comma 1 lett.a) del D.lgs. n°230 /2023 in vigore dal 01 settembre 2024

Il comma 1 dell'articolo 1 alla lett. a) reca modifiche ed integrazioni al d. Lgs. n. 546 del 1992. In particolare, la lettera a) del comma 1 dell'art. 1 dando attuazione del criterio di delega di cui all'art. 19, c. 1, lett. b) della legge n. 111 del 2023 è nuovamente intervenuta sull'art. 7, comma 4 del citato decreto legislativo, aggiungendo due periodi finalizzati a disciplinare **la facoltà di notifica in via telematica dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale** nonché di **deposito in via telematica del modulo di deposizione sottoscritto dal testimone con firma digitale**. Quanto alla **testimonianza scritta**, viene previsto, in deroga all'art. 103-bis delle disposizioni di attuazione del c.p.c. che **il testimone munito di firma digitale** possa rendere la testimonianza su un **apposito modulo scaricabile sul sito del Dipartimento della Giustizia tributaria** e sottoscriverlo in ogni sua parte apponendo la firma digitale; modulo che viene successivamente depositato telematicamente dal difensore della parte che lo ha citato.

Come è noto, l'art. 7 del D.lgs. n°546/1992 disciplina i poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado essendo pertanto la norma di maggiore rilievo in chiave istruttoria. Del resto, anche nel processo tributario come per le altre giurisdizioni (civile, penale, amministrativa) **l'attività istruttoria** esperibile da ciascuna delle parti costituite in giudizio rappresenta **la fase topica** attraverso la quale ciascuna delle parti utilizza tutti i mezzi che la norma gli mette a disposizione per **dimostrare al giudice tributario la fondatezza delle ragioni addotte nei propri scritti difensivi**. Per cui, l'utilizzo dei mezzi istruttori consente a ciascuna delle parti costituite in giudizio di potere dimostrare la legittimità delle doglianze palesate nei propri scritti difensivi.

Il comma 4 del ridetto art. 7 del D.lgs.n°546/1992, in particolare, prevede che **non sia ammesso il giuramento**, che la corte, ove lo ritenga necessario, possa ammettere la prova testimoniale e che ove la pretesa tributaria si fondi su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso **la prova sia ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale**.

L'innovazione legislativa pare avere dato **compimento alle considerazioni della relazione finale** della Commissione interministeriale del Ministero dell'economia e delle finanze e della giustizia redatta nel 2021 si legge che *“come per gli altri processi è il giudice che, in relazione alle caratteristiche del tributo, dovrebbe farsi garante contro gli abusi della prova testimoniale in sede di valutazione dell'ammissibilità della prova dedotta e della veridicità e validità della testimonianza resa. Ne consegue che la preclusione imposta al giudice tributario di assumere prove testimoniali si risolve inevitabilmente per il contribuente in un ostacolo a (se non talvolta in un'impossibilità giuridica) dimostrare le sue ragioni e, quindi, in una preclusione del diritto di difesa del contribuente stesso non giustificabile con il solo argomento, tautologico, della natura documentale del processo tributario.”*

Secondo quanto previsto dall'art. 7 c. 4 D.Lgs. 546/1992 nella sua versione novellata, ove considerata necessaria ai fini della decisione finale **la Corte di giustizia tributaria può ammettere la prova testimoniale**. Pertanto, come già evidenziato il recente D.Lgs. 220 del 30 dicembre 2023 pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 03 gennaio 2024 è intervenuto al fine di completare il quadro generale riconducibile alle modalità di espletamento della prova testimoniale scritta nel processo tributario **adeguando** per certi versi **l'utilizzo di tale mezzo istruttoria** a quelle che sono le nuove **dinamiche che caratterizzano il PTT**, riconoscendo:

- la previsione di un **modello di testimonianza ad hoc per il processo tributario** (il modello sarà disponibile sul sito istituzionale dal dipartimento della Giustizia tributaria e dovrà essere approvato con decreto del Mef);
- in deroga all'art. 103-bis, se il testimone è in possesso di firma digitale, **la possibilità di sottoscrivere digitalmente il modello**;
- la possibilità per il difensore costituito in giudizio, di **effettuare telematicamente la notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale**.

Mentre la sottoscrizione digitale e la notificazione telematica **entrano in vigore con i ricorsi o appelli notificati dopo il 2.09.2024** (ex art.4 comma 2 del D.lgs.n°220/2023) **sulla predisposizione del modello relativo alla prova testimoniale non è stata prevista alcuna indicazione** in merito alla relativa entrata in vigore. Al riguardo il MEF ha chiarito che fino all'adozione del decreto ministeriale con il modello di testimonianza, **quello previsto dal Codice di procedura civile è utilizzabile anche nel processo tributario** con le necessarie modifiche.

**A cura del Prof. Avv. Giuseppe Durante, Docente a contratto in diritto Tributario presso la Facoltà di Economia dell'Università LUM “Giuseppe De Gennaro” in Bari – Avvocato Tributarista - Partner 24 ORE*

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

