



Dipartimento  
della Giustizia Tributaria

*TAX JUSTICE DGT - UPDATE*

**MAGGIO 2024**

Dipartimento della Giustizia Tributaria

---

Ufficio II

Normativa e contenzioso tributario

**LA TESTIMONIANZA SCRITTA:  
PRIME APPLICAZIONI  
GIURISPRUDENZIALI.**

***La testimonianza scritta rappresenta un ulteriore passo verso la realizzazione del giusto processo tributario. Ad oltre un anno dalla sua introduzione, sono state analizzate le prime sentenze di merito sui presupposti e le modalità di assunzione della prova testimoniale. Infine, nel testo si passano in rassegna le novità introdotte sulla testimonianza scritta dal decreto legislativo del 30 dicembre 2023, n. 220 di attuazione della delega fiscale in materia di processo tributario.***

[Dal divieto di testimonianza alla riforma della legge n. 130/2022](#)

Fino alla riforma della [legge del 31 agosto 2022, n. 130](#), il processo tributario non contemplava la possibilità di ricorrere alla prova testimoniale.

[L'articolo 7, comma 4 del decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546](#), nella versione vigente fino all'entrata in vigore della legge 130/2022 statuiva espressamente: *"non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale"*.

Malgrado il dato letterale della norma, l'esclusione della testimonianza dal novero delle prove ammissibili nel processo tributario era comunque oggetto di dibattito sia in dottrina che nella giurisprudenza di merito e di legittimità.

La Corte costituzionale, inoltre, era stata già investita da diverse ordinanze di remissione relative a questo divieto.

Il giudice delle leggi aveva ritenuto infondate le varie questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle corti di merito, statuendo che il divieto:

- *"rientra nell'ambito della discrezionalità riconosciuta al legislatore di conformare gli istituti processuali delle diverse giurisdizioni"* ([sentenza della Corte Cost. 14 luglio 2017, n. 199](#));
- *"trova una sua non irragionevole giustificazione nella "spiccata specificità"*

*del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente, sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio"* ([sentenza della Corte Cost. 12 marzo 1998, n. 53](#));

- è giustificato dalla natura del processo tributario che *"è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale"* ([sentenza della Corte Cost. Del 23 aprile 1998, n. 141](#));

- si concilia con *"la natura della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento"* ([sentenza della Corte Cost. 21 gennaio 2000, n. 18](#)).

In una sorta di *actio finium regundorum*, la Consulta aveva comunque marcato la differenza intrinseca tra la prova testimoniale, preclusa nel rito tributario, e le dichiarazioni di terzi, in linea di principio, ammissibili.

Sul punto, anche la Suprema Corte di Cassazione ha più volte rilevato che *"il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale - con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari - va riconosciuto non solo all'Amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente - con il medesimo valore probatorio, dandosi così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art.*

111, per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa" (da ultimo, [Cass. civ. Sez. V Sent., 23/09/2021, n. 25804](#)).

Nell'interpretazione giurisprudenziale, veniva anche sottolineata la diversità tra le dichiarazioni dei terzi che hanno valore puramente indiziario e come tali non possono costituire da sole il fondamento della decisione; e la testimonianza che, invece, ha valore di piena prova e può essere posta, anche da sola, a fondamento della decisione del giudice.

In tale contesto, il legislatore ha ritenuto di dettare una disciplina specifica per la testimonianza nel processo tributario.

Considerata la natura prettamente documentale di questa giurisdizione, similmente a quanto avvenuto con il contenzioso amministrativo (cfr. [decreto legislativo del 2 luglio 2010, n. 104, Codice del processo amministrativo](#)), è stato individuato l'istituto della testimonianza scritta come possibile risposta alle esigenze degli operatori.

La legge del 31 agosto 2022, n. 130, riformulando l'art. 7, 4° comma, del D.lgs. n. 546 del 1992, ha così introdotto espressamente la prova testimoniale nel

rito tributario, seppure, come anticipato, nella forma scritta.

La disposizione citata prevede che la prova testimoniale possa essere ammessa, "con le forme di cui all'art. 257-bis del codice di procedura civile", dalla Corte di Giustizia Tributaria "ove lo ritenga necessario ai fini della decisione".

La norma, inoltre, specifica nel secondo periodo che "nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale".

Ai fini dell'ammissione, la parte processuale interessata (generalmente il contribuente, anche se la norma non esclude a priori l'impulso da parte dell'Amministrazione) chiede al giudice che un terzo soggetto, estraneo alle parti, rilasci una dichiarazione sui fatti di causa, anche senza il consenso della controparte processuale.

Sebbene la norma non lo preveda esplicitamente, si segnala che, in una [decisione della Corte di giustizia di secondo grado del Lazio \(800/2023\)](#), di poco successiva all'entrata in vigore della norma, si sostiene la possibilità che la testimonianza possa essere assunta

anche d'ufficio dal giudice, senza istanza di parte.

### La disciplina della testimonianza scritta.

Come anticipato, affinché la testimonianza scritta sia ritenuta ammissibile, è necessario che vengano rispettate il procedimento e le formalità individuate dalla norma processuale tributaria e processuale civilistica.

Innanzitutto, come rileva la [Corte di giustizia tributaria di Pistoia \(n. 77/2023\)](#), è onere della parte che chiede l'assunzione della prova testimoniale di procedere alla precisazione delle ragioni che giustificano la necessità della stessa. Si deve dunque trattare di una richiesta circostanziata, in cui la parte dovrà dimostrare la ragione per cui è necessario ai fini della composizione della controversia che il testimone risponda a specifici quesiti.

Il giudice tributario dovrà così valutare con un giudizio prognostico se l'apporto istruttorio della testimonianza possa essere "necessario" per la decisione del contenzioso.

Anche per la collocazione sistematica all'interno della norma dedicata ai "poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado", è pacifico, infatti, che l'ammissione della prova

testimoniale è rimessa alla esclusiva discrezione del giudice, che può ritenerla superflua quindi negarla, così come può ammetterla solo in riferimento a una parte dei quesiti posti al testimone.

L'assunzione della testimonianza, una volta ammessa dal giudice con ordinanza, segue la procedura dell'[art. 257-bis c.p.c.](#), in quanto compatibile.

Alla luce del rinvio alla normativa processualcivilistica, alcune delle sentenze emesse da parte delle Corti di giustizia tributaria hanno dichiarato non ammissibile in giudizio la prova testimoniale richiesta in violazione del dettato normativo.

In un caso relativo al mancato riconoscimento del regime agevolativo dei c.d. "impatriati", i giudici di appello lombardi ([n. 3767/2023](#)) hanno affermato che le dichiarazioni scritte allegate all'appello, acquisite di propria iniziativa dal difensore, senza la previa autorizzazione del giudice e senza l'osservanza delle formalità previste dall'art. 257 bis c.p.c. sono inutilizzabili. In questa decisione, nello specifico, non è stata considerata ammissibile quale prova la testimonianza resa dal capo ufficio del ricorrente, allegata nel ricorso in appello dal difensore senza il rispetto del procedimento descritto nella norma del Codice di procedura civile.

Sulla falsariga di questa decisione si pone anche quella della Corte di giustizia di primo grado di Trento ([n. 167/2023](#)) in tema di imposta unica sulle scommesse, secondo la quale non sono ammissibili le dichiarazioni prodotte dalla parte che non rispettano le forme della testimonianza scritta, previste dal novellato ex art. 7 co. 4 D.lgs. 546/1992, il quale rinvia all'art. 257-bis c.p.c. prescrivendo la preventiva autorizzazione del giudice.

Oltre alle formalità di cui all'art. 257-bis, l'art. 244 del Codice di procedura civile, inoltre, stabilisce che i fatti oggetto di prova testimoniale siano esposti mediante una suddivisione per punti o paragrafi ben circostanziati.

In base a tale disposizione, applicabile al processo tributario anche in virtù del rinvio di cui all'articolo 1, comma 2, del D.lgs. n. 546/1992, la [Corte di giustizia di primo grado di Milano \(n. 2630/2023\)](#) ha, dunque, ritenuto inammissibile la prova dedotta dal ricorrente. Spiegano i giudici che l'articolazione della testimonianza in specifici e separati capitoli consente al giudice la valutazione della necessità richiesta dall'art. 7, 4° comma del D.lgs. n. 546/1992 ai fini dell'ammissione del mezzo di prova. Nella fattispecie la ricorrente si è, infatti, limitata a una

generica indicazione dei temi su cui interrogare i testi senza dedurre analiticamente le indispensabili circostanze di fatto oggetto delle domande.

Ancora più chiaramente, in una controversia relativa a contestazioni di operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti, la citata decisione della Corte di Pistoia ([n. 77/2023](#)) rappresenta che la parte che chiede l'ammissione della testimonianza scritta è tenuta a formulare i capitoli in cui è organizzata la prova documentale in maniera assolutamente precisa, puntuale e dettagliata per un triplice ordine di motivi: innanzitutto per agevolare una risposta concreta e precisa da parte del giudice, poi per consentire alla controparte di articolare l'eventuale controprova e, infine, per offrire alla Corte una chiara esposizione delle circostanze oggetto di prova, posto che, a differenza del Giudice civile, il giudice tributario difetta del potere di disporre l'assunzione orale della prova. Nel caso in cui la prova testimoniale venga ammessa, come rappresentato in una sentenza del giudice tributario goriziano ([n. 18/2023](#)), in materiale doganale, la procedura prevede che: la Corte di giustizia tributaria incarica la parte che ne ha fatto richiesta di

notificare alla persona che deve rendere la dichiarazione testimoniale l'ordinanza collegiale di ammissione e il modello ministeriale per la raccolta delle dichiarazioni. Il testimone è, quindi, tenuto a indicare le proprie generalità e a rispondere alle domande poste dal Collegio in forma scritta. Il modello riporterà, inoltre, la sua firma autenticata e dovrà, quindi, essere riconsegnato alla segreteria della Corte di giustizia tributaria o, qualora non sia possibile, trasmesso tramite plico raccomandato.

**Il limite positivo dell'ammissibilità:  
necessità ai fini della decisione**

Come già anticipato, la testimonianza scritta può essere disposta:

- nell'ipotesi in cui il giudice la ritenga necessaria ai fini della decisione;
- anche senza l'accordo fra le parti.

Se sul tema dell'accordo non sembrano emergere particolari criticità, l'interpretazione della locuzione "necessario ai fini della decisione" rappresenta il vero cuore delle questioni inerenti alla testimonianza scritta.

In termini generali, come ricorda la corte di giustizia tributaria di primo grado di Vicenza ([n. 255/2023](#)), in tema di contestazione di operazioni

oggettivamente inesistenti, l'art.7, comma 4, del D.lgs. n. 546/1992, subordina l'ammissione della prova testimoniale, fra l'altro, alla circostanza che il giudice la ritenga necessaria ai fini della decisione.

Nel caso in esame il Collegio ha valutato l'escussione testimoniale di uno dei fornitori del ricorrente come non necessaria poiché la documentazione prodotta e l'istruttoria svolta erano assolutamente in grado di determinare la decisione della controversia, senza che la testimonianza potesse aggiungere alcunché alla decisione.

D'altra parte, sempre in un giudizio relativo a contestazione di operazioni inesistenti, la Corte di giustizia tributaria di Lecco ([n. 104/2023](#)) ha ammesso la testimonianza di un terzo (anch'esso fornitore del ricorrente) la cui dichiarazione è stata considerata dal collegio giudicante "un'ulteriore prova dell'effettiva esistenza dell'operazione contestata".

In altri casi, come ad esempio quello esaminato dai giudici pesaresi ([n. 262/2023](#)) relativo alla contestazione di ricavi occulti per una società attiva nella ristorazione, non è stata ritenuta ammissibile la testimonianza (in questo caso di un dipendente della società) poiché questo mezzo istruttorio non

avrebbe confutato, neanche astrattamente, gli elementi probatori prodotti dall'ufficio impositore in giudizio.

D'altra parte, in termini ancora più netti, vi è chi anche ritiene, come la Corte tributaria di Udine ([n. 67/2024](#)), che l'ammissione della prova testimoniale abbia carattere di "eccezionalità". Anche in questa decisione, il collegio friulano prende atto che le prove fornite dall'amministrazione finanziaria erano idonee a provare in giudizio le violazioni contestate nell'atto impugnato. Viceversa, l'assunzione delle prove testimoniali non avrebbe condotto all'emersione di fatti nuovi, indispensabili o di particolare rilievo. Da queste considerazioni, il giudice ha concluso sulla non necessità della testimonianza.

Nel caso di specie, i giudici friulani di primo grado hanno ritenuto non ammissibile la testimonianza chiesta da un'Associazione di alcuni propri associati.

Sulla residualità della prova testimoniale, si rileva che anche la corte avellinese di primo grado ([n. 236/2024](#)) non ha ammesso la testimonianza di un soggetto, chiesta dal contribuente, perché "vertente su circostanze provabili in via documentale".

In termini più generali e, dunque, sulla "specialità" della prova testimoniale nel processo tributario, si inserisce la Corte di giustizia tributaria di Napoli ([n. 14078/2023](#)) in un giudizio relativo all'impugnazione di un accertamento per operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti. I giudici napoletani rappresentano che la c.d. prova testimoniale nel processo tributario costituisce un istituto dotato d'indubbia specialità e come tale sicuramente diverso non solo dalla prova testimoniale quale prova legale tipica del processo civile, regolata dagli articoli [2721 e ss. c.c.](#) e dagli [articoli 244 e ss. c.p.c.](#), ma pur anche dalla stessa "testimonianza scritta" di cui [all'art.257-bis c.p.c.](#), quivi allocato dall'[art.4, comma 8, legge n.69/2009](#). Nel caso di specie, la Corte non ammette la prova testimoniale, in quanto generica e non supportata da un qualunque elemento di prova scritta, nonché mancante del requisito della necessità ai fini della decisione.

### **Il limite negativo dell'ammissibilità: rapporti con atti facenti fede fino a querela di falso**

La prova testimoniale, però, incontra un limite nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti

fedes fino a querela di falso: è, infatti, ammessa solo su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

In altre parole, il contenuto delle attestazioni provenienti dal pubblico ufficiale non può essere contestato mediante la testimonianza scritta, essendo previsto in questo caso lo strumento processuale della querela di falso.

Questa lettura è coerente con il valore fidefacente delle attestazioni del pubblico ufficiale.

L'inammissibilità della testimonianza per i fatti dedotti nei processi verbali di constatazione è al centro della sentenza n. 132 della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Forlì ([n. 132/2023](#)). Secondo quest'ultima, infatti, nessuna valenza può essere riconosciuta alla richiesta di utilizzo della prova testimoniale per la ricostruzione dei fatti contestati in quanto precisamente dedotti nel processo verbale di constatazione (pvc) redatto dalla guardia di finanza. I giudici ribadiscono che lo stesso comma 4 dell'articolo 7, D.lgs. n. 546/1992 prevede espressamente che "nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su

circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale".

Oltre alla testimonianza dei terzi su fatti inclusi in un atto facente fede fino a querela di falso, i giudici foggiani in una sentenza ([n. 538/2024](#)) sottolineano che la stessa non può essere ammessa neanche rispetto agli stessi verbalizzanti e sottoscrittori del Pvc, poiché i quesiti che si vorrebbe porre, afferiscono a elementi già espressamente riportati nello stesso. In particolare, in una fattispecie riguarda la contestazione di operazioni oggettivamente inesistenti, il ricorrente aveva chiesto di ammettere la testimonianza dei militari della Guardia di Finanza che avevano proceduto alla verifica.

Sulla stessa interpretazione, si segnalano altre due decisioni delle Corti di Roma ([n. 2911/2024](#)) e di Lecce ([n. 452/2024](#)): la prima inerente a operazioni oggettivamente inesistenti, la seconda relativa all'impugnazione di un accertamento induttivo del reddito d'impresa di uno stabilimento balneare. Insomma, la circostanza secondo cui non possa essere ammessa la prova su fatti "coperti" da verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso pare non essere particolarmente dibattuta dalla giurisprudenza. In effetti, nel caso in cui un ricorrente voglia contestare i

fatti espressi nell'atto (come un processo verbale di constatazione), il rimedio tipico apprestato dall'ordinamento è quello della querela di falso con cui si può confutare il valore delle dichiarazioni ivi contenute. Pertanto, non è possibile ammettere una testimonianza contraria a quei fatti, inteso che tra le dichiarazioni "coperte" da pubblica fede non rientrano quelle relative a valutazioni effettuate dai verificatori.

### [Il modello e la digitalizzazione della testimonianza](#)

Al di là degli orientamenti che le Corti di giustizia stanno applicando, la testimonianza sta progressivamente assumendo rilevanza nel processo tributario.

A riprova di ciò, anche nella recente riforma di cui al [decreto legislativo del 30 dicembre 2023, n. 220](#) (applicabile ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 2 settembre 2024), è stata prevista una aggiunta specifica alla prova testimoniale, sancendo che: "La notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale, il cui modello, con le relative istruzioni per la compilazione, è reso disponibile sul sito istituzionale dal Dipartimento della Giustizia tributaria, può essere

*effettuata anche in via telematica. In deroga all'articolo 103-bis delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo di deposizione trasmessogli dal testimone dopo che lo stesso lo ha compilato e sottoscritto in ogni sua parte con firma digitale apposta in base a un certificato di firma qualificato la cui validità non è scaduta ovvero che non è stato revocato o sospeso al momento della sottoscrizione".*

In sintesi, tramite la delegificazione, il legislatore ha inteso completare l'attuazione della procedura di ammissione della testimonianza scritta con l'approvazione del modello specifico per il processo tributario.

Si ricorda, comunque, che, in attesa della pubblicazione del modello sul sito istituzionale del Dipartimento della Giustizia tributaria, il richiamo della norma alle forme previste dall'articolo 257-bis del Codice di procedura civile e il rinvio generale alle norme del codice di procedura civile di cui all'articolo 1, comma 2, del D.lgs. n. 546/1992, comportano l'estensione al processo tributario degli stessi adempimenti e obblighi previsti nel processo civile.

Pertanto, fino a quando non verrà adottato il decreto ministeriale contenente il modello di testimonianza in argomento, si ritiene che il modello previsto dal Codice di procedura civile sia utilizzabile anche nel processo tributario (cfr. Risposte Min. Economia e Finanze, Telefisco 26.1.2023 e 1.2.2024).

Ovviamente, allo stesso dovranno essere apportate le necessarie modifiche quali, ad esempio, i riferimenti della Corte di Giustizia tributaria adita presso cui è stata ammessa la prova testimoniale da parte del giudice tributario.

Inoltre, per completare la già avanzata digitalizzazione del processo tributario, il legislatore delegato ha previsto espressamente la possibilità di raccogliere la prova testimoniale scritta, oltre che con le tradizionali forme analogiche, anche con modalità digitali. Nello specifico, è stabilito che, in deroga all'articolo 103-bis disp. att. cod. proc. civ., il testimone munito di firma digitale può rendere la testimonianza sul modulo

che verrà adottato, 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.

---

Responsabile  
[Luigia Caputo](#)

Autori  
[Giovanni Franco](#)  
[Carmine Marrazzo](#)

Ufficio II  
Normativa e contenzioso tributario  
Via dei Normanni, 5 - 00184 Roma  
Tel. +39 0693836666  
E-mail: [df.dgt.uff02@mef.gov.it](mailto:df.dgt.uff02@mef.gov.it)  
Internet: <https://www.dgt.mef.gov.it/gt>