Metodo Giuridico
Ius et Ratio • ISSN 3103-7305

RIVISTA GIURIDICA ONLINE • ISSN 3103-7305
NOTA A SENTENZA • DIRITTO E GIURISPRUDENZA • 3 AGOSTO 2026

La prova testimoniale scritta nel processo tributario e i suoi limiti

La Cassazione Civile, con ordinanza n. 24407 del 3 agosto 2026, definisce i rigorosi presupposti di indispensabilità e i vincoli di ammissibilità dell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992.

AS Antonio Sansone Diritto Tributario & Processo Tributario 3 Agosto 2026 Lettura 12 min

SCHEDA PRONUNCIA

ORGANO GIUDICANTE
Cassazione Civile

ESTREMI PROVVEDIMENTO
ordinanza 3 agosto 2026, n. 24407

NORME DI RIFERIMENTO
D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 • Legge 31 agosto 2022, n. 130 • Art. 257-bis Codice di Procedura Civile

DECISIONE
Rigetta il ricorso della contribuente, confermando la legittimità del diniego di ammissione della prova testimoniale scritta in difetto del presupposto di rigorosa necessità

PRINCIPIO DI DIRITTO / MASSIMA REDAZIONALE

L'ammissione della prova testimoniale scritta nel contenzioso tributario è subordinata alla rigorosa indispensabilità per il giudizio, presupponendo l'impossibilità di acquisire altrimenti la prova di fatti decisivi non coperti da fede privilegiata.

Stato della questione e quadro aggiornato al 09 Novembre 2026: l'ingresso della testimonianza scritta nell'istruttoria tributaria richiede la rigorosa indispensabilità per fatti non dimostrabili altrimenti, confermando la natura essenzialmente documentale del rito.

ABSTRACT (ITALIANO)

L'ordinanza n. 24407/2026 della Cassazione Civile consolida i confini applicativi dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992, introdotto dalla legge n. 130/2022. L'ammissione della **prova testimoniale scritta nel processo tributario** diverge ontologicamente dal giudizio di rilevanza civilistica, postulando il riscontro di una **rigorosa indispensabilità probatoria** su circostanze non altrimenti dimostrabili. La Suprema Corte ribadisce l'intangibilità dei verbali assistiti da **fede privilegiata ex art. 2700 c.c.**, la piena compatibilità con gli artt. 24 e 111 Cost. e l'art. 6 CEDU alla luce della natura documentale del rito, e l'insindacabilità in sede di legittimità della valutazione di merito supportata da documenti.

ABSTRACT (ENGLISH)

Civil Court of Cassation order no. 24407/2026 defines the operating boundaries of written witness evidence in tax proceedings pursuant to art. 7, paragraph 4, Legislative Decree no. 546/1992. Admission is strictly conditioned upon a test of necessity rather than mere civil relevance, requiring the impossibility of establishing facts through accounting or written documents. The ruling confirms compliance with constitutional and ECHR fair trial standards, excluding review on the merits when tax judges rely on comprehensive documentary evidence.

Punti Chiave dell'Analisi

01.
Criterio di necessità:
a differenza del rito civile ove la prova rilevante si ammette obbligatoriamente, nel rito tributario il giudice «può» disporla solo ove indispensabile per accertare fatti insuscettibili di riscontro documentale.

02.
Sbarramenti probatori:
restano precluse le prove su fatti attestati dal pubblico ufficiale con fede privilegiata ex art. 2700 c.c. e operano i limiti contrattuali degli artt. 2721-2725 c.c.

03.
Equità processuale multilivello:
la specificità documentale dell'impugnazione tributaria rispetta gli artt. 24 e 111 Cost. e l'art. 6 CEDU, non sussistendo un vincolo di uniforme disciplina probatoria tra i diversi modelli di giurisdizione.

04.
Sindacato di legittimità:
il diniego della prova testimoniale motivato sul compendio documentale è incensurabile in Cassazione, e l'opposizione ingiustificata a proposta ex art. 380-bis c.p.c. espone alle sanzioni per lite temeraria.

01. IL NUOVO STATUTO ISTRUTTORIO E LA PROVA TESTIMONIALE SCRITTA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Con l'ordinanza 3 agosto 2026, n. 24407, la **Cassazione Civile** interviene sui confini applicativi dell'istituto introdotto dalla riforma della giustizia tributaria. La disciplina della **prova testimoniale scritta nel processo tributario**, recepita nell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 a seguito della legge 31 agosto 2022, n. 130, ha superato il risalente divieto assoluto di **istruzione testimoniale** che caratterizzava il contenzioso fiscale. Il legislatore ha però circoscritto l'accesso a tale strumento probatorio, esigendo che il giudice di merito ne riscontri l'assoluta necessità ai fini della decisione della controversia [1].

La controversia trae origine da un avviso di accertamento notificato a una società di capitali per il recupero a tassazione di imposte dirette e IVA relative all'anno 2015. L'amministrazione finanziaria contestava l'indebita detrazione e deduzione di costi scaturenti da **fatture per operazioni inesistenti**, emesse da una pluralità di società fornitrici prive di effettiva consistenza aziendale, beni strumentali e personale dipendente. Sia in primo grado sia davanti alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, il ricorso della contribuente veniva respinto. I giudici territoriali ritenevano provata la natura di **società cartiere** dei fornitori sulla scorta dei processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Dogane.

Nei gradi di merito, la difesa della società aveva instato per l'espletamento della **testimonianza scritta** ai sensi del novellato art. 7 del rito contenzioso, articolando specifici capitoli di prova tesi a dimostrare la reale esistenza delle fornitrici e l'effettiva esecuzione materiale delle prestazioni commerciali. I giudici di seconde cure disattendevano l'istanza istruttoria, giudicando pienamente sufficienti e univoci gli elementi probatori di natura presuntiva allegati dall'amministrazione. Il rigetto dell'istanza costituiva il nucleo della successiva impugnazione per cassazione, con cui la contribuente denunciava la nullità della decisione per motivazione apparente, il vizio di omesso esame di fatto decisivo e la violazione delle **regole sull'onere della prova**.

La pronuncia della Suprema Corte assume rilievo sistematico poiché definisce la fisionomia autonoma dell'istruttoria tributaria rispetto a quella ordinaria. La caduta del divieto generalizzato non ha determinato una piena omologazione tra

i due riti. Nel modello impositivo, la testimonianza non costituisce un mezzo a disponibilità piena delle parti correlato alla mera rilevanza del fatto. Essa si configura come un rimedio sussidiario e condizionato, modellato sulla morfologia di un processo nato e strutturato per svolgersi in forma prevalentemente **scritta e documentale**. L'indagine di legittimità si sofferma proprio su questa asimmetria tra ordinamenti processuali, ribadendo la razionalità delle scelte selettive operate dal legislatore delegato.

02. LA DISCRIMINANTE TRA RILEVANZA CIVILISTICA E INDISPENSABILITÀ DELLA PROVA TESTIMONIALE

2.1 — Criteri applicativi per la prova tra necessità e non superfluità

Il punto nodale della decisione risiede nella demarcazione concettuale tra il metro di ammissione del rito comune e quello del contenzioso tributario. Nel processo civile regolato dal codice di rito, il vaglio istruttorio si fonda sul binomio di **ammissibilità e rilevanza**. Il giudizio di rilevanza opera essenzialmente in termini negativi come controllo di **non superfluità della prova** rispetto ai temi controversi dedotti in causa. Quando i capitoli vertono su circostanze pertinenti e non provate per tabulas, il giudice istruttore «ammette» i mezzi dedotti. L'impiego del modo indicativo esprime una precisa **doverosità del provvedimento ammissivo**, sottraendo l'ordinanza a valutazioni di mera opportunità discrezionale.

Al contrario, l'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992 adotta una formulazione antitetica, imperniata sul verbo modale: la corte «può ammettere» la deposizione ove la reputi **necessaria ai fini della decisione**. Come evidenziato dalla Cassazione nell'ordinanza n. 24407/2026, la necessità non coincide affatto con la rilevanza. Essa postula un requisito qualificato di **indispensabilità della prova testimoniale**, configurabile soltanto quando il fatto storico decisivo non possa essere altrimenti accertato attraverso il compendio delle scritture contabili, delle fatture o dei riscontri documentali allegati agli atti di causa [1].

Tale severo scrutinio riflette la dialettica tra contraddittorio camerale e rito documentale che governa la giustizia tributaria fin dalle sue origini sistematiche. L'onere di allegazione che grava sulla parte richiedente non si esaurisce nell'articolazione di capitoli specifici e non generici. Il difensore deve motivare in concreto per quali ragioni la verifica testimoniale costituisca l'unica via per ricostruire l'accadimento storico. L'assenza di tale dimostrazione determina la legittima reiezione dell'istanza istruttoria, senza che si configuri alcuna lesione dei diritti di difesa del contribuente.

> *La testimonianza nel contenzioso tributario non segue il regime della pertinenza civilistica: la sua ammissione postula la radicale impossibilità di riscontrare il fatto storico mediante documenti o contabilità.*

2.2 — I limiti oggettivi e la fede privilegiata dei verbali

Accanto al requisito positivo della rigorosa indispensabilità, la disciplina tributaria introduce uno sbarramento negativo insormontabile. La norma esclude categoricamente l'assunzione testimoniale quando la pretesa fiscale tragga fondamento da verbali o atti muniti di **fede privilegiata**, salvo che l'interpello verta su circostanze storiche differenti da quelle formalmente attestate dal pubblico ufficiale. Trova piena applicazione l'art. 2700 c.c., in base al quale l'efficacia fidefaciente copre la provenienza del documento, le dichiarazioni rese e i fatti che il verbalizzante attesta come avvenuti in sua presenza o da lui personalmente compiuti.

Ne discende che le risultanze ispettive relative all'assenza di personale, alla mancanza di sede operativa o all'omessa esibizione dei registri non possono essere smentite mediante prove orali in assenza di querela di falso. La prova testimoniale, inoltre, deve svolgersi unicamente con le forme previste dall'art. 257-bis c.p.c., ossia mediante modulo cartolare compilato e sottoscritto dal testimone con firma autenticata, escludendo l'audizione diretta in udienza salvo specifica disposizione del collegio giudicante.

La Corte di legittimità chiarisce inoltre che alla prova testimoniale tributaria si applicano integralmente i limiti generali dettati dal codice civile, con specifico riferimento agli artt. 2721-2725 c.c. La prova per testi è inammissibile per patti aggiunti o contrari al contenuto di un documento contrattuale per i quali si alleghi la stipulazione anteriore o contemporanea, così come per i contratti soggetti a forma scritta prescritta dalla legge a pena di nullità o per la prova. L'assetto normativo delinea un quadro fortemente presidiato, riassumibile nella comparazione sistematica tra i due modelli:

Parametro Istruttorio	Processo Civile Ordinario	Processo Tributario Riformato
Canone di ammissione	Rilevanza e non superfluità dei fatti dedotti	Indispensabilità ai fini del decidere (extrema ratio)
Potere del magistrato	Dovere di ammissione dei mezzi rilevanti («ammette»)	Facoltà discrezionale e residuale («può ammettere»)
Forma di assunzione	Audizione orale ordinaria; forma scritta solo su accordo	Forma scritta obbligatoria ex art. 257-bis c.p.c.
Atti a fede privilegiata	Limiti generali ex art. 2700 c.c.	Divieto testuale esplicito su circostanze attestate dal p.u.

03. COMPATIBILITÀ COSTITUZIONALE E COORDINATE CONVENZIONALI DEL RITO DOCUMENTALE

3.1 — Il principio di non necessaria uniformità tra i modelli processuali

La ricostruzione operata dal collegio di legittimità affronta il nodo del confronto con i parametri costituzionali. La difesa della contribuente prospettava la lesione degli artt. 24 e 111 Cost., assumendo che la mancata ammissione della testimonianza sui capitoli a discarico privasse la parte privata del **diritto alla prova contraria** e minasse la parità delle armi. La Cassazione disattende la censura valorizzando il costante insegnamento del Giudice delle leggi in tema di **differenziazione delle regole processuali**. Non esiste nell'ordinamento repubblicano un canone di necessaria uniformità dei riti istruttori.

Come affermato dalla Corte costituzionale fin dalla sentenza n. 18 del 2000, le diverse discipline processuali possono razionalmente divergere in ragione della configurazione specifica dell'organo giudicante e delle situazioni sostanziali dedotte in giudizio. Il processo tributario ha ad oggetto l'impugnazione di un **atto amministrativo autoritativo**,

espressione del potere impositivo dello Stato preordinato al riparto delle spese pubbliche ex art. 53 Cost. In tale ambito, la condotta del contribuente è tipizzata e scandita da precisi adempimenti formali, a partire dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili e di fatturazione. Tale peculiare matrice giustifica la conservazione di un **rito prevalentemente documentale**, nel quale l'istruttoria testimoniale rappresenta un'eccezione tassativamente regolata e non una regola espansiva.

La legittimità costituzionale delle limitazioni probatorie trova conferma nel bilanciamento tra l'interesse generale alla celere e corretta percezione del tributo e la tutela giurisdizionale del cittadino. L'esclusione della prova per testi o il suo assoggettamento al canone dell'indispensabilità non comprime il **nucleo indefettibile della difesa**, purché sia garantita la piena facoltà di produrre ogni elemento documentale idoneo a confutare la pretesa fiscale e sia assicurata la facoltà di allegare memorie difensive e consulenze tecniche.

3.2 — La giurisprudenza della Corte EDU e il divieto di formalismo eccessivo

Sul versante sovranazionale, l'ordinanza n. 24407/2026 coordina la normativa interna con i principi elaborati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo in relazione all'art. 6, paragrafo 1, della CEDU. Nella celebre pronuncia Ferrazzini contro Italia del 12 luglio 2001, la Corte di Strasburgo ha ribadito che le controversie tributarie ordinarie esulano dalla nozione convenzionale di *diritti e doveri di carattere civile*, riservando agli Stati contraenti il potere sovrano di disciplinare la riscossione delle imposte. Pur con la nota dissenting opinion e la progressiva estensione delle tutele per le **sanzioni amministrative punitive**, la disciplina dell'ammissibilità probatoria rimane fondamentalmente rimessa al diritto interno, a condizione che il rito complessivo risulti equo.

Il canone dell'equità del processo convenzionale impone tuttavia un presidio sostanziale: il **divieto di formalismo eccessivo** nell'accesso alla giurisdizione. Come affermato dalla Suprema Corte nella coeva ordinanza 26 gennaio 2026, n. 1779, in materia di notificazione telematica tributaria, le regole procedurali non possono risolversi in un ostacolo sproporzionato che impedisca l'esame del merito della pretesa[2]. I tribunali nazionali devono evitare interpretazioni esasperatamente formali, garantendo che le facoltà processuali e le relative eccezioni siano valutate secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità.

Questo principio si raccorda strettamente con il quadro delle preclusioni istruttorie nel processo tributario e la CEDU già affrontato su questa rivista. La conformità convenzionale dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992 discende dalla reciprocità dello strumento: la testimonianza scritta è accessibile tanto al contribuente quanto all'amministrazione. Inoltre, le dichiarazioni scritte rese da terzi agli organi verificatori e trasfuse nei processi verbali conservano un mero **valore indiziario**, del tutto equivalente a quello delle dichiarazioni stragiudiziali prodotte dalla difesa privata, ristabilendo la simmetria dialettica tra le parti.

> **Equità Processuale e Prove Orali nel Rito Fiscale**
>
> L'assenza di un diritto assoluto alla prova testimoniale orale non lede i parametri dell'art. 6 CEDU: la forma scritta ex art. 257-bis c.p.c. e il vaglio di indispensabilità assicurano il giusto equilibrio tra parità delle armi e specificità dell'azione impositiva documentale.

3.3 — Il quadro probatorio tra presunzioni semplici e onere del contribuente

L'articolazione della prova testimoniale scritta deve essere coordinata con il novellato art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992, introdotto contestualmente dalla legge n. 130/2022. La norma statuisce che l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato, imponendo al giudice l'annullamento della ripresa qualora la prova manchi, sia contraddittoria o insufficiente. La portata precettiva di tale disposizione è stata chiarita dalla giurisprudenza di legittimità con l'ordinanza 23 febbraio 2026, n. 4057, che ne ha evidenziato la natura essenzialmente didascalica [3].

La Suprema Corte ribadisce che il comma 5-bis non altera i criteri generali di riparto dell'onere probatorio né preclude l'utilizzo delle **presunzioni semplici** ex art. 2729 c.c. Quando l'erario contesta l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, incombe sull'ufficio la dimostrazione, anche mediante presunzioni gravi, precise e concordanti, del carattere fittizio dell'emittente o dell'operazione. Una volta fornito tale compendio indiziario attraverso i riscontri incrociati della Guardia di Finanza, l'onere probatorio trasla sul contribuente, il quale è chiamato a dimostrare l'effettiva sussistenza e inerenza delle operazioni commerciali svolte.

In questo impianto, la prova testimoniale contraria non può operare come escamotage per superare il deficit di tracciabilità economica. Se il contribuente non produce contratti, documenti di trasporto, bolle di consegna o prove di pagamento tracciato, la mera richiesta di escutere testi per confermare le prestazioni non supera il filtro di indispensabilità. La presunzione semplice dell'amministrazione resiste e consolida il giudizio di fittizietà, privando la richiesta testimoniale di qualsiasi concreta utilità decisoria.

04. RIFLESSI OPERATIVI E PERIMETRO DEL SINDACATO DI LEGITTIMITÀ IN CASSAZIONE

Sul piano della prassi professionale, la decisione della Suprema Corte impone al difensore tributario una profonda revisione della tecnica redazionale delle **istanze istruttorie**. Nel rito tributario non è sufficiente articolare capitoli di prova astrattamente pertinenti o idonei a confermare la tesi del contribuente. Chi formula l'istanza di **prova testimoniale scritta nel processo tributario** ha il preciso onere processuale di allegare e dimostrare la sua **rigorosa necessità** ai fini del decidere [1]. L'atto difensivo deve argomentare in modo analitico l'oggettiva impossibilità di procurarsi la prova documentale del fatto, chiarendo per quali specifiche ragioni la testimonianza cartolare costituisca l'unico mezzo disponibile per superare le presunzioni erariali.

In un'ottica di **distinguishing** applicativo, va rimarcato come l'istituto della testimonianza scritta non trovi applicazione indiscriminata nell'intero spettro del contenzioso fiscale. La prova testimoniale non opera e resta radicalmente preclusa quando la controversia involga patti negoziali contrari al contenuto di scritture private, oppure quando la disciplina sostanziale esiga la forma scritta ad substantiam o ad probationem tantum. A differenza di quanto accade per le transazioni formali, la prova per testi assume cittadinanza solo in relazione a **fatti storici materiali**, quali ad esempio l'effettivo transito di merci, la presenza fisica di maestranze in un cantiere o l'accadimento di eventi naturali impeditivi, purché non contrastino con le attestazioni fidefacienti dei verbalizzanti redatte ai sensi dell'art. 2700 c.c.

Sotto il profilo del **sindacato di legittimità**, l'ordinanza n. 24407/2026 traccia una barriera invalicabile per il giudizio in Cassazione. Il giudizio di necessità della prova testimoniale formulato dal giudice di merito costituisce una valutazione discrezionale di fatto. Essa è interamente sottratta al controllo di legittimità, a condizione che il collegio tributario abbia fondato il proprio convincimento sull'esame degli elementi documentali acquisiti al fascicolo processuale. La parte soccombente non può dedurre il vizio di motivazione apparente ex art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., ove l'iter logico sia

intellegibile, né può invocare l'omesso esame di fatto decisivo ex art. 360, n. 5, c.p.c., poiché l'omessa ammissione di un mezzo istruttorio non equivale all'omesso esame del fatto storico controverso.

Un ulteriore monito operativo emerge dal rigido trattamento riservato alla fase di impugnazione. L'insistenza nel ricorso per cassazione avverso il diniego di prove testimoniali a fronte di una proposta di definizione accelerata ex art. 380-bis c.p.c. espone la parte a pesanti conseguenze economiche. Come statuito dalla giurisprudenza di legittimità, la mancata adesione alla proposta del relatore, seguita dal rigetto conforme della Corte, integra un'ipotesi legale tipica di abuso del processo, culminata nel caso di specie nella condanna per lite temeraria ex art. 96, commi 3 e 4, c.p.c. Tale severità sanzionatoria impone al difensore un rigoroso vaglio prognostico prima di coltivare l'impugnazione nomofilattica avverso statuizioni istruttorie ampiamente motivate sui documenti di causa.

FONTI UTILIZZATE

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7
— Poteri delle corti di giustizia tributaria e disciplina della prova testimoniale scritta.

Legge 31 agosto 2022, n. 130
— Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario.

Art. 257-bis Codice di Procedura Civile
— Assunzione della testimonianza scritta.

Artt. 2697, 2700 e 2721-2729 Codice Civile
— Efficacia probatoria, fede privilegiata e limiti dell'istruzione testimoniale.

Artt. 24 e 111 Costituzione della Repubblica Italiana
— Diritto di difesa e principio del giusto processo.

GIURISPRUDENZA CITATA

1. **Cassazione Civile, ordinanza 3 agosto 2026, n. 24407**
— Esito: rigetta il ricorso della contribuente, confermando la legittimità del diniego di ammissione della prova testimoniale scritta in difetto del presupposto di rigorosa necessità. Punto: l'ammissione della prova testimoniale scritta ex art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992 richiede la rigorosa indispensabilità per il decidere, è preclusa su fatti coperti da fede privilegiata ed è sottratta al sindacato di legittimità se la decisione di merito è motivata sulle risultanze documentali.

2. **Cassazione Civile, ordinanza 26 gennaio 2026, n. 1779**

— Esito: accoglie in parte il ricorso del contribuente, cassando con rinvio la sentenza impugnata. Punto: nell'applicare le norme procedurali i tribunali nazionali devono evitare il formalismo eccessivo contrario all'effettivo accesso a un tribunale ex art. 6 CEDU, ritenendo idonea la produzione telematica di ricevute PEC in copia scansionata PDF non formalmente contestate. ↑

3. **Cassazione Civile, ordinanza 23 febbraio 2026, n. 4057**

— Esito: rigetta il ricorso della società contribuente, confermando il recupero a tassazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo. Punto: la disposizione di cui all'art. 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546/1992 ha portata didascalica e non preclude l'accertamento mediante presunzioni semplici, né elide l'onere del contribuente di provare i presupposti costitutivi per fruire di benefici o crediti fiscali. ↑

AS

Antonio Sansone

AUTORE • METODO GIURIDICO

Revisore legale

Si occupa di diritto commerciale e tributario, con particolare attenzione alla revisione dei bilanci, alla fiscalità d'impresa e alla governance societaria. Per Metodo Giuridico cura analisi volte a rendere accessibili le dinamiche economico-tributarie anche ai non addetti ai lavori.