

**PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO:
LA CASSAZIONE DISTINGUE TRA LIMITI OGGETTIVI
E REQUISITO DELLA NECESSITÀ**

Nota a Cass., Sez. trib., ordinanza del 03 agosto 2026, n. 24407

“La prova testimoniale scritta è sottoposta, secondo la Cassazione, a due condizioni autonome e cumulative previste dall’art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992.: un requisito negativo, che impedisce di utilizzare la testimonianza per contrastare i fatti assistiti da fede privilegiata ai sensi dell’art. 2700 c.c. e lascia inoltre operanti i limiti degli artt. 2721-2725 c.c.; e un requisito positivo, rappresentato dalla necessità della prova ai fini della decisione, nozione più rigorosa della mera rilevanza e riferita all’indispensabilità del mezzo quando il fatto non sia altrimenti accertabile in modo adeguato.”

Con la recente **ordinanza n. 24407 del 3 agosto 2026 la Sezione tributaria della Corte di Cassazione** offre una prima sistemazione particolarmente netta del regime della prova testimoniale introdotto nel processo tributario dalla legge n. 130 del 2022.

Il passaggio centrale della decisione non consiste tanto nel riconoscimento, ormai acquisito sul piano normativo, dell’ingresso della testimonianza scritta nel giudizio tributario, quanto nella delimitazione delle condizioni alle quali tale mezzo istruttorio può essere effettivamente utilizzato.

L’art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992 non viene infatti letto come una semplice apertura al modello probatorio civilistico, ma come una disciplina speciale, coerente con la struttura prevalentemente scritta e documentale del processo tributario e caratterizzata da un filtro di ammissibilità più selettivo. La controversia riguardava un accertamento IRES e IVA fondato sulla contestazione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.

La contribuente aveva chiesto l’ammissione della prova testimoniale per dimostrare sia l’effettiva consistenza commerciale e organizzativa di alcune società fornitrici, qualificate dall’Amministrazione come “cartiere”, sia la reale esecuzione delle forniture documentate dalle fatture contestate.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado aveva tuttavia ritenuto non necessaria l’ulteriore attività istruttoria, reputando sufficiente il quadro probatorio desumibile dagli atti delle verifiche e dalla documentazione già acquisita.

La Cassazione conferma tale impostazione e, nel farlo, precisa la struttura del giudizio che il giudice tributario è chiamato a svolgere quando viene formulata un’istanza di prova testimoniale.

Il primo requisito: i limiti oggettivi alla testimonianza

Il primo requisito individuato dalla Corte opera in senso negativo e delimita l'area entro la quale la prova testimoniale non può comunque entrare, indipendentemente dalla sua possibile utilità o persino dalla sua necessità.

L'art. 7, comma 4, stabilisce espressamente che, quando 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.

La Cassazione collega tale limite all'art. 2700 c.c., ricordando che la fede privilegiata riguarda, oltre alla provenienza dell'atto dal pubblico ufficiale che lo ha formato, le dichiarazioni rese dalle parti e gli altri fatti che il pubblico ufficiale attesti come avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.

La precisazione è significativa perché esclude che il requisito della necessità possa trasformarsi in una clausola capace di superare la particolare efficacia probatoria attribuita dall'ordinamento all'atto pubblico. Se la circostanza rientra nel perimetro della piena prova fino a querela di falso, la testimonianza non può essere impiegata come mezzo alternativo di contestazione. A questo limite la Corte affianca quelli derivanti dagli artt. 2721-2725 c.c., ritenuti applicabili anche al processo tributario e, dunque, anch'essi destinati a prevalere sulla valutazione di necessità. La novità della prova testimoniale tributaria, pertanto, non comporta la rimozione delle regole sostanziali che disciplinano l'ammissibilità della prova per testi, ma si inserisce nel sistema generale conservandone i vincoli.

Il secondo requisito: la necessità non coincide con la rilevanza

Il secondo requisito, di carattere positivo, costituisce il nucleo più innovativo della pronuncia.

La Corte attribuisce alla locuzione “ove lo ritenga necessario ai fini della decisione” un significato autonomo rispetto al tradizionale giudizio di rilevanza proprio del processo civile.

La rilevanza esprime, nella ricostruzione della Cassazione, un giudizio di non superfluità del mezzo istruttorio rispetto a un fatto che incide sulla decisione; **la necessità, invece, richiede che la prova testimoniale presenti un carattere di indispensabilità, nel senso che la dimostrazione del fatto non possa essere ottenuta altrimenti in modo sufficiente attraverso il materiale probatorio già disponibile.**

La distinzione è rafforzata dall'argomento letterale.

Nella disciplina processuale civile il legislatore impiega formule che, una volta verificati ammissibilità e rilevanza, esprimono la doverosità dell'ammissione del mezzo; l'art. 7, comma 4,

utilizza invece il verbo modale “può” e **subordina l’ingresso della testimonianza alla valutazione del giudice che la ritenga necessaria.**

Ne deriva che, nel processo tributario, l’astratta idoneità dei capitoli di prova a dimostrare un fatto controverso non è sufficiente.

La parte deve indicare per quale ragione proprio quel mezzo istruttorio sia indispensabile rispetto alla decisione, mettendo in evidenza il vuoto probatorio che non potrebbe essere colmato attraverso i documenti, le presunzioni o gli altri elementi già ritualmente acquisiti.

Un mezzo istruttorio sussidiario, non una prova ordinaria

La conseguenza sistematica dell’impostazione adottata dalla Cassazione è chiara: la testimonianza, pur ormai ammessa nel processo tributario, conserva una funzione essenzialmente sussidiaria.

La riforma del 2022 ha superato il precedente divieto generalizzato, ma non ha assimilato il giudizio tributario al processo civile sul piano dell’istruzione probatoria.

La prova per testi non diviene un mezzo ordinariamente esperibile ogni volta che riguardi circostanze rilevanti; essa trova ingresso quando il giudice, alla luce del complessivo compendio probatorio, ravvisi l’impossibilità di pervenire a un adeguato accertamento del fatto attraverso strumenti diversi. Questa lettura consente alla Corte di ritenere la disciplina compatibile con gli artt. 24 e 111 Cost. e con l’art. 6 CEDU. Il diritto alla prova non impone infatti l’uniformità delle regole istruttorie tra i diversi modelli processuali, potendo il legislatore conformarle in ragione delle caratteristiche della controversia e della struttura del giudizio. Nel processo tributario, incentrato sull’impugnazione di un atto impositivo e tradizionalmente fondato su una forte componente documentale, la scelta di subordinare la testimonianza a un requisito più intenso della semplice rilevanza viene considerata non irragionevole e coerente con la specificità della materia.

Le ricadute sulla strategia difensiva

La pronuncia incide direttamente sul modo in cui l’istanza testimoniale deve essere formulata.

Dopo l’ordinanza n. 24407/2026 non è sufficiente articolare capitoli specifici e pertinenti, né dimostrare che le circostanze dedotte siano potenzialmente decisive.

Occorre accompagnare la richiesta con una motivazione ulteriore, capace di spiegare perché la prova documentale disponibile non consenta di accertare il fatto e quale contributo insostituibile possa derivare dalla testimonianza.

L’onere argomentativo della parte si sposta quindi dall’utilità astratta del mezzo alla sua concreta indispensabilità, con la conseguenza che un’istanza costruita secondo i soli canoni civilistici della specificità e della rilevanza rischia di risultare insufficiente nel giudizio tributario.

Il medesimo criterio delimita il controllo esercitabile in sede di legittimità.

La Cassazione afferma che la valutazione sulla necessità della testimonianza è sostanzialmente rimessa al giudice di merito e non può essere censurata soltanto perché i capitoli dedotti sarebbero stati astrattamente idonei a sostenere la ricostruzione della parte.

Il sindacato della Corte resta circoscritto alle ipotesi in cui la valutazione risulti manifestamente illogica, soprattutto quando il giudice di merito abbia fondato il proprio convincimento su puntuali elementi documentali già presenti in atti.

Tale conclusione accentua ulteriormente l'importanza della fase di merito, nella quale devono essere esposte con precisione non soltanto le circostanze da provare, ma anche le ragioni per cui la decisione non potrebbe essere adeguatamente assunta senza il ricorso al mezzo testimoniale.

Conclusioni

L'ordinanza n. 24407/2026 definisce dunque un modello nel quale l'apertura alla prova testimoniale resta governata da due filtri autonomi: il rispetto dei limiti oggettivi derivanti dalla fede privilegiata e dalle regole civilistiche sulla prova per testi, nonché la dimostrazione positiva della necessità del mezzo ai fini della decisione.

È soprattutto quest'ultimo requisito a segnare la distanza rispetto al processo civile, perché trasforma la testimonianza tributaria in uno strumento destinato a colmare un'effettiva insufficienza del materiale probatorio, anziché in un mezzo semplicemente pertinente al fatto controverso.

Sul piano operativo, la decisione impone quindi alle difese di costruire l'istanza testimoniale come una vera e propria dimostrazione dell'indispensabilità della prova, individuando il fatto decisivo, il deficit degli altri mezzi disponibili e il contributo specifico che soltanto la testimonianza può offrire alla ricostruzione della vicenda.

Lecce, 08 agosto 2026

Avv. Maurizio Villani

Avvocato Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it

E-mail: avvocato@studiotributariovillani.it

Pec: avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it