

Il nuovo  
**Processo**  
**TRIBUTARIO**

dopo il Decreto Legislativo del 2024  
(Riforma del contenzioso tributario)

**Formulario**  
scaricabile *online*

in Appendice i testi normativi riformati dei  
D.Lgs. nn. 545/1992 (c.d. Ordinamento giudiziario tributario)  
e 546/1992 (c.d. Decreto processo tributario)

con

- Analisi della disciplina del processo tributario e delle novità
- Testi a raffronto
- Formulario commentato degli atti modificati dalla Riforma

  
**Neldiritto**  
Editore

prova è posto in capo alla parte che in modo verosimile ne ha la disponibilità in quanto più prossima al fatto da dimostrare.

Quando il giudice ritiene, invece, che i fatti siano stati ampiamente dimostrati, incombe sullo stesso il **dovere di astenersi** dall'utilizzare i poteri di cui all'art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto una sua iniziativa sarebbe lesiva dei principi di economicità processuale e di imparzialità del giudice. Naturalmente, anche nel processo tributario vigono i generali divieti di utilizzazione della scienza privata del giudice, e di utilizzo dei propri poteri istruttori a scopi puramente esplorativi, anche di fatti non allegati dalle parti. Infine, occorre dare conto dell'ulteriore potere del giudice – ancorché previsto all'art. 22, co. 5, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nell'ambito della costituzione della parte ricorrente – di **ordinare l'esibizione degli originali degli atti e dei documenti prodotti dalla parte**, nel caso in cui dovessero sorgere delle contestazioni.

### 3. La prova testimoniale.

Il comma 4, prima parte, dell'art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede che nel **processo tributario non è ammesso il giuramento**.

La seconda parte della stessa previsione, come risultante dalla riforma di cui alla l. 31 agosto 2022, n. 130, prevede che Corte di Giustizia Tributaria, ove lo ritenga necessario, ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere **la prova testimoniale**, che è assunta con le forme di cui all'art. 257-*bis* c.c. 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 solo su circostanze di fatto diverse da quelle attestate da pubblico ufficiale (art. 7, co. 4).

Nella formulazione previgente alla riforma di cui alla l. 31 agosto 2022, n. 130, la **prova testimoniale non era ammessa** nel processo tributario, in quanto si registrava una ideale diffidenza verso i contribuenti e i loro possibili testimoni. Tale esclusione, però, garantiva la celerità del processo tributario, in quanto ne preservava il carattere documentale. L'esclusione della prova testimoniale non aveva mai implicato, comunque, né l'esclusione delle presunzioni semplici né l'esclusione delle dichiarazioni rese da terzi soggetti.

#### APPROFONDIMENTI

##### La prova testimoniale nel processo tributario

Prima della riforma del processo tributario di cui alla legge 31 agosto 2022, n. 130, entrata in vigore il 16 settembre 2022, la Corte di Cassazione a fronte del divieto di ammissione della prova testimoniale sancito dal previgente comma 4 dell'art. 7 cit., aveva riconosciuto «*il potere di introdurre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore probatorio*

*proprio degli elementi indiziari, compete non solo all'Amministrazione finanziaria, che tali dichiarazioni abbia raccolto nel corso d'indagine amministrativa, ma, altresì, con il medesimo valore probatorio, al contribuente» (Cass., Sez. un., 6 ottobre 2015, n. 24823).*

Il nuovo comma 4, dell'art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dopo aver ribadito che nel processo tributario non è ammesso il giuramento, di contro, ha affermato a chiare lettere l'ammissibilità della prova testimoniale prevedendo che il Giudice tributario, *«ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. 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».*

Dunque, la parte potrà avvalersi della prova testimoniale non nella forma legale tipica contrassegnata dalla oralità (art. 244 e s.s. c.p.c.) ma soltanto in forma scritta da assumere con il **modello della c.d. "testimonianza scritta"** secondo le regole e le modalità stabilite dall'art. 257-bis e 103-bis att. c.p.c.: acquisizione delle risposte rilasciate su apposito "questionario" notificato (anche in via telematica) al testimone contenente le domande formulate dalla parte richiedente e successiva restituzione alla segreteria del giudice che – quando le deposizioni risultino ambigue o incomplete – potrà anche disporre a chiarimento l'audizione del teste avanti a lui.

La testimonianza scritta implica che la parte che la richiede sarà onerata di utilizzare il **modello di testimonianza** reso disponibile sul sito istituzionale del Dipartimento della giustizia tributaria. Nello stesso senso, la dichiarazione del testimone dovrà essere conforme a vincoli procedurali predeterminati, quali risposte separate su ciascun quesito, specificazione delle ragioni della mancata risposta, firma autenticata su ciascuna facciata, restituzione con spedizione in piego raccomandato o consegna in segreteria (adempimento questo che, ove omesso, comporterà il pagamento di una pena pecuniaria).

**Per i giudizi instaurati dal 1° settembre 2024**, inoltre, il Decreto legislativo sul contenzioso tributario del 2024, emanato in attuazione della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, ha introdotto al quarto comma la precisazione che, **qualora il testimone sia in possesso di una firma digitale, allora il modulo della testimonianza va depositato dall'avvocato dopo che il testimone lo abbia sottoscritto in ogni sua parte con tale firma. Si specifica, poi, che la notifica dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale possa avvenire con modalità telematiche.**

È anche prevista una **procedura "semplificata"** per i documenti di spesa (rappresentanti l'esborso di somme di denaro sostenute da una parte processuale) che potranno essere confermati dal teste con dichiarazione sottoscritta trasmessa al difensore senza ricorso al "modello".

Mentre la assunzione della testimonianza scritta nel giudizio civile può

avvenire solo su accordo delle parti, nel contenzioso tributario la prova testimoniale potrà essere ammessa anche se non vi è accordo tra le parti, ossia anche su richiesta di una sola parte con l'opposizione di controparte. Da un punto di vista sostanziale, **la testimonianza non potrà essere ammessa per contrastare i fatti attestati da un pubblico ufficiale** come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o sulla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale o sulle dichiarazioni a lui rese (ad esempio nei processi verbali di constatazione). I fatti attestati dai pubblici ufficiali, infatti, sono assistiti da fede privilegiata, ai sensi dell'articolo 2700 c.c., e, quindi, sono contestabili solo con querela di falso.

**Testi a raffronto**

**D.lgs. n. 546/1992**

<b>PRIMA DELLA RIFORMA</b>	<b>DOPO IL DECRETO LEGISLATIVO SUL CONTENZIOSO TRIBUTARIO DEL 2024</b>
<p><b>Art. 7. Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.</b> – Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.</p>	<p><b>Art. 7. Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.</b> – <i>Identico.</i></p>
<p>2. Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319 e successive modificazioni e integrazioni.</p>	<p><i>Identico.</i></p>
<p><i>3. Comma abrogato.</i></p>	<p><i>Identico.</i></p>
<p>4. Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della</p>	<p>4. Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della</p>

<p>decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunte con le forme di cui all'articolo 257-<i>bis</i> del codice di procedura civile. 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.</p>	<p>decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-<i>bis</i> del codice di procedura civile. 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. 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-<i>bis</i> 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.</p>
<p>5. Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.</p>	<p><i>Identico.</i></p>
<p>5-<i>bis</i>. L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con</p>	<p><i>Identico.</i></p>

<p>l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.</p>	
---	--

#### 4. L'onere della prova.

Il comma 5, dell'art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede che le Corti di Giustizia Tributaria, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano (quindi lo **disapplicano**), in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

La l. 31 agosto 2022, n. 130 ha introdotto, poi, un **comma 5-bis** all'art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che, invero, è stato tacciato di "inutilità" da più parti della dottrina, perché parrebbe ribadire un concetto ormai ovvio sulla ripartizione dell'onere della prova nel processo tributario, così come desumibile dall'art. 2697 c.c. Tale norma prevede che *"l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati"*.