



**UNIVERSITÀ
DI TORINO**

IL RICORSO INTRODUTTIVO:

TEMI DI INDAGINE NEL PRIMO GRADO DI GIUDIZIO

Avv. Silvio Rivetti

Master in diritto tributario – Università di Torino

Giovedì 7 maggio 2026

Parte I - La nuova prova testimoniale: dalla sua ammissione alla sua gestione.

Parte II – Gli errori dei ricorrenti e le norme di base del processo tributario: una piccola campionatura.



UNIVERSITÀ
DI TORINO

Lo sfavore verso la prova testimoniale nel processo tributario è connaturato al tipo stesso di processo, come confermato a più riprese dalla Corte Costituzionale, che pure aveva ammesso la rilevanza delle “dichiarazioni di terzi” come elemento di convincimento del giudice dal valore meramente indiziario (C. Cost. 18/2000).

Un rilievo indiretto acquisivano invece, nell’ambito del processo tributario, le testimonianze raccolte in sede penale, laddove introdotte nel rito tributario mediante il “documento” rappresentato dalla sentenza penale.

La sentenza penale, in teoria, dovrebbe essere specificamente vagliata da parte del giudice tributario, nel rispetto del principio del “doppio binario”.

L'apertura verso la prova testimoniale è un lascito della cultura giuridica europea, segnatamente della Corte Europea Diritti dell'Uomo di Strasburgo (CEDU): cfr. in particolare la sentenza "Chap Ltd vs Armenia", n. 15485/09, 4 maggio 2017: violazione dell'art. 6 par. 3 lett. d) della Convenzione sul diritto all'escussione di testi in ambito tributario, che per la CEDU è "penale" (a riprendere il tema dei testi in ambito tributario di cui alla prima sentenza sull'argomento, "Jussila vs Finlandia" del 23.11.2006).

Si noti che la giurisprudenza della CEDU adotta "nozioni autonome"; per cui l'illecito è "penale" se risponde ad almeno uno dei tre "criteri Engel" ("Engel vs Paesi Bassi" del 1976) e non perchè esso è indicato come tale dal diritto nazionale: di qui, l'espansione al tema tributario delle conclusioni della Corte (NB: i "Criteri Engel" sono: la classificazione dell'illecito nel diritto nazionale, la natura dell'illecito, la severità della sanzione collegata all'illecito).

La norma tributaria: art. 7 comma 4 Dlgs 546/92:

- Non è ammesso il giuramento.
- La corte di giustizia tributaria, 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.

Art. 7 comma 4 Dlgs 546/92:

- 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 cpc, 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.
- Questa parte della norma è in vigore per i ricorsi di I e II grado notificati a partire dal 2 settembre 2024.

Occorre ricordare che il processo tributario, impostato come processo “documentale” che prende in considerazione essenzialmente “prove precostituite” ossia “di origine esterna rispetto al processo”, prevede una fase “istruttoria” (ovvero di “assunzione delle prove” in seno al processo stesso) limitata e di fatto eccezionale.

Si pensi ai “poteri” ex art. 7 delle Corti, a fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti: facoltà di accesso, di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti come gli uffici tributari; richiesta di relazioni ad organi tecnici della PA o disposizione di CTU per acquisire “elementi conoscitivi di particolare complessità”.

Il rito prevede, di fatto, un'unica udienza, di trattazione diretta; preceduta al più da un'udienza eventuale di sospensiva.

Manca strutturalmente l'udienza di “ammissione delle prove”, quale fase ritualizzata di disamina dei temi di ammissibilità/ammissione delle prove stesse.

Di qui la difficoltà pratica di incernierare il tema della prova testimoniale con la scansione del rito, come prevista dalla legge.

L'apertura alla prova testimoniale nell'ambito del processo tributario – ove era tradizionalmente vietata, unitamente al giuramento - risale alla Legge di riforma n. 130/2022, introdotta con il suo articolo 8 comma 3, mediante la modifica dell'articolo 7 comma 4 Dlgs n. 546/1992.

La novella riguardava i ricorsi, sia di primo che di secondo grado, notificati a partire dal 16 settembre 2022 (data di entrata in vigore della Riforma).

La testimonianza viene fin da subito congegnata come una sorta di prova scritta, dovendo essere assunta con le modalità dell'art. 257-bis c.p.c.; in coerenza rispetto all'impostazione “documentale” del processo.