



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

L'ISTRUTTORIA
L'ONERE DELLA PROVA
LA PROVA DOCUMENTALE

Avv. GIANLUCA BOCCALATTE

15 aprile 2026

L'ISTRUTTORIA

→ La normativa di riferimento

- Il D.Lgs. n. 546/1992 non contiene una disciplina specifica e completa dell'istruzione probatoria
- Disposizioni «primarie» in materia di istruzione probatoria contenute nel D.Lgs. n. 546/1992: (i) art. 1, comma 2; (ii) art. 7;

art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 - Gli organi della giurisdizione tributaria

2. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 - Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado (prima parte)

1. 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.

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.

3. ~~È sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia~~ (comma abrogato dal decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248)



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 - Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado (seconda parte)

4. 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. 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.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 - Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado (terza parte)

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.

5-bis. 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.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



- Disposizioni «secondarie» in materia di istruzione probatoria contenute nel D.Lgs. n. 546/1992

Articolo 22, comma 4 – Costituzione in giudizio del ricorrente

4. Unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia.

Articolo 23, comma 2 – Costituzione in giudizio della parte resistente

2. La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.

Articolo 24, comma 1 – Produzione di documenti e motivi aggiunti.

1. I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



Articolo 25 bis - Potere di certificazione di conformità (parte prima)

1. Al fine del deposito e della notifica con modalità telematiche della copia informatica, anche per immagine, di un atto processuale di parte, di un provvedimento del giudice o di un documento formato su supporto analogico e detenuto in originale o in copia conforme, il difensore e il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546 - Pagina 21 attestano la conformità della copia al predetto atto secondo le modalità di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.
2. Analogo potere di attestazione di conformità è esteso, anche per l'estrazione di copia analogica, agli atti e ai provvedimenti presenti nel fascicolo informatico, formato dalla segreteria della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria. Detti atti e provvedimenti, presenti nel fascicolo informatico o trasmessi in allegato alle comunicazioni telematiche dell'ufficio di segreteria, equivalgono all'originale anche se privi dell'attestazione di conformità all'originale da parte dell'ufficio di segreteria.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



Articolo 25 bis - Potere di certificazione di conformità (parte seconda)

3. La copia informatica o cartacea munita dell'attestazione di conformità ai sensi dei commi precedenti equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento detenuto ovvero presente nel fascicolo informatico.

4. L'estrazione di copie autentiche ai sensi del presente articolo, esonera dal pagamento dei diritti di copia.

5. Nel compimento dell'attestazione di conformità i soggetti di cui al presente articolo assumono ad ogni effetto la veste di pubblici ufficiali.

5-bis. Gli atti e i documenti del fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi. Il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti su supporto cartaceo dei quali non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità al documento analogico detenuto dal difensore.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



Articolo 32, comma 1 – Deposito di documenti e di memorie

1. Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione osservato l'art. 24, comma 1.

Articolo 58, comma 1 - Nuove prove in appello

1. Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

Articolo 61 – Norme applicabili

1. Nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione.

- Altre disposizioni non contenute nel D.Lgs. n. 546/1992 e nel c.p.c.
 - (i) norme contenute nel c.c., in particolare quelle previste dal Libro sesto (Della tutela dei diritti) - Titolo II (Delle prove)
 - (ii) disposizioni specifiche contenute nei testi normativi sulle singole imposte
 - (iii) norme contenute nella L. n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente)

Art. 2697 c.c. – Onere della prova

- 1. Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.*
- 2. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.*



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



Art. 7, commi 1 e 1-bis, L. n. 212/2000 – Chiarezza e motivazione degli atti

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

1-bis. I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.

→ Le caratteristiche fondamentali dell'istruttoria nel processo tributario

- (i) mancanza di un'autonoma fase istruttoria in senso stretto
- (ii) natura del processo tributario e metodo istruttorio
Il processo tributario è un processo impugnatorio dispositivo e non inquisitorio
- (iii) istruttoria processuale di secondo livello
- (iv) fatti che non necessitano di mezzi di prova:
 - fatti non contestati (principio di non contestazione) – art. 115 co. 1 c.p.c.
 - fatti notori – art. 115, comma 2, c.p.c.

→ Le caratteristiche fondamentali dell'istruttoria nel processo tributario

- (iv) valutazione delle prove - Art. 116, comma 1, c.p.c. – Valutazione delle prove
- (v) preclusioni e inutilizzabilità all'utilizzo di elementi probatori
- (vi) mancata individuazione di un catalogo tassativo dei mezzi di prova ammessi

→ La prova documentale

L'ONERE DELLA PROVA

→ Inquadramento generale

- profilo soggettivo: onere processuale che attiene alle parti
- profilo oggettivo: regola del decidere che attiene al giudice

→ Ricostruzione storica: dalla teoria della presunzione di legittimità degli atti amministrativi alla (vera?) «rivoluzione» causata dall'introduzione del comma 5-bis nell'art. 7 del D.Lgs n. 546/1992

→ Situazione attuale: quale impatto sta riconoscendo alla novella la giurisprudenza?

Riferimenti

Avv. Gianluca Boccalatte
Partner

Studio Biscozzi Nobili & Partners
gianluca.boccalatte@sbnp.it