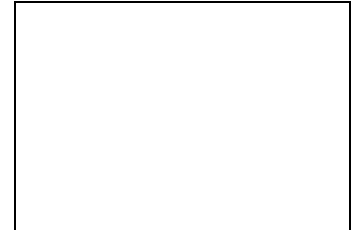


Civile Ord. Sez. 5 Num. 24407 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: BROGI RAFFAELLA
Data pubblicazione: 03/08/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16542/2025 R.G. proposto da:

KYLIA LAB S.R.L. in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avvocato TULLIO ELEFANTE

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO

-controricorrente-

avverso la sentenza della CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO della
CAMPANIA n. 931/2025 depositata il 30/01/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/06/2026 dalla
Consigliera Raffaella Brogi.

FATTI DI CAUSA

1. Emerge dagli atti di causa che la società Kyliab S.r.l. riceveva, in data
16/10/2022, dall'Agenzia delle Entrate D.P. II di Napoli l'avviso di
accertamento relativo a IRES/IVA per il 2015, per un importo di Euro

7.770,00 a titolo di IRES, Euro 426.241 per IVA, oltre sanzioni e interessi, per complessivi Euro 1.430.276,52. L'atto impugnato scaturiva dal PVC della GdF di Agropoli del 29/3/2022.

2. La società contribuente impugnava l'atto impositivo davanti alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli, che respingeva il ricorso con decisione confermata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania (*hinc*: CGT2), con la sentenza n. 931/2025 depositata in data 30/01/2025.

3. In particolare, il giudice di seconde cure ha ritenuto:

- infondata la censura di omessa motivazione della sentenza impugnata: i giudici di primo grado avevano giustificato la legittimazione dell'avviso di accertamento, perché fondato su elementi indiziari relativi alle imprese fornitrici (ampiamente dettagliati nel PVC propedeutico del 29/3/2022 della GdF di Agropoli), rinviando alle sentenze della stessa CGT2, relative alle annualità precedenti;
- infondata la censura relativa alla violazione degli artt. 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546 del 1992, 2697 c.c., 116 c.p.c., circa la presunta mancanza di prove e loro valutazione, dal momento che proprio dagli atti depositati risultava lo svolgimento di accurate indagini da parte degli organi di P.G. In particolare, è stato affermato che: *«Nei confronti della ricorrente, il PVC della GdF di Agropoli ha esposto dettagliatamente il risultato delle verifiche svolte, iniziate il 25/2/2021 e culminate il 29/3/2022 con la redazione del predetto documento. Per lo stesso periodo d'imposta (2015) risultano, altresì, controlli incrociati, per indagini effettuate dalla GdF: sul fornitore Lyamont Srl (inizio 2/2/2021 – termine con PVC del 29/3/2022), sfociate nell'avviso di accertamento di complessivi €.365.143; nei confronti del fornitore LG Informatica Srl (PVC del 10/9/2020 riferito agli anni 2013/2017 e PVC Agenzia Dogane Napoli 1 per gli anni 2015/2016), culminato con l'avviso di accertamento di complessivi €.2.057.463; sul fornitore Freedom Srl (PVC del 20/8/2020) sfociate nell'avviso di accertamento di complessivi*

€.2.075.698; per il fornitore Technical Wear Srl (PVC del 28/9/2016 Agenzia Dogane Napoli 1 per gli anni 2013/2016), confluite nell'avviso di accertamento di complessivi €.1.430.277. Dalle verifiche suddette sono emerse l'omissione/irregolarità, da parte dei fornitori, degli adempimenti civilistico/fiscali, dei versamenti di imposte, di pagamenti tracciati, l'assenza/scarsità di beni strumentali ed altre irregolarità tali da fargli assumere la qualifica di "società cartiere". Le indagini suindicate hanno dimostrato, pertanto, l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti relative ai predetti soggetti, illecito che l'appellante non è riuscito a confutare con idonei e convincenti mezzi di prova.»;

- infondata la censura relativa all'omessa valutazione di istanze istruttorie, in quanto erano da considerare ampiamente sufficienti i mezzi di prova forniti dall'Agenzia delle Entrate, dall'Agenzia delle Dogane e dalla Guardia di Finanza.

4. Contro la sentenza della CGT2 la contribuente ha proposto ricorso in cassazione con tre motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

6. In data 13/02/2026 è stata comunicata proposta di definizione anticipata ex art. 380-bis c.p.c., con il rigetto del ricorso.

7. La contribuente, in data 20/03/2026, ha proposto opposizione ex art. 380-bis c.p.c. e, successivamente, ha depositato memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 e dell'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132, primo comma, n. 4, c.p.c, dell'art. 118 disp att. c.p.c., in combinato disposto con l'art. 3 d.l. n. 145 del 2013, conv. dalla legge n. 9 del 2014.

1.1. Con tale motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per aver reso una motivazione solo apparente sulla questione centrale oggetto

del giudizio e relativa al carattere oggettivamente inesistente delle prestazioni fatturate nei confronti della società contribuente. Non si comprende, da un lato, in cosa si sostanzino gli "elementi indiziari" rilevati in capo alle imprese fornitrici che i giudici di merito richiamano soltanto de relato, attraverso riferimenti apodittici a indagini di P.G. e a sentenze pronunciate in relazione ad altre annualità d'imposta, senza alcuna valutazione critica delle stesse, né si comprende in cosa si sarebbero concretizzate le "accurate indagini" svolte dagli organi verificatori che la corte di merito dimostra di non aver valutato criticamente. Non è, poi, comprensibile, dall'altro lato, perché siano stati respinti gli argomenti prospettati dalla società contribuente, essendosi limitato il giudice di seconde cure a rilevare che quest'ultima non era riuscita a contrastare le risultanze delle indagini con idonei e convincenti mezzi di prova. In realtà, con tale affermazione, la CGT2 dimostra di non aver esaminato gli atti di causa, affermando in maniera del tutto generica e con argomentazioni astratte non solo la fondatezza della tesi erariale, ma anche la mancanza di prove a discarico da parte della contribuente. A pag. 6 ss. la ricorrente richiama, quindi, quanto riportato, sin dal primo grado di giudizio, con riferimento ai quattro fornitori che, ad avviso dell'amministrazione finanziaria, avevano emesso nei suoi confronti fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.

1.2. La ricorrente rileva, infine, che era stata richiesta anche la prova testimoniale per dimostrare il carattere esistente delle operazioni contestate, ai sensi dell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992. Su tale richiesta il giudice di seconde cure ha rilevato che: *«in relazione all'eccezione di omessa valutazione di richieste istruttorie, questa Corte non le ritiene necessarie perché sono risultati ampiamente sufficienti i mezzi di prova forniti dagli inquirenti (Gdf, Agenzia Dogane e Agenzia Entrate)»*. Nessuna motivazione, tuttavia, è stata fornita in ordine alla mancata ammissione della prova testimoniale.

1.3. La ricorrente ha, quindi, concluso che la sentenza impugnata è nulla per motivazione apparente, risolvendosi la stessa in una mera e generica affermazione sulla oggettiva inesistenza delle operazioni in contestazione mentre, nella specie, la suddetta motivazione non può essere assolutamente considerata idonea a sostenere la decisione impugnata, in quanto non è formulata in modo tale da rendere l'iter logico verificabile, né è comprensibile la regola sostanziale applicata alla controversia.

1.4. Il motivo è infondato: le Sezioni Unite di questa Corte, da oltre un decennio, hanno affermato che – a seguito della riforma del 2012 - è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053).

Nel caso di specie l'iter logico che ha condotto alla decisione di rigettare l'appello della contribuente è ampiamente individuabile.

2. Con il secondo motivo di ricorso è stato denunciato l'omesso esame di fatti decisivi ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c.

2.1. Con tale motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per aver omesso l'esame di ogni fatto e circostanza probatoria dedotti dalla contribuente per dimostrare, nel merito della valutazione, l'esistenza delle operazioni in contestazione.

2.2. In merito alla doppia soccombenza nei precedenti gradi di giudizio la ricorrente evidenzia che, per consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'esame del motivo stesso non è precluso dalla

disposizione di cui all'art. 348-ter c.p.c., la cui applicazione presuppone (ai sensi del comma 4) che, nei due gradi di merito, le "questioni di fatto" siano state decise in base alle "stesse ragioni". Ciò non si realizza quando l'istruzione probatoria o la delibazione concreta siano del tutto mancate. Proprio tale situazione si è verificata nei precedenti gradi di giudizio, dove, sia in primo che in secondo grado, è stato totalmente pretermesso l'esame della documentazione e delle deduzioni difensive della contribuente, che erano tese a confutare la tesi erariale sulla oggettiva inesistenza delle operazioni in contestazione.

A pag. 16 ss. del ricorso in cassazione riporta, quindi, le circostanze di cui il giudice di seconde cure avrebbe omesso l'esame.

2.3. Il motivo è infondato: le Sezioni Unite di questa Corte hanno precisato – anche in questo caso da oltre un decennio – che l'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie

(Cass., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053; v. anche Cass., 29/10/2018, n. 27415; Cass., 20/06/2024, n. 17005).

3. Con il terzo motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 4, d. lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.

3.1. Con tale motivo la ricorrente espone di aver chiesto, in primo grado, la prova testimoniale, riportandone i capitoli a pag. 20 ss. del ricorso in cassazione. Il giudice di prime cure ometteva, tuttavia, di pronunciarsi su tale richiesta e veniva, quindi, articolato apposito motivo d'appello con il quale veniva reiterata la richiesta di prova testimoniale. Quest'ultima, ad avviso di parte ricorrente, era astrattamente idonea a dimostrare:

(a) l'infondatezza della tesi erariale secondo cui le società fornitrici della ricorrente fossero delle cartiere in quanto i capitoli di prova dal n. 1 al n. 7 erano tesi a dimostrare la reale esistenza commerciale e struttura organizzativa di alcune delle società fornitrici;

(b) l'infondatezza della presunzione di oggettiva inesistenza delle operazioni fatturate in quanto con i capitoli di prova n. 8 e 9 si voleva dimostrare la reale esecuzione delle forniture di cui alle fatture in contestazione. Il giudice di seconde cure, tuttavia, valutato il compendio probatorio, ha ricostruito i fatti avvalendosi di elementi di natura presuntiva.

3.2. Il motivo di ricorso è infondato.

In via preliminare occorre fare una precisazione sia in ordine ai rapporti tra gli art. 24 e 111 Cost. e l'art. 6 CEDU, sia in relazione alle possibili diversità di disciplina in merito ai vari tipi di processi riconducibili ai parametri costituzionali e convenzionali appena evocati.

3.3. La Corte europea dei diritti dell'Uomo, in merito ai rapporti tra il processo tributario e l'art. 6 CEDU, ha evidenziato come l'applicabilità alla materia fiscale dell'art. 1 Protocollo aggiunto alla CEDU a tutela del diritto di proprietà non pregiudichi il diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per assicurare il pagamento delle imposte (Corte

EDU 12/07/2001, *Ferrazzini c. Italia*, §§ 29-30: « ... the Court also observes that Article 1 of Protocol No. 1, which concerns the protection of property, reserves the right of States to enact such laws as they deem necessary for the purpose of securing the payment of taxes (see, *mutatis mutandis*, *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, judgment of 23 February 1995, Series A no. 306-B, pp. 48-49, § 60). Although the Court does not attach decisive importance to that factor, it does take it into account. It considers that tax disputes fall outside the scope of civil rights and obligations, despite the pecuniary effects which they necessarily produce for the taxpayer. The principle according to which the autonomous concepts contained in the Convention must be interpreted in the light of present-day conditions in democratic societies does not give the Court power to interpret Article 6 § 1 as though the adjective "civil" (with the restriction that that adjective necessarily places on the category of "rights and obligations" to which that Article applies) were not present in the text»).

Nell'ambito della pronuncia appena evocata della Corte EDU si registrò, peraltro, una *dissenting opinion* cui aderirono sei giudici, incentrata sulla considerazione che l'obbligo di pagare le imposte ha conseguenze importanti sugli interessi patrimoniali dei cittadini e che l'imposizione fiscale è basata sull'applicazione di una disciplina legale e non sulla discrezionalità dell'amministrazione (« *It is not open to doubt that the obligation to pay taxes directly and substantially affects the pecuniary interests of citizens and that, in a democratic society, taxation (its base, payment and collection as opposed to litigation under budgetary law) is based on the application of legal rules and not on the authorities' discretion. Accordingly, in my view Article 6 should apply to such disputes unless there are special circumstances justifying the conclusion that the obligation to pay taxes should not be considered "civil" under Article 6 § 1 of the Convention* » (§ 7).

3.4. A prescindere dai contenuti della *dissenting opinion*, occorre evidenziare come le conclusioni della Corte EDU nel caso Ferrazzini (non smentite dalla giurisprudenza successiva della Corte EDU, per quanto le sanzioni tributarie che abbiano carattere deterrente e punitivo, siano state ricondotte alle tutele previste nell'art. 6, par. 1, CEDU, ritenendo che il destinatario fosse interessato da un'accusa penale, v. Corte EDU, 23/07/2002, *Janosevic c. Svezia*, §§ 64 e 71) - devono essere coordinate, sul piano interno, con le previsioni costituzionali contenute nell'art. 24 Cost. (dove viene riconosciuto a tutti di agire in giudizio a tutela dei propri diritti e interessi legittimi) e nell'art. 111 Cost. (dove è stabilito al primo comma che la giurisdizione si attua mediante il *giusto processo* e, al secondo comma, che *ogni processo* si svolge nel contraddittorio delle parti), trattandosi di disposizioni che presentano una stretta consonanza con i diritti garantiti dall'art. 6 CEDU.

3.5. In particolare, la comune matrice costituzionale che unifica tutti i processi in relazione ai diritti e alle garanzie riconducibili agli artt. 24 e 111 Cost. esclude, da un lato, differenziazioni nelle discipline dei singoli tipi di processo tali da condurre a esiti interpretativi e applicativi irragionevoli. Ne è un esempio il diritto di accesso al giudice dell'impugnazione (tutelato tanto dall'art. 24 Cost. che dall'art. 6 CEDU): è evidente che il ripudio di interpretazioni eccessivamente formalistiche tali da svuotare l'essenza dei diritti e delle garanzie riconosciute dalla norma costituzionale e da quella convenzionale deve trovare applicazione anche nel processo tributario (dove la recente giurisprudenza di questa Corte ha dato attuazione agli orientamenti della giurisprudenza della Corte EDU, v. Cass., 08/08/2025, n. 22921; Cass., 03/07/2026, n. 22668, in corso di massimazione). Non sono, infatti, ammissibili interpretazioni diversamente calibrate in punto di accesso alle varie forme di giurisdizione, né è, parimenti, prospettabile un eccesso di formalismo accettabile in un tipo di processo piuttosto che in un altro.

Dall'altro lato, tuttavia, quanto appena evidenziato non impone, l'assoluta uniformità di regole processuali e non esclude, quindi, come evidenziato dalla giurisprudenza costituzionale, la possibile diversa regolazione, da parte del legislatore, nella sua discrezionalità, delle diverse tipologie di processo. Difatti: *«non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo». Rilevandosi conseguentemente che i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi "sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di configurazione del processo e dalle situazioni sostanziali dedotte in giudizio (...), anche in relazione all'epoca della disciplina e alle tradizioni storiche di ciascun procedimento ..."* (sentenza n. 82 del 1996).» (C. cost. n. 18 del 2000).

3.6. È pertanto la ragionevolezza della scelta del legislatore (o, comunque, l'esercizio non irragionevole della discrezionalità riservata a quest'ultimo) il fulcro attorno al quale ruota l'accettabilità delle differenziazioni tra le singole discipline processuali, anche sotto il profilo del diritto alla prova e, in particolare, con riferimento alla disciplina in punto di ammissibilità della prova testimoniale e delle eventuali e ulteriori limitazioni rispetto alle previsioni contenute nel codice di procedura civile (C. cost. 18 del 2000; n. 128 del 1972; n. 76 del 1989; n. 506 del 1987 e n. 6 del 1991).

Nel processo tributario (plasmato dal legislatore come un processo essenzialmente scritto e documentale) le peculiarità riconducibili al suo oggetto, da individuare nell'impugnazione di un atto amministrativo autoritativo, possono, quindi, determinare una diversa regolazione della prova testimoniale rispetto a quanto previsto dal codice di procedura civile.

Proprio per tale ragione il divieto di prova testimoniale, inizialmente stabilito dall'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992 – e superato, in parte, ad opera della legge 31/08/2012, n. 130 con l'introduzione della prova testimoniale scritta prevista dall'art. 257-bis c.p.c. – era stato ritenuto legittimo dalla Corte costituzionale (C. cost. n. 18 del 2000), evidenziando che: *«il divieto*

della prova testimoniale trova, nella specie, una sua non irragionevole giustificazione da un lato nella "spiccata specificità" del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, "correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio" (sentenza n. 53 del 1998), dall'altro nella circostanza, pur essa sottolineata dalla giurisprudenza di questa Corte e dalla dottrina, che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale (sentenza n. 141 del 1998).»

3.7. Deve rilevarsi che anche secondo la giurisprudenza della Corte EDU l'art. 6, par. 1 (rilevante in ragione degli evidenti profili di interferenza con l'art. 24 Cost.), non garantisce esplicitamente il diritto di citare testimoni e l'ammissibilità della prova testimoniale è in linea di massima una questione di diritto interno, sempreché le modalità di ammissione della prova siano complessivamente eque (CEDU, 27 ottobre 1993, *Dombo Beheer B.V. c. Paesi Bassi*, § 31: « *The Court notes at the outset that it is not called upon to rule in general whether it is permissible to exclude the evidence of a person in civil proceedings to which he is a party. Nor is it called upon to examine the Netherlands law of evidence in civil procedure in abstracto. The applicant company does not claim that the law itself was in violation of the Convention; besides, the law under which the decisions complained of were given has since been replaced. In any event, the competence of witnesses is primarily governed by national law (see, as recent authorities and mutatis mutandis, the Lüdi v. Switzerland judgment of 15 June 1992, Series A no. 238, p. 20, para. 43, and the Schuler-Zraggen v. Switzerland judgment of 24 June 1993, Series A no. 263, p. 21, para. 66). It is not within the province of the Court to substitute its own assessment of the facts for that of the national courts. The Court's task is to ascertain whether the proceedings in their entirety, including the way in which evidence was permitted, were "fair" within the meaning of Article 6 para. 1 (art. 6-1) (see,*

inter alia and mutatis mutandis, the judgments referred to above, loc. cit.).»)

3.8. Il formante giurisprudenziale scolpito tanto dalla giurisprudenza costituzionale che dalla giurisprudenza della Corte EDU (il cui precedente riguarda un procedimento di natura civile) smentisce le ricostruzioni che supportano la necessità di estendere, in toto, la prova testimoniale al processo tributario, quale precipitato necessario degli artt. 24 Cost. (posto che *«l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa, potendo quest'ultimo, ai fini della formazione del convincimento del giudice, essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti (sentenza n. 128 del 1972; ordinanze n. 6 del 1991, n. 76 del 1989 e n. 506 del 1987)»*, C. cost. n. 18 del 2020) e dell'art. 6, par. 1, CEDU.

È alla luce delle pronunce appena evocate che devono essere inquadrate anche le novità normative che hanno determinato, nel 2022, l'introduzione della prova testimoniale nel processo tributario, portando a ritenere che la perimetrazione attuata dal legislatore con l'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992, ne plasmi i limiti di applicabilità e l'interpretazione, dando vita a una disciplina che non presenta profili di frizione né con l'art. 6, par. 1, CEDU né con l'art. 24 Cost.

3.9. In particolare, l'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che: *«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 prova testimoniale nel processo tributario prevede, in primo luogo, una forma, che è quella scritta delineata nell'art. 257-bis c.p.c., anche in mancanza di accordo tra le parti.

Sono previsti, poi, due requisiti: il primo è di ordine negativo (e non è superabile neppure da una diversa valutazione del giudice, anche in punto di necessità) e riguarda ciò che, ai sensi dell'art. 2700 c.c., fa piena prova, fino a querela di falso e, in particolare, oltre alla provenienza dal p.u., le dichiarazioni delle parti o gli altri fatti attestati come avvenuti alla presenza del p.u. o da lui compiuti. È bene precisare come ulteriori limiti alla prova testimoniale (tali da prevalere anche sul requisito della necessità, su cui v. *infra*) sono da rinvenire nella disciplina contenuta negli artt. 2721-2725 c.c., applicabile anche al processo tributario.

Il secondo requisito stabilito dall'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992 è costituito, in positivo, in una valutazione di necessità (*ove lo ritenga necessario ai fini della decisione*) che è diversa dal giudizio di rilevanza (*il giudice provvede sulle richieste istruttorie fissando l'udienza di cui all'articolo 184 per l'assunzione dei mezzi di prova ritenuti ammissibili e rilevanti, come nella versione dell'art. 183 c.p.c., ante d.lgs. n. 149 del 2022 e, attualmente, nella disciplina del procedimento semplificato di cognizione contenuta nell'art. 281-duodecies, comma 5, c.p.c., così come nell'art. 320, comma 3, c.p.c.*), che condiziona l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo civile.

Alla distinzione tra rilevanza (che presuppone un giudizio in negativo di non superfluità della prova testimoniale rispetto ai fatti rilevanti ai fini della decisione) rispetto al parametro della necessità (che presuppone il carattere indispensabile in relazione alla prova di fatti che non sia possibile ottenere altrimenti) si accompagnano - nella formulazione letterale delle norme del codice di procedura civile e del d.lgs. n. 546 del 1992 - i diversi verbi usati dal legislatore nelle disposizioni interessate e cioè il modo indicativo («ammette»), a sottolineare la doverosità del riscontro positivo sull'istanza

probatoria che presenti il requisito della rilevanza (sul punto v. Cass., 06/11/2023, n. 30810), nelle norme processuali civili (art. 183, comma 4, c.p.c. *ante* d.lgs. n. 149 del 2022, art.281-*duodecies*, comma 5 c.p.c.) e il verbo modale («può») nella norma processuale tributaria, a evidenziare come l'ingresso della prova testimoniale scritta – nei limiti previsti dall'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992 – sia parametrata a una valutazione del giudice che la ritenga *necessaria* ai fini della decisione.

3.10. In conclusione, la disciplina della prova testimoniale nel processo tributario non è irragionevole, in quanto riconducibile, in primo luogo, alla specificità dell'oggetto del processo tributario costituito dall'impugnazione di un atto impositivo adottato in materia fiscale, dove la condotta del contribuente è, a ben vedere, tipizzata e scandita da una serie di adempimenti formali, a partire dall'obbligo di dichiarazione e alla sua corretta compilazione fino agli obblighi di versamento delle imposte.

In secondo luogo, la limitazione della prova testimoniale nell'ambito dell'attuale formulazione dell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992, a quella scritta assunta con le forme dell'art. 257-bis c.p.c. è conforme alla specificità del processo tributario come processo scritto e documentale, ampiamente evidenziata nella giurisprudenza della Corte costituzionale.

In terzo luogo, anche nella prospettiva della giurisprudenza della Corte EDU non emerge alcuna criticità in punto di equità, dal momento che non solo la disciplina sulla prova testimoniale contenuta nell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992 è astrattamente applicabile a tutte le parti, ma anche eventuali dichiarazioni rilasciate dai terzi agli organi verificatori, al pari di quelle precostituite e prodotte dal contribuente, assumono (identico) valore indiziario (Cass., 19/11/2018, n. 29757; Cass., 30/10/2024, n. 28022).

3.11. Le differenze riscontrabili nella disciplina del processo civile e di quello tributario in materia di prova testimoniale si ripercuotono anche sui limiti del sindacato di legittimità, tramite il quale non può essere censurata la valutazione compiuta dal giudice tributario che non abbia ritenuto

necessarie le prove testimoniali, purché abbia tratto il proprio convincimento, tanto sulla fondatezza che sull'infondatezza della pretesa impositiva, sulla base di puntuali documenti allegati agli atti, come avvenuto nel caso in esame. Per denunciare, in sede di legittimità, la violazione dell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992 non è, pertanto, sufficiente che la parte lamenti che i capitoli di prova testimoniale richiesti fossero astrattamente idonei a dimostrare le tesi sostenute dalla contribuente circa la circostanza che le fornitrici (nonché emittenti delle fatture contestate dall'amministrazione finanziaria) fossero società non fittizie, nonché la reale esecuzione delle forniture. La valutazione di astratta idoneità non condiziona infatti l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, occorrendo, piuttosto, allegare e dimostrare la sua necessità ai fini della decisione. Quest'ultima non attiene, peraltro, a una valutazione di congruenza tra fatto rilevante ai fini della decisione e le circostanze su cui deve vertere la prova testimoniale, ma su un più ristretto sindacato di necessità della prova testimoniale ai fini della decisione, con una valutazione sostanzialmente rimessa al giudice di merito, esente dal sindacato di legittimità ove non sia connotata da manifesti profili di illogicità.

4. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il ricorso deve essere rigettato, con l'applicazione, in punto di spese, di quanto previsto nell'art. 96, commi terzo e quarto, c.p.c., secondo quanto previsto dall'art. 380 bis, ultimo comma, c.p.c. Secondo le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U, 13/10/2023, n. 28540), in tema di procedimento per la decisione accelerata dei ricorsi inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati, l'art. 380-bis, comma 3, c.p.c. (come novellato dal d.lgs. n. 149 del 2022) - che, nei casi di definizione del giudizio in conformità alla proposta, contiene una valutazione legale tipica della sussistenza dei presupposti per la condanna ai sensi del terzo e del quarto comma dell'art. 96 c.p.c. - codifica un'ipotesi normativa di abuso del processo, poiché il non attenersi ad una valutazione

del proponente, poi confermata nella decisione definitiva, lascia presumere una responsabilità aggravata del ricorrente.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso;

condanna la parte ricorrente a pagare in favore dell'Agenzia delle Entrate le spese del presente giudizio, liquidate in Euro 10.600, oltre spese prenotate a debito;

visto l'art. 96, comma 3, c.p.c. condanna la parte ricorrente a pagare in favore dell'Agenzia delle Entrate l'importo di Euro 10.600;

visto l'art. 96, comma 4, c.p.c. condanna la parte ricorrente a pagare in favore della cassa delle ammende Euro 5.000,00;

ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12/06/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli