



[Diritto Tributario](#)" class="voce">

La prova testimoniale scritta nel processo tributario: profili sistematici sull'attuazione del diritto di difesa e profili applicativi tra aporie normative e difficoltà di raccordo con la disciplina processualecivistica

di [Vittorio De Bonis](#)

28 novembre 2025

La preclusione all'ammissione della prova testimoniale, già vigente nel processo tributario anteriormente alla riforma di cui alla L. 130/2022, benché assunta come legittima dalla Consulta, si presentava configgente con il sistema di tutela multilivello inteso a regolare il modello del “giusto processo” ed in tal senso sembrava destinata a rimanere soggetta ad una declaratoria di illegittimità costituzionale.

Tale palese criticità ordinamentale ha orientato il Legislatore della riforma di cui alla L. 130/2022, il cui intervento è, palesemente, mirato alla rimozione dei profili di criticità della previgente preclusione all'ammissione della prova testimoniale nel processo tributario. In via di valutazione ordinamentale dell'impatto della riforma, si può assumere che il Legislatore abbia optato per un approccio inteso ad improntare l'istruttoria processuale tributaria anche sulle prove costituende,

abbandonando il precedente orientamento inteso ad assumere la mera documentalità dell'istruttoria del processo tributario. Analizzando i caratteri della riforma e sussumendoli in un modello processuale astratto, non può che qualificarsi il processo tributario, all'esito della novella di cui alla L. 130/2022, come improntato ai principi "dispositivo" ed "accusatorio", rivenienti dal modello processuale del "due process of law", caratterizzati dal principio dispositivo sostanziale e processuale, dall'indipendenza ed imparzialità del giudice, dall'oralità e dalla pienezza del contraddittorio. Conseguentemente, la novella, in relazione alle finalità perseguiti, non può che essere soggetta ai canoni ermeneutici di un modello processuale "dispositivo" ed "accusatorio" che porta a valutare (i) la deduzione della prova come improntata ad una stretta disposizione delle parti, escludendosi alcun potere officioso, (ii) l'ammissione come soggetta al vaglio della sola rilevanza, escludendosi un vulnus alla imparzialità del giudice conseguente a valutazioni di indispensabilità della prova e (iii) l'assunzione come oggetto di rinvio materiale alla disciplina processuale-civilistica.

Tale valutazione non può che concludersi con un vaglio critico sulla pienezza del raggiungimento del diritto di difesa e della parità delle armi in riferimento alla declinazione del contraddittorio e dell'oralità che improntano i canoni del "giusto processo".

Sommario: 1. Sulla natura giuridica dell'istituto della testimonianza scritta e sulla coesistenza tra l'assunzione della testimonianza e le dichiarazioni dei terzi - 2. Deduzione della prova testimoniale scritta: analiticità, specificità e capitolazione nell'attuazione del principio dispositivo processuale - 3. Ammissione della prova testimoniale scritta: il limite della rilevanza quale attuazione del modello processuale dispositivo - 4. Assunzione della prova testimoniale scritta: decadenze e nullità extratestuali nell'assunzione del modulo di testimonianza scritta - 5. Contraddittorio ed oralità: effettività del diritto di difesa, declinato nel principio di parità delle armi, con l'introduzione della testimonianza scritta nel processo tributario.

1. Sulla natura giuridica dell'istituto della testimonianza scritta e sulla coesistenza tra l'assunzione della testimonianza e le dichiarazioni dei terzi

All'esito di un lungo e complesso iter legislativo iniziato con l'istituzione, il 12 aprile 2021, della prima Commissione interministeriale MEF-Giustizia (c.d. Commissione della Cananea, dal nome del suo presidente), avente il preciso obiettivo di formulare proposte di intervento per una riorganizzazione strutturale della giustizia tributaria, è stata pubblicata, in Gazzetta Ufficiale n. 204 del 1° settembre 2022, la Legge n. 130 del 31 agosto 2022 recante "disposizioni in materia di

giustizia e di processo tributario” (di seguito, “Legge n. 130/2022”).

In relazione alle modifiche che hanno interessato il processo tributario, la *ratio* che ha guidato il legislatore della riforma sembra rinvenibile nell’attuazione dei principi del giusto processo e, segnatamente, nella scelta di improntare l’istruttoria del processo tributario e la disciplina della valutazione delle prove ai principi della parità delle armi e della pienezza del diritto di difesa nel contraddittorio processuale.

Sulla scorta di tali obiettivi, la prima modifica, che ha assunto un carattere di radicale discontinuità con il passato, riguarda la rimozione della preclusione all’ammissione della prova testimoniale.

Difatti, la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ha auspicato, in seno alla relazione finale depositata il 30 giugno 2021, “un diretto intervento del legislatore”, il quale, pur dovendo operare nell’ambito di una più vasta riforma strutturale, avrebbe potuto offrire una prima soluzione ammettendo la “*prova testimoniale scritta almeno in tutti i casi in cui non sia altrimenti possibile per la parte (ricorrente) esercitare pienamente il diritto di difesa e di prova*”^[1].

Tuttavia, all’esito dei lavori parlamentari, la soluzione prescelta ha inteso rimuovere, in via assoluta, la preclusione all’ammissione della prova testimoniale nel processo tributario, abbandonando un approccio inteso a predeterminare le fattispecie in cui la prova documentale dovesse essere ritenuta non sufficiente a garantire il diritto di difesa nella parità delle armi^[2]: tale conclusione non sarebbe apparsa soddisfacente in quanto avrebbe lasciato al legislatore ovvero al giudice la valutazione delle fattispecie in cui l’assunzione della prova testimoniale fosse da ritenersi necessaria per l’assenza di altri mezzi. Tale vaglio di carattere preliminare avrebbe inciso sull’attuazione del principio del contraddittorio, nella declinazione del principio di parità delle armi, ove, difatti, la valutazione della necessarietà è un profilo che attiene la discrezionalità del giudice in relazione all’ammissibilità della prova testimoniale e non può incidere, a priori, sulla possibilità di richiedere la prova in quanto, ove la limitazione sia lasciata al legislatore, sarebbe suscettibile di ledere la parità delle armi, ed ove sia lasciata al giudice, sarebbe suscettibile di ledere la necessaria imparzialità quale declinazione del principio dispositivo del processo.

Conseguentemente, l’approccio definitivo del legislatore della L. 130/2022 è nel senso della definitiva ed assoluta espunzione dell’inammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, senza addurre un approccio casistico alla sopravvivenza del divieto^[3].

Tale conclusione è sostenuta dalla valutazione del contenuto dell'art. 4, comma 1, let. c) della L. 31 agosto 2022, n. 130, recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario, pubblicata nella Gazz. Uff. 1° settembre 2022, n. 204 che segnatamente determina una riformulazione dell'art. 7, comma 4, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, recante l'Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, pubblicato nella Gazz. Uff. 13 gennaio 1993, n. 9, S.O. che, in conseguenza delle modifiche apportate dalla L. 130/2022 ed entrate in vigore in data 16 settembre 2022[4], statuisce: “*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*”[5].

Conseguentemente, il Legislatore della riforma ha inteso espungere dall'ordinamento processuale-tributario la preclusione all'ammissione della prova testimoniale, seppur disciplinando l'assunzione della prova per iscritto[6].

In via di valutazione ordinamentale dell'impatto della riforma, si può assumere che il Legislatore abbia optato per un approccio inteso ad improntare l'istruttoria processuale tributaria anche sulle prove costituende, abbandonando il precedente orientamento[7] inteso ad assumere la mera documentalità dell'istruttoria del processo tributario[8].

Tanto è conseguenza della innegabile natura di piena prova della testimonianza scritta.[9]

Tuttavia, la novella dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 comporta la necessità ermeneutica di un primo confronto con la natura giuridica del nuovo istituto.

Difatti, sono emerse in Dottrina due distinte ed inconciliabili visioni: la prima intesa a ritenere l'introduzione della testimonianza scritta come la proceduralizzazione degli approdi della giurisprudenza di legittimità già consolidatisi nella vigenza della preclusione alla prova testimoniale e, pertanto, come la forma della acquisizione e dell'introduzione nel processo tributario delle dichiarazioni dei terzi; la seconda, al contrario, intesa a ritenere l'eliminazione dell'inammissibilità della prova testimoniale, frutto dell'affermazione, all'interno del processo tributario, dei principi del giusto processo e segnatamente del rafforzamento del diritto di difesa declinato nel principio della parità delle armi e, conseguentemente, qualificando la novella come l'introduzione di una prova costituenda tipica, con le conseguenti ricadute in tema di efficacia e

di sostegno alla decisione.

La Dottrina che aderisce alla prima ricostruzione nota, in via preliminare, che “*il novellato art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 non richiama tout court l'art. 257-bis c.p.c., ma ne circoscrive il riferimento alla sola assunzione della prova testimoniale “con le forme di cui all'art. 257- bis del Codice di procedura civile”, così che, dunque, non può dirsi sia stato espressamente ritenuto applicabile al processo tributario l'intero contenuto dell'art. 257- bis c.p.c. essendosi piuttosto fatto riferimento alle forme di assunzione scritta da tale norma previste*”[\[10\]](#). Sulla scorta di tale premessa, perviene alla conclusione per cui “*la disposizione dettata dall'art. 4, comma 1, lett. c), della Legge n. 130/2022, lungi dal costituire impropria traslazione della prova testimoniale tipica del processo civile ante riforma ex lege n. 69/2009 e senza neppure potersi considerare una mera traslazione integrale della particolare disciplina della testimonianza scritta introdotta dall'art. 257-bis c.p.c. nell'alveo della prova testimoniale tipica dell'originario Codice di procedura civile, si atteggia piuttosto come una speciale disciplina di formale rafforzamento delle informazioni di terzi già ampiamente ammessa dalla dottrina e dalla giurisprudenza, anche di legittimità, nell'ambito del processo tributario, quale strumento istruttorio liberamente valutabile da parte del giudice tributario, senz'alcun vincolo di prova legale, quanto ad efficacia*”.

Conseguentemente, tale approdo ricostruttivo perviene alla conclusione di negare la natura di prova tipica della testimonianza scritta[\[11\]](#) nonché di ricondurre la riforma di cui alla L. 130/2022, sul tema della eliminazione dell'inammissibilità della prova testimoniale, ad una “*formalizzazione dell'acquisizione delle informazioni di terzi nel processo che ne occupa*”[\[12\]](#). Logico precipitato di tale assunto di partenza è rappresentato dall'affermazione per cui l'istituto della prova testimoniale scritta nel processo tributario costituisca la “*tipizzazione dell'elemento di prova atipico rappresentato dalle dichiarazioni/informazioni scritte di terzi che già trovavano libero ingresso nel processo tributario*”[\[13\]](#).

Al contrario, la seconda ricostruzione assume come fondamento, della rimozione della preclusione all'ammissione della prova testimoniale, l'affermazione, all'interno del processo tributario, dei principi del giusto processo e segnatamente del rafforzamento del diritto di difesa declinato nel principio della parità delle armi e, conseguentemente, qualifica il nuovo istituto come l'introduzione di una prova costituenda tipica, con le conseguenti ricadute in tema di efficacia e di sostegno alla decisione: si è già rilevato, difatti, che il descritto punto di approdo è ritenuto attuare le garanzie del giusto processo ed, in particolare, l'attuazione compiuta del diritto di difesa – declinato nel diritto del contribuente di difendersi provando – attuato in sede processuale e nel contraddittorio tra le parti[\[14\]](#). In tal senso, si è affermato che il giudice “

dispone oggi di un mezzo di prova supplementare, sicuramente utile per la ricerca della verità” [15]

La prima delle due menzionate ricostruzioni non appare convincente in quanto si scontra con il dato testuale dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992, per come novellato, ove statuisce che il giudice “*può ammettere la prova testimoniale*”. Procedendo con un approccio ermeneutico guidato dall'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale, dando primazia al dato testuale della norma, non appare revocabile in dubbio che il Legislatore della riforma abbia voluto introdurre la “prova testimoniale” nel processo tributario, intesa come prova tipica, seppur assunta nelle forme di cui all'art. 257-bis c.p.c.. Conseguentemente ed applicando il brocardo per cui “*in claris non fit interpretatio*” non appare argomentabile una natura giuridica dell'istituto differente da quella della prova costituenda tipica, ben nota al processo civile. [16]

Necessario premettere, sul punto, che la testimonianza scritta è stata introdotta in Italia nel processo civile di cognizione, agli articoli 257-bis e 103-bis delle disposizioni di attuazione c.p.c., dalla riforma del 2009 (legge n. 69 del 2009), che si è chiaramente ispirata all'istituto delle *attestations* dell'ordinamento francese. Sul tema è necessario ribadire che la testimonianza scritta non si pone quale prova nuova e distinta, trattandosi di una modalità alternativa di assunzione e di formazione della testimonianza orale e soggiace, come già sopra analizzato, ai presupposti e requisiti della testimonianza. L'efficacia della testimonianza scritta è quella della prova tipica e liberamente apprezzabile dal giudice.

Conseguentemente, ove l'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992, per come novellato, statuisce che il giudice “*può ammettere la prova testimoniale*”, non appare argomentabile in senso difforme dall'introduzione nel processo tributario della prova testimoniale, seppur limitata nelle forme dell'assunzione per iscritto.

Sul tema, è stata anche proposta una prospettiva ermeneutica che, valorizzando il richiamo alla “prova testimoniale”, assume, come precipitato della rimozione del divieto all'assunzione della prova testimoniale, l'ingresso nel processo tributario della prova testimoniale assunta in forma orale [17]: tuttavia, la menzionata estensione interpretativa dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992, per come riformato, sembra trovare espressa esclusione dal contenuto testuale del mero richiamo alla forma scritta di assunzione della prova testimoniale che, assumendo natura di norma avente carattere speciale, limita l'applicazione ed il richiamo alla disciplina generale.

Peraltro, non risulta dirimente, nella direzione della esclusione della natura di prova costituenda tipica alla testimonianza in forma scritta, l'argomento inteso a limitare il richiamo alla prova testimoniale alle sole modalità di assunzione. Difatti, come già sopra rilevato, l'istituto

richiamato è quello della “prova testimoniale”, incidendo le limitazioni alle sole modalità di assunzione ma lasciando intatta la natura giuridica della prova. Peraltro, rappresenta un approdo consolidato, per la Dottrina processual-civilistica, l'affermazione per cui la testimonianza scritta, ex art. 257- bis c.p.c., consiste in un'alternativa rispetto al modello di assunzione orale della prova testimoniale: pertanto, si deve pur sempre riconoscere anche alla disposizione dell'art. 257-bis c.p.c. la stessa natura (essenzialmente imperniata sulla sua collocazione processuale) ed una efficacia *sub specie* di valenza probatoria equivalente a quella della prova testimoniale orale.[\[18\]](#)

Tali considerazioni portano ad escludere le sopra ricordate limitazioni ermeneutiche alla natura giuridica della prova testimoniale scritta, permettendo di rilevare l'ingresso nel processo tributario di una prova costituenda tipica.

Inoltre, l'attribuzione della natura di prova costituenda tipica alla prova testimoniale scritta introdotta nel processo tributario assume rilevanza anche al fine di dirimere le problematiche di coesistenza con le dichiarazioni di terzo.

Difatti, la “prova testimoniale” e la “dichiarazione di terzo” mantengono una propria intrinseca distinzione sia quanto alla loro diversa specifica valenza probatoria sia quanto alle relative condizioni di ammissibilità.[\[19\]](#)

Secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, le dichiarazioni di terzi sono utilizzabili a fini accertativi, con valenza meramente indiziaria[\[20\]](#).

Nel sistema antecedente la legge di riforma del processo tributario, quindi, l'utilizzabilità (nel procedimento di accertamento) e l'ammissibilità (nel processo) delle dichiarazioni di terzi, quale mezzo di prova atipico, trovavano un bilanciamento nella valenza probatoria meramente indiziaria ascritta alle dichiarazioni che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevavano quali elementi indiziari che potevano concorrere a formare, solo unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice[\[21\]](#).

Tale assetto non sembra essere modificato dall'introduzione della prova testimoniale nel processo tributario ove i due istituti convivono in considerazione della differente valenza probatoria.[\[22\]](#)

Difatti, l'ammissibilità della prova testimoniale non preclude alla parte la possibilità di produrre in giudizio dichiarazioni/informazioni scritte di terzi, in termini di “prova atipica” che, come visto sopra, ha la valenza probatoria di un elemento indiziario che concorre a formare il libero

convincimento del Giudice unitamente alle altre risultanze probatorie; diversamente, la prova testimoniale, assunta nelle forme di cui all'art. 257-bis c.p.c.[\[23\]](#), rappresenta un elemento di prova tipica che non richiede elementi di riscontro esterni[\[24\]](#).

2. Deduzione della prova testimoniale scritta: analiticità, specificità e capitolazione nell'attuazione del principio dispositivo processuale

Come già sopra precisato, la novella, in relazione alle finalità perseguitate, appare soggetta ai canoni ermeneutici di un modello processuale “dispositivo” ed “accusatorio”. Conseguentemente, i canoni ermeneutici delle modalità procedurali di deduzione della prova dovranno essere improntati al rispetto dei menzionati principi ordinatori del modello processuale. Tale bussola interpretativa appare quanto più preziosa, procedendo alla disamina delle modalità di deduzione, ammissione ed assunzione della prova testimoniale scritta, ove non può sottacersi di una certa laconicità del dettato normativo che non eccede in una regolamentazione delle modalità di deduzione, ammissione ed assunzione della prova. Tale laconicità, tuttavia, deve essere valutata alla luce del rinvio espresso all'art. 257-bis del codice civile nonché al rinvio, di cui all'art. 1 del D.Lgs. 546/1992, alle norme del codice di procedura civile e, nella fattispecie che occupa, alle norme intese a regolare in via generale l'istruttoria e la prova testimoniale che, stante l'espunzione dell'inammissibilità della prova testimoniale, non possono considerarsi non compatibili con l'attuale conformazione dell'istruttoria processual-tributaria.

Sulla scorta di tale premessa, le modalità di deduzione della prova testimoniale nel processo tributario non possono che essere declinate all'interno della cornice del principio dispositivo[\[25\]](#).

Conseguentemente, i criteri di deduzione della prova testimoniale debbono essere valutati alla luce di un modello dispositivo delle prove costituende che appare adottato dal Legislatore della riforma.

Per l'effetto, i criteri di deduzione della prova testimoniale debbono considerarsi come espressi dall'art. 244 c.p.c., richiamato per il rinvio formale di cui all'art. 1 del D.Lgs. 546/1992, che dispone: *“La prova per testimoni deve essere dedotta mediante indicazione specifica delle persone da interrogare e dei fatti, formulati in articoli separati, sui quali ciascuna di esse deve essere interrogata”*.

Il rinvio materiale all'art. 244 c.p.c. è rinvenibile dalla previsione dell'art. 1 del D.Lgs. 546/1992 in quanto, benché limitata l'ammissione della prova testimoniale nel processo tributario alla forma

scritta, le previsioni di cui agli artt. 244 ss. c.p.c. rappresentano norme di carattere generale sulla deduzione, ammissione ed assunzione della prova testimoniale, di cui la forma scritta rappresenta una modalità di assunzione e non già una differente tipologia di prova^[26]. Pertanto, il rinvio alle norme di carattere generale sulla testimonianza appare del tutto compatibile con il processo tributario nei limiti in cui anche in detto processo è ammessa una modalità di prova testimoniale che non può trovare regolamentazione se non con le modalità disciplinate dall'art. 244 c.p.c..

Si tratta della tecnica della capitolazione o articolazione della testimonianza che, d'altronde, è comune alle varie prove costituende e si pone nell'alveo tradizionale dei modelli processuali di tipo dispositivo.

Alla parte che intende presentare al giudice un'istanza di prova testimoniale viene dunque imposta, innanzitutto, un'esigenza di specificità che presuppone che le persone da escludere siano correttamente identificabili senza incertezze e i fatti vengano individuati nei loro elementi essenziali e, quindi, formulati in articoli separati. Questi requisiti della capitolazione sono imposti per due ordini di ragioni: uno di tipo garantistico, ossia per consentire alle controparti di preparare un'adeguata difesa; l'altro per permettere al giudice di esprimere il giudizio di rilevanza e ammissibilità sulla prova richiesta.

Pertanto, la parte che intende avvalersi della prova testimoniale ha l'obbligo di enunciare l'oggetto della prova facendo uso di proposizioni chiare e sintetiche riferite a specifiche circostanze su cui il teste dovrà pronunciarsi^[27].

Pertanto, dal combinato disposto dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 e dell'art. 244 c.p.c., si può ritrarre che la deduzione della prova testimoniale, nel processo tributario, è sempre subordinata ad una richiesta della parte processuale, diretta ad indicare i fatti e le persone di cui è richiesta la testimonianza.

Non appare coerente con l'impianto processuale, di carattere dispositivo^[28], né con la previsione testuale dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 una devoluzione officiosa della prova testimoniale^[29]. In tal senso, non appare utilizzabile l'inciso, contenuto nell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992, “anche senza l'accordo delle parti”, per sostenere la facoltà del giudice tributario di disporre d'ufficio l'ammissione di una prova testimoniale, in quanto tale previsione assume la natura di deroga, per il processo tributario, all'accordo delle parti previsto nel processo civile per l'accesso alla modalità di assunzione della prova testimoniale in forma scritta. In tal senso va valutato l'inciso, di cui all'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992, che statuisce come “*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”.

Pertanto, in alcun modo appare – né in forza di un'interpretazione testuale, né in forza dell'analisi dell'*intentio legis*, né, ulteriormente, in forza di un'analisi ermeneutica di compatibilità con il modello processuale dispositivo – sostenibile l'attribuzione al giudice tributario di un potere ufficioso di devoluzione della prova testimoniale[\[30\]](#).

Il rinvio alle previsioni di cui all'art. 244 c.p.c. impone che, anche nel processo tributario, la deduzione della prova testimoniale debba essere modulata secondo criteri di specificità[\[31\]](#). Difatti, la detta norma si riferisce all'atto di parte a mezzo del quale si deduce nel giudizio la prova testimoniale, quale espressione del potere dispositivo, ma assume anche portata di disciplina generale del modo di deduzione della prova per testi.

L'esigenza di specificità ha come suo presupposto l'identificabilità senza incertezze delle persone da escludere[\[32\]](#) e la determinazione dei fatti nei loro elementi essenziali[\[33\]](#), i quali saranno eventualmente meglio precisati nel corso dell'attività di assunzione.

Scopo di tale specificità è da un lato quello di consentire al giudice di controllare l'influenza e la pertinenza della prova, mentre dall'altro quello di consentire alla controparte di formulare un'adeguata prova contraria[\[34\]](#).

Si ritiene che la prova testimoniale non possa essere capitolata in termini negativi, in conseguenza dell'orientamento giurisprudenziale secondo cui, se i fatti negativi costituiscono il fondamento del diritto che si vuole far valere in giudizio, essi debbono comunque essere provati attraverso altri fatti positivi[\[35\]](#).

La conseguenza processuale dell'inosservanza delle modalità di deduzione (ossia del fatto che la testimonianza sia stata dedotta su fatti capitolati senza i dovuti elementi di specificazione) sarà l'inammissibilità della prova testimoniale, la quale, almeno secondo la dottrina tradizionale[\[36\]](#), è rilevabile d'ufficio. Contraria alla rilevabilità d'ufficio delle nullità relative all'ammissione e all'espletamento della prova testimoniale, invece, è la giurisprudenza[\[37\]](#), argomentando dal fatto che si tratta di nullità relative, le quali devono essere fatte valere nella prima difesa successiva al loro verificarsi o quando la controparte ne viene a conoscenza: pertanto, secondo l'orientamento giurisprudenziale consolidato, la nullità della deduzione della prova testimoniale (per genericità, per irrilevanza o per l'incompleta indicazione dei soggetti) deve essere sollevata dalla controparte nella prima difesa successiva alla deduzione della prova[\[38\]](#).

Applicando al processo tributario l'analisi dei limiti temporali della deduzione della prova testimoniale, non specificando nulla sul tema l'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 e non sussistendo nel processo tributario delle preclusioni istruttorie speculari a quelle previste nel processo civile, si può ritenere che la prova testimoniale possa essere dedotta nell'atto introduttivo del giudizio nonché in sede di memorie illustrate, depositate ai sensi dell'art. 32 del D.Lgs. 546/1992: al contrario, l'obbligo di capitolazione analitica, deponendo per una deduzione in forma scritta della prova, porta ad escludere che la stessa possa essere dedotta in sede di pubblica udienza.

3. Ammissione della prova testimoniale scritta: il limite della rilevanza quale attuazione del modello processuale dispositivo

Anche i criteri che regolano l'ammissione delle prove testimoniali nel processo tributario debbano essere individuati nei limiti e nelle modalità definite in ambito processuale-civile.

Difatti, l'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 dispone che la prova testimoniale sia ammessa quando il giudice lo ritenga “necessario per la decisione”.

Segnatamente, il giudice può ammettere solo le prove che ritiene ammissibili e rilevanti. Se l'ammissibilità si riferisce alla legittimità della prova (ossia al fatto che la legge la ritenga idonea a dimostrare determinati fatti), la rilevanza invece attiene a una valutazione di opportunità che viene fatta dal giudice caso per caso, in relazione al processo ed ai fatti da accertare.

La formulazione dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992, con l'inciso in cui dispone che la prova testimoniale sia ammessa quando il giudice lo ritenga “necessario per la decisione” si riferisce alla rilevanza della prova.

Pertanto, anche nel processo tributario i criteri che sorreggono la valutazione della rilevanza della prova devono convergere sul rilievo per cui la prova non è rilevante quando serve a valutare fatti che non sono in contestazione, che sono già stati ammessi dalla controparte, che il giudice ritiene non influenti ai fini della decisione, che riguardano fatti estranei al giudizio ovvero che il giudice ritenga già provati.

Non appare convincente una ricostruzione dei criteri che disciplinano l'ammissibilità della prova secondo canoni di indispensabilità:[\[39\]](#) difatti, tale ricostruzione non sembra coerente con i canoni ermeneutici ritraibili dall'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale ove, sulla scorta della valutazione testuale della norma, la “necessarietà” rappresenta un concetto differente

dall’indispensabilità”. La necessarietà è condizione strutturale e ben nota nel vaglio di ammissibilità della prova testimoniale nel processo civile e, conseguentemente ai criteri di rinvio di cui all’art. 1, ultimo comma, del D.Lgs. 546/1992, risulta richiamata nel processo tributario. Peraltro, il vaglio di necessarietà rappresenta un corretto bilanciamento tra il principio di ragionevole durata del processo ed il diritto di difesa del contribuente. Al contrario, la nozione di indispensabilità consegue alle interpretazioni che propendevano per l’ammissibilità della prova testimoniale nelle fattispecie in cui non ci fosse altro strumento idoneo all’accertamento dei fatti controversi[40]. Peraltro, la menzionata ricostruzione non appare compatibile con il secondo dei canoni ermeneutici ritraibili dall’art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale ovvero con l’analisi dell’intenzione del Legislatore. Difatti, si è già detto che la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria aveva auspicato, in seno alla relazione finale depositata il 30 giugno 2021, “un diretto intervento del legislatore”, il quale, pur dovendo operare nell’ambito di una più vasta riforma strutturale, avrebbe potuto offrire una prima soluzione ammettendo la “*prova testimoniale scritta almeno in tutti i casi in cui non sia altrimenti possibile per la parte (ricorrente) esercitare pienamente il diritto di difesa e di prova*”[41]. Tuttavia, all’esito dei lavori parlamentari, la soluzione prescelta ha inteso rimuovere, in via assoluta, la preclusione all’ammissione della prova testimoniale nel processo tributario, abbandonando un approccio inteso a predeterminare le fattispecie in cui la prova documentale dovesse essere ritenuta non sufficiente a garantire il diritto di difesa nella parità delle armi[42]: per l’effetto, non appare coerentemente argomentabile la valutazione del criterio di ammissibilità della prova testimoniale in termini di “indispensabilità” ove il Legislatore ha inteso, espressamente, espungere tale criterio dal testo normativo. In Dottrina è stato prospettato un criterio intermedio tra la rilevanza del mezzo istruttorio e l’indispensabilità dello stesso, enunciando un criterio di “rilevanza rafforzata” che è interpretato secondo i canoni già consolidati nell’interpretazione dell’art. 58 del D.Lgs. 546/1992[43]. Tuttavia, tale richiamo interpretativo, sebbene sostenuto da un approccio ermeneutico di carattere sistematico ritratto dalla disciplina del processo tributario, non appare coerente con una sostanziale declinazione del principio dispositivo processuale e della necessaria terzietà del giudice: difatti, la valutazione della necessarietà in sede di appello si situa in un momento processuale in cui il quadro probatorio è già delineato compiutamente in forza delle attività di allegazione probatoria svolte dalle parti e, conseguentemente, il giudizio di necessarietà del giudice, in tale sede processuale, valuta una cornice di attività istruttoria già espletata dalle parti; applicare i medesimi criteri di valutazione al primo grado di giudizio indurrebbe il giudice ad una valutazione prognostica sulla adeguatezza del complesso del materiale probatorio, riducendo il giudizio di “necessarietà” ad

una anticipazione del giudizio sulla rilevanza probatoria del materiale sino a quel momento devoluto nel giudizio. Per tale complesso di ragioni, appare preferibile un'interpretazione che limiti il giudizio di "necessarietà" della prova testimoniale, nel primo grado di giudizio, ad una valutazione di rilevanza della prova (nei termini della conferenza, puntualità e continenza della stessa), del tutto improntato al principio dispositivo in ambito processuale[44].

Per le medesime ragioni, non appare condivisibile l'approdo ermeneutico che tende a differenziare "soggettivamente" i limiti di ammissibilità della prova testimoniale scritta tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria: tale descritta differenziazione è argomentata sul presupposto che l'Ente impositore deve, già in fase di motivazione dell'atto impositivo, rendere evidenza delle prove su cui fonda l'esercizio del potere impositivo[45]. Tuttavia, va rimarcato che, ferma la completezza e l'immodificabilità della motivazione dell'atto impositivo (anche in riferimento alle prove che l'Amministrazione Finanziaria intenda porre a fondamento del proprio convincimento), la prova si costruisce in giudizio e non sussiste alcun elemento impeditivo per l'Amministrazione Finanziaria alla allegazione di prove ulteriori, in giudizio, a sostegno della pretesa impositiva[46]: argomentare in senso contrario risulterebbe lesivo del principio del contraddittorio declinato nella parità delle armi.

Ulteriormente, i limiti di ammissibilità della prova testimoniale attengono al rispetto di previsioni legali che escludono, in talune fattispecie, l'ammissibilità della prova testimoniale. I limiti alla ammissibilità della prova testimoniale sono previsti dal codice civile. Tuttavia, assumendo natura di norme generali in materia di ammissibilità della prova testimoniale e, dunque, assumendo la natura di norme generali di carattere processuale, deve considerarsi sussistente il rinvio materiale anche in riferimento alla prova testimoniale nel processo tributario[47].

In ordine ai limiti all'ammissibilità della prova testimoniale previsti dall'art. 2721 c.c. e dall'art. 2725 c.c. è necessario rammentare l'orientamento giurisprudenziale che statuisce come i limiti legali di prova di un contratto per il quale sia richiesta la forma scritta "*ad substantiam*" o "*ad probationem*", così come i limiti di valore previsti dall'art. 2721 c.c. per la prova testimoniale, operano esclusivamente quando il suddetto contratto sia invocato in giudizio come fonte di reciproci diritti ed obblighi tra le parti contraenti e non anche quando se ne evochi l'esistenza come semplice fatto storico influente sulla decisione del processo ed il contratto risulti stipulato non tra le parti processuali, ma tra una sola di esse ed un terzo.[48] Tale previsione, applicabile al processo tributario (ed estensibile oltre che ai contratti, alla prova dei pagamenti ed alla remissione del debito), determina una importante contrazione dei limiti di ammissione

della prova testimoniale nelle liti contro l'Amministrazione Finanziaria. Tuttavia, non appaiono limitati dalla natura delle parti in causa i limiti di ammissione della prova testimoniale afferenti i patti aggiunti al contenuto del contratto, di cui all'art. 2722 e 2723 c.c., per i quali non è ammessa, indipendentemente dal valore, se ha in oggetto patti aggiunti o contrari al contenuto di un documento, se venga allegato che la stipulazione è avvenuta in precedenza o in contemporanea (art. 2722 c.c.). Se viene allegato che il patto aggiunto o contrario è stato stipulato dopo la formazione del documento, il giudice può consentire la prova testimoniale in base alla verosimiglianza (art. 2723 c.c.).

Sempre in relazione ai limiti di ammissibilità, oltre i canoni codicistici previsti in via generale per la prova testimoniale, il Legislatore della riforma ha introdotto delle previsioni improntate dal connotato della specialità per il processo tributario. Segnatamente, l'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 dispone, all'ultimo periodo: *“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”*.

Al fine di delimitare il perimetro della menzionata previsione di inammissibilità, risulta necessario sottoporre al vaglio il perimetro delle attestazioni rese dal pubblico ufficiale e munite di fede privilegiata.

Sul punto sussiste un consolidato insegnamento della giurisprudenza di legittimità^[49] che, vagliando le attestazioni rese dal pubblico ufficiale in sede di verbale, esclude che la fede privilegiata possa estendersi all'intrinseca veridicità del contenuto delle informazioni così apprese dal pubblico ufficiale, poiché là dove è certamente provato fino a querela di falso che il pubblico ufficiale abbia redatto il verbale nonché abbia compiuto determinate attività in precise circostanze di tempo e luogo con la presenza di determinati soggetti, rimane tuttavia comprovabile con ogni mezzo di prova (senza necessità del ricorso alla querela di falso) l'intrinseca veridicità del contenuto delle attestazioni valutative (in fatto ed in diritto) pur rese in forza di documenti o fatti acquisiti in sede di verbalizzazione, attesa l'evidente estraneità di tale contenuto all'ambito della diretta percezione del pubblico ufficiale dichiarante.

Pertanto, seppure gli autori del verbale abbiano dedotto nel medesimo verbale su informazioni, fatti o documenti appresi nel corso della verifica o dall'esame di documenti eventualmente già in loro possesso (o loro esibiti), la veridicità del contenuto di tali deduzioni rimane del tutto estranea all'ambito della fede privilegiata, circoscritta dall'art. 2700 c.c., potendo essere liberamente contestate con qualsiasi mezzo di prova e senza ricorrere alla querela di falso e,

pertanto, non rappresentando limite di ammissibilità alla prova testimoniale [\[50\]](#).

Da ultimo e sempre con riguardo ai profili di ammissibilità della prova, un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 in combinato disposto con l'art. 257-bis c.p.c. porta ad escludere la cogenza, nel processo tributario, della previsione, enunciata da quest'ultima norma, per cui la prova testimoniale è ammessa tenuto conto “della natura della causa e di ogni altra circostanza” [\[51\]](#), in quanto, la menzionata previsione è enunciata con riguardo al processo civile tenuto conto della facoltatività della testimonianza scritta: nel processo tributario, risultando la testimonianza scritta l'unica forma di ammissione della prova testimoniale, il richiamo alle valutazioni “della natura della causa e di ogni altra circostanza” deve ritenersi espunto in quanto non compatibile con il processo tributario alla luce del criterio ermeneutico di cui all'art. 1, ultimo comma, del D.Lgs. 546/1992, in quanto la natura della causa del processo tributario deve assumersi sempre compatibile con la forma scritta della testimonianza, essendo questa l'unica forma di testimonianza ammessa.

La prova testimoniale, ai sensi dell'art. 245 c.p.c., è ammessa con ordinanza che ne valuta l'ammissibilità e la rilevanza. Il descritto meccanismo di rinvio alla disciplina generale sulla prova testimoniale processual-civilistica, comporta l'applicabilità dell'art. 245 c.p.c. anche al processo tributario, per cui il giudice tributario, all'esito dell'udienza di discussione, ove valuti l'ammissibilità e la rilevanza della prova testimoniale richiesta dalle parti emetterà ordinanza di ammissione, con la quale potrà ridurre le liste dei testimoni sovrabbondanti ed eliminare i testimoni che non possono essere sentiti per legge.

Al contrario, qualora il giudice tributario valuti l'inammissibilità o l'irrilevanza della prova testimoniale richiesta dalle parti procederà ad assumere la decisione: naturalmente, un autonomo profilo motivazionale della decisione dovrà essere appuntato sulle ragioni del rigetto della deduzione della prova testimoniale.

Da ciò consegue che, formulata la deduzione correttamente in sede di atto introduttivo o di memorie illustrate, la parte, nel processo tributario, non avrà ulteriori oneri formali. Il rigetto dell'istanza istruttoria, dunque, avrà un diretto riflesso in sede di impugnazione, assumendo, sul punto, onere di devoluzione del vizio come motivo di impugnazione: pertanto, il giudice di appello, nei limiti in cui valuti la rilevanza della prova dedotta, potrà disporne l'assunzione.

Al contrario, ove la deduzione della prova non sia avvenuta nel primo grado di giudizio, in sede di appello troverà applicazione l'art. 58 del D.Lgs. 546/1992, nella formulazione conseguente alle modifiche introdotte con il D.Lgs. 220/2023, per cui il giudice di secondo grado potrà valutare

l'ammissione della prova testimoniale unicamente qualora la stessa sia ritenuta “indispensabile” per decidere la lite: si è già rilevato sopra che il richiamo alla necessarietà della prova nel primo grado di giudizio vada interpretato alla luce dei criteri ermeneutici consolidati in relazione al processo civile e, pertanto, che la detta nozione non possa assumere i connotati della “indispensabilità”; al contrario, in sede di appello, anche qualora la prova testimoniale sia richiesta per la prima volta nel grado d’impugnazione, la parte dovrà dimostrare che i fatti posti a fondamento del *thema decidendum* non possono trovare altra dimostrazione se non con l’escussione dei testimoni[52].

4. Assunzione della prova testimoniale scritta: decadenze e nullità extratestuali nell’assunzione del modulo di testimonianza scritta

Valutato il perimetro della deduzione della prova e dell’ammissione della stessa, necessario soffermarsi sulle modalità di assunzione della prova testimoniale nel processo tributario.

In tal senso, come già sopra analizzato, ferma la sufficienza dell’istanza di una singola parte, la prova testimoniale scritta è soggetta al vaglio di ammissibilità e rilevanza del giudice tributario, secondo i criteri generali di ammissione della prova testimoniale.

Disposta l’ammissione della prova, la struttura della deposizione scritta è molto dettagliata e le sue modalità di assunzione devono adeguarsi ad un modello approvato dal Ministro della giustizia, che individua anche le istruzioni per la sua compilazione (art. 103-bis disp. att. c.p.c.).

Il D.M. della Giustizia 17 febbraio 2010, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 49 del 1 marzo 2010, reca l’approvazione del modello di testimonianza scritta e delle relative istruzioni per la sua compilazione.

Pertanto, il modello di testimonianza scritta, approvato con Decreto Ministeriale, rappresenta un modello di dichiarazione che il testimone dovrà compilare in ogni sua parte con risposta separata a ciascuno dei quesiti e dovrà sottoscrivere alla presenza di un segretario comunale o di un cancelliere di un ufficio giudiziario.

In particolare, l’art. 103-bis disp. att. c.p.c. (rubricato appunto “Modello di testimonianza”) prevede che il modello di testimonianza scritta dovrà essere redatto in conformità al modello approvato con decreto del Ministero della giustizia, emanato il 17 febbraio 2010 e corredata da apposito Allegato 2 recante le istruzioni per la compilazione. Il modello, liberamente scaricabile dal sito del Ministero della giustizia (www.giustizia.it) dovrà essere sottoscritto in ogni suo foglio

dal difensore compilante.

Sul tema, inoltre, è intervenuto il legislatore delegato dalla delega fiscale con l'art. 1, comma 1, let. a) del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, pubblicato in G.U. Serie generale n. 2 del 03 gennaio 2024, che ha introdotto un Modello espressamente previsto per il processo tributario.

Tuttavia, sino alla data di emanazione del detto modello, risulterà applicabile il Modello già approvato con decreto del Ministero della giustizia, emanato il 17 febbraio 2010.

Per quanto attiene all'onere di sottoscrizione del modello, la dottrina ha segnalato che nel caso, invero di scuola, di totale assenza di sottoscrizioni, stante l'assoluta incertezza circa la provenienza del modello medesimo, dovrebbe configurarsi un'ipotesi di radicale nullità della prova, e perfino di decaduta dalla stessa a discapito della parte negligente, atteso che il documento notificato al testimone potrebbe non essere considerato quale «modello» ai sensi dell'art. 257 bis, che risulterebbe così non notificato. Qualora invece la parte abbia omesso di sottoscrivere solo taluno dei fogli che lo compongono, ciò non dovrebbe inficiare del tutto la testimonianza, potendo il Giudice tenere in considerazione solo le risposte fornite dal teste ai quesiti contenuti nei fogli sottoscritti dalla parte [\[53\]](#). In tal senso, si ritiene applicabile l'art. 156 c.p.c. e la conseguente sanatoria per raggiungimento dello scopo agli errori relativi alla formazione del documento di testimonianza scritta. [\[54\]](#)

Sebbene il legislatore abbia chiarito che i capitoli di prova dovranno essere formulati così come ammessi, nulla ha detto invece per l'evenienza che ciò non avvenga. In dottrina si è ritenuto che nel caso in cui la difformità venga riscontrata, il Giudice in sede decisoria non dovrà tenere conto della testimonianza acquisita, ferma restando la possibilità che questi decida di chiamare a deporre oralmente il teste, sui capitoli effettivamente ammessi [\[55\]](#).

Dopo la predisposizione del modello, come già detto, la parte dovrà notificare lo stesso, insieme con le istruzioni per la relativa compilazione, al teste.

Sul tema, è intervenuto il legislatore delegato dalla delega fiscale con l'art. 1, comma 1, let. a) del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, pubblicato in G.U. Serie generale n. 2 del 03 gennaio 2024, che introduce, all'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992, il seguente periodo: *“La notificazione dell'intimazione 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”*. Conseguentemente, il Legislatore è intervenuto, mediante norma di natura e

carattere speciale, interpolando la disciplina prevista per il processo tributario ed enunciando una peculiare facoltà di utilizzare il mezzo telematico per la notifica.

L'omessa o tardiva notifica del modello e delle relative istruzioni dovrebbe determinare la decadenza della parte dalla prova in applicazione analogica dell'art. 104, 1° co., disp. att., c.p.c., salvo che la controparte non dichiari di avere interesse all'assunzione o il Giudice, ritenendo giustificata l'omissione, non conceda un nuovo termine per la notificazione.[\[56\]](#)

La testimonianza scritta viene in concreto resa mediante la compilazione ad opera del teste del detto modulo in ogni sua parte.

Più precisamente, il teste deve indicare le proprie generalità ed i suoi recapiti; deve specificare in quali rapporti si trova con le parti; deve dichiarare se intende avvalersi della facoltà di astensione e in caso positivo specificarne i motivi, onde consentire al Giudice di verificare se questi rientrino tra le ipotesi espressamente contemplate dalla legge; deve sottoscrivere la formula di impegno e rispondere a tutti i quesiti. Con riferimento a questi ultimi, laddove non sia in grado di rispondere deve comunque indicarne le ragioni; ove invece sia a conoscenza dei fatti oggetto dei quesiti, deve rispondere a ciascuno di essi in modo “specifico e pertinente”, indicando se si tratti di conoscenza diretta o indiretta.

Inoltre il teste deve apporre la sua firma non solo al termine di ogni risposta – “di seguito e senza lasciare spazi vuoti” - ma anche su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza.

Ognuna delle sottoscrizioni deve essere autenticata “da un segretario comunale o dal cancelliere di un ufficio giudiziario”; l'autenticazione è gratuita, nonché esente dall'imposta di bollo e da ogni diritto.

Per l'autentica delle sottoscrizioni ed il deposito del modello di testimonianza scritta nel processo tributario, le funzioni attribuite dalla norma al Cancelliere si debbono considerare attribuite al personale dell'Ufficio di Segreteria della Corte di giustizia tributaria competente.

Necessario precisare che, per quanto sia stato espunto dall'ultimo comma dell'art. 103-bis disp. att. c.p.c. il riferimento, originariamente contenuto nello stesso, (anche) alla figura del notaio, non va comunque esclusa la possibilità per quest'ultimo, ove richiesto, di procedere all'autentica delle sottoscrizioni, stante il generale potere di autentica attribuito dall'ordinamento a tale peculiare figura di pubblico ufficiale; il venir meno del riferimento originariamente contenuto nella disposizione appena più sopra richiamata al notaio è da ritenersi legato, infatti, non alla sottessa volontà di negare a quest'ultimo la possibilità di procedere all'autentica delle

sottoscrizioni ma, piuttosto, alla quanto meno dubbia legittimità costituzionale di una disposizione che, nel prevedere detta possibilità, ne disponeva al contempo la gratuità anche se resa dal notaio.

Il deposito potrà essere effettuato in modalità analogica, non sussistendo, ai sensi dell'art. 16-bis del D.Lgs. 546/1992, obbligo di utilizzazione del processo tributario telematico per il testimone. Tuttavia, il testimone che sia in possesso di una firma digitale certificata, potrebbe depositare per via telematica come documento informatico il modello debitamente compilato, le cui sottoscrizioni, però, dovranno risultare in ogni caso autenticate nelle modalità indicate dall'ultimo comma dell'art. 103-bis disp. att. c.p.c..[\[57\]](#)

Sul tema, inoltre, è intervenuto il legislatore delegato dalla delega fiscale con l'art. 1, comma 1, let. a) del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, pubblicato in G.U. Serie generale n. 2 del 03 gennaio 2024, che introduce, all'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992, il seguente periodo: *“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”*. In tal senso, in attuazione dei principi della delega fiscale intesi a potenziare il processo telematico,[\[58\]](#) il Legislatore ha inteso, in deroga alla disciplina processuale-civistica, disporre la possibilità per il testimone di sottoscrivere il modello mediante l'utilizzo della firma digitale ed, in tale ipotesi, di escludere la necessità dell'autentica della sottoscrizione: conseguentemente