

Ripensando il processo tributario come insieme di regole “proporzionate” ad un fine*

SOMMARIO: 1. Necessità di ripartire dal *fine* del processo tributario. – 2. La prevalente attenzione di dottrina e giurisprudenza verso la “struttura” e l’oggetto del processo tributario, in un quadro generale di tutela privilegiata dell’interesse fiscale. – 3. È proprio di uno Stato di diritto sostanziale il fine di assicurare il valore della giustizia. Diritti e doveri delle parti e doveri del giudice in un rapporto collaborativo per un fine comune. – 4. L’obiettivo di giustizia di ogni processo si traduce nel principio di massima acquisizione della verità dei fatti come fine comune delle parti e del giudice. Non adeguatezza al processo tributario del modello di stampo civilistico. – 4.1. La timida prassi acquisitiva, conseguenza del fine oggi assegnato (o non assegnato) al processo tributario. – 5. Necessità di una disciplina della fase istruttoria del processo tributario coerente con il fine di massima acquisizione della verità materiale.

Qualsiasi intervento di riforma del processo tributario non potrà essere definitivo se non pensato sistematicamente sulla base di un principio unitario di “ricerca della verità dei fatti”, in linea con i fini dello “Stato di diritto sostanziale”, la cui ragion d’essere è attuare giustizia. Da ciò la necessità di passare da un modello oppositivo di stampo civilistico a un modello collaborativo di stampo pubblicistico, con “poteri-doveri” di iniziativa del giudice e contestuali doveri di collaborazione delle parti nel chiarimento dei fatti rilevanti per la decisione. Anche la novella di cui alla legge 31 agosto 2022, n. 130 interviene solo su alcuni aspetti di maggior urgenza, senza una idea sostanziale unificante circa il fine del processo tributario.

Any tax trial reform cannot be definitive, if it isn't systematically thought on a unitary principle of searching facts' truth, in accordance with the purposes of the “material State of law”, whose essence is to realize justice. From this it ensues the necessity to move from a contrasting pattern proper of the civil trial to a cooperative pattern proper of the public trial, with judge's initiative powers-duties and contextual cooperative duties of the parties

* Il presente contributo, nella sua impostazione di base, è stato ultimato prima dell’approvazione della legge 31 agosto 2022, n. 130, di cui peraltro si tiene diffusamente conto.

in clarifying facts considerable for the judgement. Also the law 31st August 2022, n. 130 intervenes only on some urgent aspects, without a connecting substantial idea regarding the tax trial purpose.

1. *Necessità di ripartire dal fine del processo tributario.* – Da sempre si parla nella nostra dottrina dei problemi del processo tributario (1), e le più recenti riforme organiche del 1972 e del 1992 non hanno sopito la richiesta di un definitivo intervento riformatore (2); nessuno infatti è soddisfatto, e per plurimi aspetti, dell'attuale disciplina (3). Accenno brevemente ad alcuni dei punti

(1) Ricorda P. Russo (*Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, p. 19) che il primo progetto di riforma del sistema di contenzioso tributario (noto col nome di progetto Azzariti, fu elaborato nel 1951 “da una commissione di studio costituita dal ministro per le finanze del tempo On.le Vanoni”. Sono di seguito ivi individuati numerosi altri progetti di riforma intervenuti nel tempo.

(2) Per non parlare degli interventi minori che si sono continuamente succeduti e che sono richiamati da G. TABET, *Specialità del giudice e specialità del procedimento nel processo tributario riformato*, in AA.VV., *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Napoli, 2010, 135 ss., 139 ss. Lo stesso dicasi della legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014, la quale all'art. 10, primo comma, n. 8, prevedeva “il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie” e che, per questo aspetto, non è stata attuata nel successivo decreto delegato (D.Lgs 24 settembre 2015, n. 156).

(3) Anche G. GAFFURI, *Rimembranze e considerazioni fugaci*, dattiloscritto della Relazione tenuta il 20 febbraio 2020 presso l'Università degli studi di Milano Bicocca, in occasione del convegno *L'evoluzione del sistema fiscale in Italia. Una giornata di studi in ricordo del prof. Francesco Tesauro*, segnala che lo stesso Allorio manifestava “qualche insoddisfazione sull'andamento, non ideale, della giustizia tributaria”. Da ultimo, si vedano F. Gallo, *Il progressivo evolversi del giudizio tributario verso il modello costituzionale del “giusto processo”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 85 ss., nonché G. TINELLI, *Spunti per una riforma della giustizia tributaria*, destinato agli *Studi in memoria del prof. Francesco Tesauro*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2020, 399 ss. Recentemente il dibattito è giunto all'attenzione politica, come dimostrato da plurimi disegni e progetti di legge. Rammentiamo: disegno di legge Palese (FI) del 23 novembre 2017; disegno di legge Vitali (FI) del 10 aprile 2018; disegno di legge Nannicini (PD) del 7 agosto 2018; progetto di legge Martinciglio (M5S) del 21 gennaio 2019; progetto di legge Centemero (Lega) del 23 gennaio 2019; per un progetto di “Codice della giustizia tributaria”, si veda C. GLENDI in sintonia con S. Labruna, in AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, a cura di M. Basilavecchia, A. Comelli, Milano, 2020, 403 ss.

Da ultimo vedi la Relazione della Commissione interministeriale del Ministero dell'economia e delle finanze e del Ministero della giustizia per la riforma della giustizia tributaria, del 30 giugno 2021, presieduta dal prof. Giacinto della Cananea (in *Boll. Trib.*, 2021, 990 ss.). In proposito si veda C. GLENDI, *Relazione di sintesi preliminare all'audizione del 26 maggio 2021 davanti alla Commissione interministeriale per la giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 2144 ss., ove la ricostruzione dell'evoluzione delle Commissioni tributarie dal

che risultano ancor oggi più critici (4): su un piano generale, il perdurante collegamento con il Ministero dell'economia e delle finanze, il carattere "esclusivo" ma non "pieno" della giurisdizione speciale tributaria (5), l'assenza di un

1864 ad oggi. A commento del contributo fornito dalla Commissione interministeriale, si veda C. CONSOLO, *Un colpo d'ala per una moderna affidabile giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 2160 ss., ove l'illustre autore propone di attribuire la competenza di giudice d'appello tributario alla Sezione Imprese della Corte d'Appello (*ivi*, p. 2167).

Ricordiamo anche proposte del mondo associativo e intellettuale: proposta di riforma UNCAT comunicata in data 1 febbraio 2019 (nel luglio 2021 è stato presentato un ulteriore "Progetto di Riforma della Giustizia Tributaria per l'attuazione del Giusto Processo Tributario conforme ai principi costituzionali"); bozza di legge delega promossa dall'Istituto per il Governo Societario (IGS), coordinatrice L. Salvini, portata al Convegno del medesimo Istituto il 20 novembre 2019. Si veda anche, *infra*, nota 57.

In dottrina si vedano i fascicoli di *NEQTEPA*, n. 1/2016, 2/2017, 1/2018; infine il fascicolo 1/2019 (*Giustizia tributaria e riforma del contenzioso*), con interventi di G. Marongiu, G. Moschetti, P. Selicato, F. d'Ayala Valva, F. Albertini, C. Lamberti, S. Muleo.

(4) Per approfonditi esami del processo tributario e delle sue maggiori problematiche, si vedano: S. LA ROSA, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 869 ss.; C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, a cura di C. Preziosi, Roma-Milano, 1994, 77 ss.; F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 11 ss.; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11 ss.; ID., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *NEQTEPA*, n. 3-bis, 2009, 51 ss.; A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, 3 ss.; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; ID., *Idee per un codice del processo tributario*, in *NEQTEPA*, n. 1/2011, 16 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 309 ss.; E. LA SCALA, *I principi del "giusto processo", tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, IV, 2007, 54 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Criticità dell'attuale processo tributario e nella composizione delle commissioni tributarie*, in *NEQTEPA*, n. 3-bis/2009, 71 ss.; G. RAGUCCI, *Accertamento sintetico e giusto processo*, in *NEQTEPA*, n. 1/2011, 30-31; F. D'AYALA VALVA, *Il "diritto ad un ricorso effettivo"*, in *NEQTEPA*, n. 1/2019, 29 ss.

Più recentemente si richiama il fascicolo 1/2020 di *Rass. trib.*, interamente dedicato al *Processo tributario*, numero monografico in memoria di Francesco Tesauro (con interventi di M. Basilavecchia, M. Cantillo, E. della Valle, A. Di Pietro, F. Fichera, G. Flora, G. Fransoni, F. Gallo, O. Mazza, L. Perrone, C. Sacchetto, L. Salvini, S. Sammartino, G. Zizzo), nonché P. RUSSO, *Giurisdizione, situazioni giuridiche soggettive e mezzi di tutela in materia tributaria*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 203 ss., e ancora C. GLENDI, *Relazione di sintesi*, *loc. cit.*, con individuazione di plurimi interventi riformatori (transitori e a regime).

(5) Cfr., sul punto, A. Fantozzi, *op. cit.*, 6, il quale osserva che "sia pure individuata con riferimento alla materia, la giurisdizione delle commissioni continuerà a riguardare solo la tutela dei diritti soggettivi", non anche degli interessi legittimi. Cfr. anche, *infra*, nota 40. In senso adesivo P. RUSSO, *Problemi vecchi e nuovi del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1996, 531 ss., 533, il quale per tale motivo ritiene corretta la scelta del modello processualciviltistico.

giudice professionale (6), la inadeguata preparazione tecnica (7), la disparità all'interno dello stesso organo giudicante tra componenti laici e togati (8), il ruolo passivo del giudice nella ricostruzione dei fatti (senza richiesta, di fatto, di chiarimenti alle parti) e l'inesistenza nella prassi di un'istruttoria giudiziale (9), il carattere prevalentemente documentale della prova, la mancanza di possibilità di completa difesa probatoria e di "parità delle armi" (10), e, con tutto ciò, altresì (e più recentemente) la tassazione del servizio giustiziale mediante il cosiddetto "contributo unificato" (11). A tali aspetti si possono

(6) Vedi da ultimo, *ex multis*, F. GALLO, *La riforma della giustizia tributaria: i principi di imparzialità, terzietà e indipendenza*, in *NEΩTEPA*, n. 2/2017, 48 ss., 50; dello stesso Autore si veda la Relazione alla proposta della Commissione interministeriale del Ministero dell'economia e delle finanze e del Ministero della giustizia per la riforma della giustizia tributaria del 30 giugno 2021 (cit.); G. RAGUCCI, *Sulla necessità di una riforma della giustizia tributaria che assicuri l'indipendenza e la professionalità dei giudici*, in *NEΩTEPA*, n. 1/2018, 30 ss.; G. MARONGIU, *Una lunghissima attesa: un giudizio tributario professionale*, in *NEΩTEPA*, n. 1/2019, 7 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La riforma del giudice e del processo tributario*, in *Processo tributario*, cit., 55 ss., 56; C. CONSOLO, *Un colpo d'ala*, cit. Significative anche le relazioni dei Presidenti delle commissioni tributarie all'inaugurazione dell'anno giudiziario tributario, pubblicate in *NEΩTEPA*, n. 1/2018, in cui, con voce unanime, è invocata una riforma dell'organo giudiziario ispirata a professionalità.

(7) G. MARONGIU, *op. cit.*, 10, mette in luce come la giustificazione di un giudice speciale tributario stesse nella "necessità di scegliere persone che abbiano particolari attitudini a giudicare... onde accanto ai magistrati chiamati a interpretare le leggi e a risolvere questioni di diritto, sono scelte persone qualificate per particolari conoscenze ed esperienze" (così la sentenza della Corte costituzionale 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1465 ss., 1474; vedi anche Cass. SS.UU., 21 settembre 1970, n. 1652) Non solo; la preparazione tecnica – ricorda il chiaro Autore – è *conditio sine qua non* per il requisito di *indipendenza* richiesto dall'art. 108, co. 2, Cost.

È appena il caso di segnalare che entrambi gli aspetti (giudice professionale e adeguata preparazione tecnica) trovano oggi una prima risposta nell'art. 1, legge 31 agosto 2022, n. 130.

(8) Sul punto cfr. F. GALLO, *Il progressivo evolversi del giudizio tributario*, cit., 93.

(9) Come rilevato in dottrina (R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. Tesauro, Milano, 1998, 473 ss., 482), l'istruzione probatoria processuale è considerata "un'attività di solito superflua, al punto da preferire il rischio di arrivare alla trattazione con elementi insufficienti per decidere a quello di sprecare tempo e risorse per l'acquisizione di prove che *a posteriori* si rivelassero superflue".

(10) Cfr., per tutti, A. FANTOZZI, *op. cit.*, 3 ss.; E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2001, 1096 ss.; F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, cit., 11 ss.

(11) Diversamente da altri processi (come quello penale) che parimenti toccano diritti fondamentali della persona. E. ALLORIO, *Giustizia e processo nel momento presente*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1939, rist. in *La vita e la scienza del diritto, in Italia ed Europa ed altri studi*, Milano, 1957, 151 ss., 158, osserva che "nessun meccanismo processuale quantunque astrattamente perfetto, giova allo scopo, quando ne è reso proibitivo il costo"; afferma inoltre che "il carattere pubblicistico della funzione giurisdizionale ... richiede che al relativo fabbisogno si provveda con l'imposta,

aggiungere, su un piano di esperienza quotidiana, la non controllabilità circa i modi di assegnazione delle controversie alle singole sezioni (12), i limiti posti alla sospensione giudiziale in via cautelare se si interpreta restrittivamente il requisito del “danno grave e irreparabile” (13), la condanna alle spese di lite difficilmente concessa alla parte privata, senza dimenticare l’eccessiva durata del processo se si comprende la fase di legittimità (ove oggi il processo può sostare anche per cinque-sei anni) (14).

Come è facile rilevare, più o meno tutti i profili essenziali di un “giusto processo” sono oggetto di vivaci dibattiti da ormai più di mezzo secolo, e le attese (15) sono rimaste a lungo tali malgrado la riforma dell’art. 111 Cost. (con legge di revisione costituzionale n. 2/1999 sul “giusto processo”) (16).

prelevata sulla ricchezza della generalità dei cittadini”. Sul punto rammenta poi (*ivi*, p. 159) una polemica degli anni trenta fra Carnelutti ed Einaudi, concludendo che la soluzione del problema circa la gratuità della giustizia “dipende dal concetto che s’abbia, pubblicistico o privatistico, della funzione processuale”; nel primo caso “la tassa giudiziaria non ha alcuna giustificazione”.

(12) Ancorché siano previsti “criteri cronologici e casuali” (art. 6, comma 1-*bis*, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545), nessuno può controllarne il rispetto; inoltre le sostituzioni di giudici impossibilitati avvengono secondo criteri non verificabili di disponibilità più o meno casuale (infirmando così il requisito costituzionale del giudice naturale precostituito, *ex art.* 25, primo comma, Cost.).

(13) *Ex art.* 47, primo comma, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

(14) Per una elencazione delle principali criticità della giustizia tributaria, si veda, da ultimo la *Relazione finale* della Relazione della Commissione interministeriale del Ministero dell’economia e delle finanze e del Ministero della giustizia per la riforma della giustizia tributaria, pp. 6 ss., su cui cfr. *retro*, nota 3.

(15) Per una breve ricostruzione storica del dibattito iniziato nella prima metà del secolo scorso sulla necessità di riforma della giustizia tributaria, cfr. G. MARONGIU, *op. cit.*, 9 ss.

(16) E non v’è dubbio che i primi due commi di tale articolo si riferiscano ad “ogni processo”, compreso quello tributario (cfr. per tutti A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell’«interesse fiscale»?*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2001, 793 ss., 797 ss.). Già negli anni cinquanta del secolo scorso M.T. LIEBMAN, *L’azione nella teoria del processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1950, 59-60, sottolineava che il “diritto ad essere ascoltato dal giudice” “non può soffrire restrizioni ... domandare giustizia a chi solo può darla, e difendersi da un’azione che si ritiene ingiusta, non sono dei semplici fatti ... sono invece delle attività che rappresentano il contenuto di diritti fondamentali, in cui si raccoglie la quintessenza della giuridicità e la garanzia essenziale dell’individuo che vive in società, poiché il loro disconoscimento renderebbe vano ed illusorio ogni altro diritto”.

Per un approfondimento sulla letteratura processualciviltistica che si divide tra i sostenitori del giusto processo in quanto fondato su un corretto procedimento oppure in quanto conduca anche a decisioni giuste, vedi M. TARUFFO, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Roma-Bari, 2009, 116 ss. Non si possono avere decisioni giuste, sottolinea Taruffo, se manca un “accertamento veritiero dei fatti della causa” (*ivi*, 118).

Nella dottrina tributaristica, vedi A. FANTOZZI, *op. cit.*, 40, secondo il quale ancorché

Ci si deve chiedere, dunque, se il problema non stia in un *approccio di fondo* che dovrebbe essere meditato (17): ad avviso di chi scrive, nello Stato di diritto una riforma della giustizia tributaria deve riguardare sia l'organo giudicante (18), sia la dettagliata disciplina del processo, ed entrambe, per essere durature e soddisfare il più possibile i molteplici interessi, debbono procedere dall'individuazione di un *fine*.

La ricerca di un fine è *in primis* un "portato" che ci deriva dal principio di ragionevolezza (19) e dal connesso principio di proporzionalità (20). Se il processo, da un punto di vista formale, è un insieme di regole, queste, per garantire coerenza di sistema, debbono essere tra loro *coordinate ad un fine*, senza eccedenze, senza deficienze, senza enfattizzazione di un interesse sull'altro.

Certo l'art. 111 Cost. ha scolpito i principi del giusto processo, ma le regole del "giusto processo" sono pur sempre un *mezzo*, regole "necessarie" al servizio di un *fine* (21). È in esse implicita una filosofia per così dire neutrale, come è neutrale il principio di eguaglianza se assunto solo in senso formale. Bisogna andare oltre il dato della garanzia formale e comprendere il *fine ultimo* cui devono tendere le regole di un "giusto processo". Anticipiamo subito che, se obiettivo dello *Stato di diritto sostanziale* è assicurare giustizia (22), il

"l'assetto dei rapporti sostanziali e procedimentali ... si ispira alla parità di posizioni delle parti e al principio del contraddittorio, tuttavia il processo mantiene ... numerose incrostazioni del passato". Per una visione generale, cfr. A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, 17 ss., 35 ss. Critico sulla mancanza di un processo giusto nonostante la novella dell'art. 111 Cost., F. Gallo, *Il progressivo evolversi del giudizio tributario*, cit., 85 ss.

(17) Guardando anche, come è doveroso in momenti di cambiamento, alle esperienze di altri Paesi a noi vicini. Sottolinea l'importanza di guardare ai concetti ed ai principi di altri Paesi in una logica di libero confronto, E. Allorio, *Collaborazioni internazionali nello studio del diritto processuale*, in *Jus*, 1951, rist. in *La vita e la scienza del diritto in Italia e in Europa e altri studi*, cit., 99 ss., 103.

(18) Cfr. sul punto, anche per riferimenti ai singoli progetti di riforma e per riflessioni su (non secondari) aspetti organizzativi, C. Glendi, *Gubernaculum et iurisdictio (a proposito della riforma della giustizia tributaria in Italia)*, in *Corr. trib.*, 2019, 323 ss.

(19) Nella dottrina amministrativistica rileva P. Salvatore, *Il sistema probatorio del processo amministrativo e le direttrici della riforma*, in *Scritti per Mario Nigro*, III, Milano, 1991, 519, che "ogni tipo di giudizio è congruente con le finalità che è chiamato istituzionalmente a soddisfare".

(20) F. Gallo, *op. ult. cit.*, 98, sottolinea che per la riforma del processo tributario "si dovranno fare i conti con le disposizioni che introducono il principio di proporzionalità".

(21) *Fine* che non è stato sondato dalla Corte costituzionale, sempre "vincolata" ai "dogmi" della "tutela differenziata", della "specificità della materia", della "discrezionalità legislativa non manifestamente irragionevole" (cfr. F. Gallo, *op. ult. cit.*, 87).

(22) Pone l'accento sulla necessità di coniugare le regole dello *Stato di diritto* con quelle

processo tributario, come ogni processo che sia parte essenziale dello Stato di diritto, “deve tendere all’affermazione del *diritto* e dunque alla *giustizia*” (23). Ma prima di esporre considerazioni sul *fine* specifico del processo tributario nello *Stato di diritto*, è necessario chiedersi se questo tema sia stato sino ad ora affrontato o negletto.

2. La prevalente attenzione di dottrina e giurisprudenza verso la “struttura” e l’oggetto del processo tributario, in un quadro generale di tutela privilegiata dell’interesse fiscale. – In uno sguardo storico, emerge che gli studiosi del processo tributario italiano, a far data dalla riforma del 1972 (24) si sono confrontati nel corso dei decenni sulla *struttura* del processo (25) e sul suo *oggetto* (cioè sull’esistente), non già su quello che dovesse essere il suo *fine*.

Circa la struttura, era apparso il *novum* di una definitiva giurisdizionalizzazione delle commissioni tributarie e di una doppia tutela giudiziale, dapprima di giustizia amministrativa e poi, in terzo grado, sia pure alternativamente, di giustizia ordinaria innanzi alla Corte d’appello.

Veniva messa in luce l’unitarietà dell’intero processo e si apriva la discussione sul suo *oggetto*. Sotto questo secondo aspetto, con felice sintesi, si è detto che per anni si è discusso sulla seguente alternativa: “da un lato, la con-

dello *Stato sociale* il fascicolo di *NEOTEP4* n. 1/2014 (*Stato di diritto e Stato sociale nell’attuale esperienza fiscale*), ed ivi si vedano in particolare gli scritti di CLAUDIO BERLIRI, GUGLIELMO FRANSONI, FRANCESCO MOSCHETTI. C. BERLIRI, *Perché questa scelta e perché questo tema*, *ivi*, 2, sottolinea che “è nel rispetto, nella “cornice” dello Stato di Diritto che si deve realizzare lo Stato sociale” e F. MOSCHETTI, *Conclusioni*, *ivi*, 72, che “non esiste contraddizione alcuna tra Stato di Diritto e Stato Sociale”.

(23) Così V. DOMENICHELLI, *La parità delle parti nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2001, 859 ss.

(24) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, attuativo dell’art. 10, n. 14 della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825.

(25) Per una ricostruzione delle varie tesi dottrinali volte a configurare un’adeguata “struttura” del processo tributario prima della scelta legislativa avvenuta con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (tra giudice ordinario o giudice amministrativo, oppure giudice ordinario con previo filtro amministrativo, oppure con duplice tutela giurisdizionale, prima amministrativa e poi ordinaria), si veda per tutti la chiara esposizione di P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, cit., 1-61. L’Autore ravvisa nella struttura creata con il D.P.R. 636/1972 l’innovazione di un processo unitario di doppia tutela giurisdizionale, dapprima davanti ad un giudice speciale amministrativo, poi davanti al giudice ordinario. Processo unitario volto all’accertamento del “modo di essere del rapporto tributario” e dunque dell’obbligazione tributaria, nel quale la “posizione soggettiva la cui lesione può trovare ingresso nel processo tributario” non è qualificabile come interesse legittimo”, ma come “diritto soggettivo” (*ivi*, 63-82).

cezione del processo tributario in termini di accertamento di una obbligazione tra contribuente e fisco e, dall'altro, la configurazione del processo tributario come processo costitutivo, nel preciso senso che, tramite questo, viene ad essere eliminato e/o sostituito l'atto fonte dell'obbligazione stessa" (26).

In tutto ciò non emergeva una riflessione su quello che avrebbe dovuto essere il *fine* del processo tributario (27).

La dottrina, "nel caotico sviluppo della disciplina del vecchio contenzioso tributario, avvenuto per successive sovrapposizioni ed al di fuori di una visione armonica e consapevole" (28), prendeva atto delle "disarmonie" e cercava di riportare ad "armonia" l'esistente (29).

Questo si spiega storicamente.

Anche dopo la riforma del 1992, autorevole dottrina esprime la sua insoddisfazione per un processo tributario che, malgrado il suo (come efficacemente definito) "carattere ibrido" (30), mantiene una struttura di base volta a giudicare della legittimità di un *provvedimento*, o comunque di un *comportamento* dell'amministrazione finanziaria. È dunque (strutturalmente) un giudizio sull'azione amministrativa, introdotto dall'impugnazione di un provvedimento o dal silenzio in tema di rimborso. Trattandosi di un giudizio sul corretto

(26) Così C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 24 ed ivi anche ampi riferimenti dottrinali (ad es., a p. 32, nota 18). Da ultimo A. TURCHI, *Motivazione della sentenza e oggetto del processo tributario (nota a Cass. n. 24707/2020)*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2021, 280 ss., il quale richiama plurima giurisprudenza di legittimità sul punto. In realtà, secondo altra prospettiva, non "atto fonte" dell'obbligazione originaria, ma atto di recupero di una preesistente obbligazione non adempiuta (così F. MOSCHETTI, *Profili di inadeguato bilanciamento tra poteri impositivi e tutela giudiziale tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2018, 609 ss., 611-612). Per un'ampia recente disamina dell'oggetto del processo tributario, vedi A. GUIDARA, *Gli "oggetti" del processo tributario*, in *Il processo*, 2021, 475 ss.

(27) Rileva E. ALLORIO, *Riflessioni sullo svolgimento della scienza processuale*, in *Jus*, 1950, rist., in *La vita e la scienza del diritto in Italia e in Europa e altri studi*, cit., 182 ss., 190, che "il diritto processuale, parte del diritto pubblico, più difficilmente del diritto privato si presta a un'esposizione secondo il metodo dei fini...ciò perché il diritto processuale risolve, con norme per lo più strumentali (Carnelutti), problemi non di conflitto d'interessi, ma d'organizzazione (Betti), dirigendosi non alla composizione dei contrasti, ma a disciplinare il miglior uso del potere".

(28) Così P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, cit., 72.

(29) Sempre su un piano di interpretazione (e riduzione a sistema) di un processo che desse adeguate risposte alla richiesta di tutela che emergeva dalla fattispecie sostanziale (norma-fatto) e dal procedimento attuativo (norma-potere-fatto).

(30) In tal senso, A. FANTOZZI, *op. cit.*, 11; ma già F. TESAURO, riferendosi all'evoluzione storica del processo tributario, individuava la presenza di "ibridi" tra procedimento amministrativo e giurisdizionale (*Sui principii generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, 1978, 203 ss., 205).

esercizio dei poteri, con l'impugnazione le parti si trovano (utilizzando la nota espressione manzoniana) "l'una contro l'altra armate" (31): il contribuente contesta vizi dell'atto o del procedimento, ritenendo che l'amministrazione abbia agito in modo illegittimo; questa, a sua volta, oppone la piena legittimità del proprio comportamento e/o la debenza comunque del vantato credito (32).

In tale "contesa", tra l'altro, il contribuente non dispone dei medesimi poteri di controparte nel *chiarimento* dei fatti oggetto del giudizio (33): la parte pubblica, infatti, dispone di poteri d'imperio per l'acquisizione probatoria fuori del processo e successivamente difetta (nella prassi) un'istruttoria processuale. Si tratta dunque di un processo che segue ad una fase (amministrativa) ad armi impari, e che non è riequilibrato di fronte al giudice anche per mancanza di una vera e propria fase istruttoria di ricostruzione fattuale (34).

(31) Tale espressione è ripresa dall'ode "Il cinque maggio" di Alessandro Manzoni, del 1821, strofa n. 50.

(32) A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 409, esprime "l'insoddisfazione per un sistema in cui la tutela giurisdizionale asseritamente basata su situazioni di diritto soggettivo, ha per oggetto l'impugnazione e l'annullamento di atti tassativamente indicati dalla legge". Osserva A. GIOVANNINI, *Azione e processo tributario: la tutela dei «beni della vita» in una discussione début de siècle*, in AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, cit., 66 ss., 73) come la discussione tra accertamento del rapporto e annullamento del provvedimento, "al punto in cui è giunta, debba essere reimpostata su nuove basi, con mente disposta a rivedere l'armamento teorico finora utilizzato ed a privilegiare principi diversi, ad iniziare da quelli di effettività della tutela e di realtà delle ricostruzioni giuridiche".

(33) Che sia imprescindibile il chiarimento dei fatti al fine di avere un processo rivolto ad assicurare giustizia, sembra evidente in un processo "*vertente prevalentemente sui fatti*"; così la risalente ordinanza della Corte costituzionale 16 giugno 1988, n. 685. Auspicano, infatti, che i futuri progetti di riforma introducano una "fase di chiarimento dei fatti rilevanti e di valutazione della rilevanza delle prove", P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, 284.

(34) Nella dottrina amministrativistica è sottolineata la "necessità di riequilibrare mediante il processo l'ineguaglianza sostanziale delle parti"; così M. NIGRO, *Il giudice amministrativo «signore della prova»*, in *Il foro it.*, 1967, rist. in *Scritti giuridici*, Tomo I, Milano, 1996, 685 ss., 693; ma già prima F. BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, rist., in *Scritti giuridici, Vol. I, Monografie e manuali*, Milano, 2006, 1 ss., 99 ss., 283 ss., 308 ss.; dello stesso autore, *Il nuovo cittadino. Tra libertà garantita e libertà attiva*, Venezia, 1994, p. 11, ove parla del processo amministrativo come "rapporto *inter pares*". Vedi Cass., 23 dicembre 2019, n. 34393 (Pres. F. Sorrentino, Rel. M.M. Fracanzani, in *cassazione.net*) e la più recente giurisprudenza sul "*potere di soccorso istruttorio*" del giudice anche nel processo tributario, cit. *infra* nota 79.

F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 30, segnala come "i più importanti indirizzi dottrinali costituiscono la trasposizione, ora semplicemente automatica,

Fino a che il processo tributario rimane incardinato sulla valutazione del comportamento dell'amministrazione finanziaria, senza adeguata attenzione al *fine di ricerca della verità dei fatti* (che dovrebbe animare l'attività processuale), difficilmente il nostro processo sarà in grado di assicurare giustizia (35). “Sembra assai difficile – come osservato da autorevole dottrina (36) – rompere il nesso che lega verità dei fatti e giustizia della decisione, e fa della prima una condizione necessaria della seconda”.

Insieme all'oggetto del processo, la dottrina si è interrogata sulla *posizione giuridica* (37) del contribuente, individuata, secondo autorevole orientamento (38), nell'interesse legittimo al corretto esercizio del potere della pubblica

ora criticamente rielaborata, nel campo del diritto tributario, di categorie elaborate per la giustizia amministrativa in generale”.

(35) Chiaramente F. Gallo, nella Relazione alla proposta della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, del 30 giugno 2021, cit., 48 ss., 54, osserva che “l'attuale assetto del processo tributario non sembra rispondere all'esigenza di assicurare il pieno esercizio del diritto di difesa e di agevolare la ricerca della verità processuale”.

Attenta dottrina amministrativistica desume dall'oggetto del sindacato giurisdizionale “la necessità che il processo amministrativo tenda il più possibile all'accertamento della realtà” (C.E. GALLO, *Prova testimoniale e processo amministrativo di giurisdizione esclusiva*, in *Dir. proc. amm.*, 1987, 590 ss., 591).

È appena il caso di segnalare che esiste un importante orientamento di teoria del diritto che indica la “giustizia come riconoscimento della verità” e che, tramite il processo, pone a base di esso la verifica della “conformità ai fatti”; così E. OPOCHER, *Lezioni di filosofia del diritto*, Padova, 1983, 307 ss., 311, richiamato da M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da A. Cicu, F. Messineo, III, t. 2, sez. 1, Milano, 1992, 47.

(36) M. TARUFFO, *ivi*, 49.

(37) F. BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, cit., 194, in nota, distingue il concetto di “posizione giuridica” e “situazione giuridica”: la prima corrisponde ad una “considerazione statica” del soggetto nell'ordinamento giuridico, inteso come “soggetto di diritti o di doveri”; la seconda ad una “considerazione dinamica” del medesimo in una “concreta relazione giuridica”.

(38) Trattasi della nota tesi di C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., ad avviso del quale “la posizione del contribuente verso l'amministrazione finanziaria è in termini di interesse legittimo” (*ivi*, p. 209) e l'oggetto del processo tributario “va precisamente individuato nell'interesse legittimo” (*ivi*, p. 215); recentemente, dello stesso autore, cfr. «*L'oggetto del processo tributario trent'anni dopo*», in AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, cit., 319 ss. Più articolata, nel 1942, la tesi di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, rist., quarta ed., 1962, 569 ss., il quale individuava la situazione del contribuente che chiede l'annullamento dell'atto impositivo impugnato, come diritto potestativo. Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e*

amministrazione, in contrasto con l'orientamento tradizionale e consolidato della giurisprudenza (39) e della dottrina maggioritaria (40).

processo tributario, cit., 15 ss., il quale richiama la posizione di Allorio in termini di interesse legittimo prima dell'imposizione e in termini di diritto potestativo all'annullamento dell'atto quale oggetto del processo tributario. Il *fine* alloriano di giustizia della pubblica amministrazione, sottolinea Tesauro, non si riferisce ad un potere sovrano e consiste solo "nell'applicazione imparziale della legge": nessuna degradazione dunque del diritto soggettivo a interesse legittimo per effetto dell'esercizio del potere sovrano. Vedi anche, per ampia panoramica, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 194 ss.

Evidentemente collegato al problema della tutela del diritto soggettivo è quello della risarcibilità del danno. Sul punto si veda, per tutti, A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive*, cit., 19 ss. e A. GIOVANNINI, *Azione e processo tributario*, cit., 73 ss. Nella dottrina amministrativistica, vedi A. POLICE, *Il principio di responsabilità*, in *Studi sui principi del diritto amministrativo*, a cura di M. Renna, F. Saitta, Milano, 2012, 195 ss., 199; vedi anche V. FANTI, *Enrico Follieri tra diritto e processo amministrativo*, in *Diritto e processo amministrativo*, Quaderni, 30, 2019, *Diritto e processo amministrativo. Giornate di studio in onore di Enrico Follieri*, Tomo I, a cura di V. Fanti, 17 ss., 20 ss.

Per una risalente definizione di "interessi legittimi", si veda S. ROMANO, *Principii di diritto amministrativo italiano*, seconda ed., Milano, 1906, 44, secondo il quale con tale espressione si intende denotare "quegli interessi che trovano nelle norme giuridiche riconoscimento e protezione, ma che ciò non ostante sono più o meno subordinati alle esigenze dell'interesse pubblico...non costituiscono ... delle facoltà assolutamente perfette, giacché debbono concepirsi quasi in funzione dell'interesse pubblico; quest'ultimo, le cui esigenze l'autorità può più o meno discrezionalmente apprezzare, influisce sulla loro consistenza ora attenuandola, ora facendola venir meno, o definitivamente o anche temporaneamente"; conclude S. Romano chiarendo che essi non debbono concepirsi "in antitesi ai diritti subbietivi, ma come speciale categoria di quest'ultimi: gli interessi legittimi rientrano nella classe, per usare l'espressione tedesca, dei così detti diritti affievoliti".

L'allievo di Santi Romano, M.S. GIANNINI, rilevava che "il tema degli interessi legittimi è stato dibattuto quasi esclusivamente dalla dottrina italiana, a partire dal principio di questo secolo" (*Diritto amministrativo*, Vol. II, seconda ed., Milano, 1988, 512). Ed altra autorevole dottrina amministrativistica sottolinea più l'aspetto processuale che sostanziale, parlando (come già a suo tempo Allorio) semplicemente di un "potere di reazione", inteso come "potere di chiedere l'annullamento", "contro l'atto amministrativo illegittimo e lesivo" (così M. NIGRO, *Ma che cos'è questo interesse legittimo? Interrogativi vecchi e nuovi spunti di riflessione*, in *Il Foro it.*, 1987, rist. in *Scritti giuridici*, Tomo III, Milano, 1996, 1883 ss., 1894).

(39) Che risale alla legge abolitrice del contenzioso amministrativo (20 marzo 1865, All. E), che attribuiva al giudice ordinario le liti d'imposta, lasciando peraltro la permanenza dei preesistenti corpi e collegi speciali (art. 12, della citata legge). Da qui l'antica capacità di sopravvivenza delle commissioni tributarie. Cfr., per una nitida esposizione circa la generalizzazione della tutela giudiziaria in materia tributaria nella legge citata, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 1 ss., 3.

(40) Ritene A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, 6, che "la giurisdizione delle commissioni continuerà a riguardare solo la tutela dei diritti soggettivi" e che "il processo costituisce la tutela di un diritto soggettivo pieno del contribuente sia inteso alla tutela dell'integrità del proprio patrimonio, sia alla legittimità dell'imposizione, sia infine volto alla contestazione del relativo potere" (*ivi*, 41).

Più di recente, anche la dottrina attenta agli aspetti procedurali, valorizzando una diversa concezione dello Stato e la crescente cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente, ovvero il maggior *spazio partecipativo* del contribuente alla ricostruzione del fatto, ha inteso affermare l'esistenza di un "diritto soggettivo alla giusta imposizione" (41) (42).

P. Russo (*L'ampliamento della giurisdizione tributaria*, cit., 68), partendo da una precedente impostazione secondo cui la situazione giuridica del contribuente nel processo tributario è sempre di diritto soggettivo, riguardando "quei rapporti fra erario e contribuente che attenessero all'*an ed al quantum* del tributo e rispetto ai quali il mero dato estrinseco della presenza di atti impugnabili era del tutto inidoneo a modificare la posizione del contribuente", da ultimo, in relazione alla sopraggiunta estensione della giurisdizione delle commissioni tributarie, ha ritenuto "che l'attuale oggetto della giurisdizione non possa più ritenersi circoscritto a sole situazioni di diritto soggettivo, piuttosto inglobando anche posizioni giuridiche di interesse legittimo, con tutto quanto ne consegue in termini di poteri del giudice e di tutele attivabili innanzi ad esso" (*ivi*, 69). Per una evoluzione del dibattito su tale *querelle*, anche alla luce della giurisprudenza delle SS.UU. n. 500/1999 e della Corte costituzionale 6 luglio 2004, n. 204, vedi A. GIOVANNINI, *Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei "beni della vita"*, in *Rass. trib.*, 2015, 59 ss., 63 ss.

(41) Così F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, cit., 11 ss., 17-18. L'autore evidenzia che oggetto del processo tributario non può essere un "interesse legittimo, un diritto soggettivo degradato dall'esercizio del potere di supremazia", bensì un vero e proprio "diritto soggettivo pieno del privato-contribuente, sia che esso sia inteso come vero e proprio diritto assoluto alla tutela dell'integrità del proprio patrimonio o, più semplicemente, come diritto all'imposizione legittima realizzato attraverso la demolizione e la riforma dell'atto, sia che esso si trasfonda in una posizione meramente processuale di contestazione del potere di imposizione avente struttura e funzione inibitoria del potere stesso" (*ivi*, 14-15, 18). F. Gallo sottolinea che oggi non è più sostenibile, "con l'avvento delle teorie che mettono lo Stato al servizio della comunità popolare e delle norme che danno ampio spazio alla cooperazione del cittadino all'attività amministrativa e alla stessa formazione dell'atto di accertamento", la "degradazione" del "diritto soggettivo alla giusta imposizione" per "l'esercizio del potere di supremazia"; significative a tal fine le norme che privilegiano la "dialettica contribuente-Fisco" e valorizzano la "posizione paritetica delle due parti" (*ivi*, 15 ss., 17). Dello stesso Autore, cfr. anche *Il progressivo evolversi del giudizio tributario*, cit., 85 ss. Su analoga posizione è G. FALSITTA, *Commento all'art. 2, Cost.*, in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta, Padova, 2011, il quale osserva (p. 5) che "il diritto del contribuente alla giusta imposta è ... il diritto al rispetto della disciplina costituzionale del fenomeno fiscale consistente nell'insieme dei principi di giusta imposta individuati sinteticamente negli artt. 2, 3, 53 Cost. e in tutti i numerosi ulteriori articoli della Carta in cui tali principi trovano sviluppo, attuazione e completamento".

Anche A. FANTOZZI, *Introduzione*, in *Diritto tributario*, cit., 11, e *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, cit., 410, sottolinea come l'ordinamento tributario si evolva in direzione della partecipazione del contribuente in contraddittorio con l'amministrazione finanziaria tramite la collaborazione con finalità di giustizia. Per una esemplificazione sulle diverse ipotesi partecipative del contribuente nella fase procedimentale, cfr. F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2021, 191 ss, 193 ss.

Partendo dal presupposto dell'esistenza di un diritto soggettivo del contribuente, Franco Gallo, *op. ult. cit.*, 13 ss., desume l'applicabilità dell'art. 6 CEDU che fa riferimento ai "diritti civili". Vedi anche A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, 171, i quali ritengono applicabile al processo tributario l'art. 6, CEDU, richiamando la sentenza della Corte EDU *Jussila* (che considera applicabili i principi dell'art. 6, cit., alle sanzioni collegate al recupero d'imposta); così pure P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, cit., 11 ss., il quale richiama le sentenze *Janosevic c. Svezia* (in tema di sanzioni amministrative tributarie) e *Cabinet Diot SA c. Francia* (in tema di rimborso di imposte) a sostegno dell'applicabilità dell'art. 6 CEDU. Per un'utile sinergia tra art. 111 Cost., art. 6 CEDU, e art. 47, Carta di Nizza, si veda da ultimo F. D'AYALA VALVA, *Il "diritto ad un ricorso effettivo"*, cit., 31 ss.; E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione*, cit., 1125, ritiene invece che nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo debbano considerarsi esclusi dall'ambito di applicazione della Convenzione "i procedimenti nei quali gli Stati contraenti partecipano in relazione a situazioni, non penalistiche, di diritto pubblico, ivi ovviamente comprese quindi le controversie tributarie", mentre F. Tesauro sostiene che l'art. 6 CEDU non implichi discriminazione alcuna tra diritti soggettivi ed interessi legittimi e che questi ultimi siano situazioni soggettive tutelate dalla CEDU alla pari dei primi (*Giusto processo e processo tributario*, cit., 22-23); dello stesso A. vedasi *Principio di legalità e processo tributario*, in *NEQTEPA*, n. 1/2014, 14 ss., 18. Sull'applicabilità dell'art. 6 CEDU in ambito tributario, anche secondo la dottrina di altri Paesi, vedi L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 28 ss., 31 ss., il quale conclude per l'applicabilità al processo tributario, "in un moderno stato di diritto", delle "garanzie previste per la «materia civile»" (p. 37).

È appena il caso di segnalare che nel 2012 l'Austria, con novella costituzionale, e sulla base di argomentazioni fondate sullo Stato di diritto, ha riconosciuto il "rango costituzionale" dell'articolo in parola; il legislatore è stato sollecitato al dovere di creare veri e propri Tribunali amministrativi, indipendenti ed imparziali, con regole conformi agli artt. 6 CEDU e 47 della Carta di Nizza. La novella costituzionale è stata integrata con la *Legge federale sul procedimento del tribunale amministrativo*; su tali profili si veda A. MASUCCI, *Origini e trasformazioni della giustizia amministrativa in Austria. Appunti per uno studio del nuovo processo amministrativo in Austria*, in *Liber Amicorum per Vittorio Domenichelli*, Bari, 2018, 281 ss., 290-291.

(42) Anche per gli amministrativisti, come segnala M. NIGRO, *op. ult. cit.*, 1883, l'attenzione scientifica per l'interesse legittimo negli ultimi tempi è andata calando. Il diritto comunitario (Carta di Nizza e CEDU) conosce situazioni giuridiche ben definite come *diritti* e *doveri*, non già situazioni "depotenziate" – o "figure mitologiche", usando le parole di Nigro – come gli interessi legittimi, o "quasi-diritti", con i plurimi sottotipi di interessi diffusi, interessi collettivi, interessi pretensivi ed oppositivi. E "l'ambiguità del concetto di interesse legittimo" ha generato "una profonda ambiguità del processo e della funzione del giudice amministrativo" (*ivi*, 1895-1896). Anche Nigro coglie, ci sembra, tale influsso dell'ordinamento comunitario, laddove segnala "l'esigenza di garantire al singolo – proprio come individuo e come uomo – la titolarità e il godimento, assoluti e incondizionati, di un nucleo irriducibile di capacità e di libertà", una "garanzia" che "acquista la sua esplicazione massima ... proprio nei confronti della p.a." (*ivi*, p. 1900). Sulla stessa linea V. CAIANIELLO, *Profili di costituzionalità del processo tributario*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del convegno per i settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova 2-3 luglio 1999), Padova, 2000, 197 ss., 200.

Per una visione generale sull'attuale tendenza del rapporto cittadino-Stato, "mediante il

Impostazione qui certamente condivisa anche se i sopravvenuti istituti collaborativi (43) non sembrano permeati, sul piano applicativo, da una piena valorizzazione dei diritti del contribuente. La partecipazione del contribuente (44) nelle diverse fasi di adesione e conciliazione è più influenzata dalla celerità “definizione del tributo”, con vantaggi di immediato gettito e di attenuata sanzione, che dal primato della “giusta imposizione” (45).

Peraltro, anche se viene *rafforzata* la situazione giuridica del contribuente nel procedimento riconoscendo un diritto alla giusta imposizione (46), resta

riconoscimento di poteri di intervento dei cittadini nell’ambito dell’esercizio delle funzioni”, “che va sotto il nome di partecipazione”, e che viene definita “*demarchia*”, cfr. F. BENVENUTI, *Il nuovo cittadino*, cit., 23, 63.

(43) Per una generale riduzione a sistema dei vari istituti collaborativi, si veda G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018, *passim*; dello stesso A., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., 61 ss.; F. PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in *Diritto tributario*, cit., 477 ss., 495, sottolinea l’attenuarsi della “fisionomia autoritativa della fase di attuazione del tributo dovuta alla più ampia partecipazione del privato”.

(44) Sulla partecipazione del contribuente come garanzia di legalità dell’imposizione, vedi L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, Padova, 1990, 24 ss.; G. RAGUCCI, *op. cit.*, in particolare 29 ss. Più in generale sulla partecipazione del privato all’attuazione del tributo, vedi A. FANTOZZI, *Nuove prospettive dell’ordinamento tributario*, in *ΝΕΩΤΕΡΑ*, n. 1/2012, *La riforma dell’ordinamento tributario*, 20.

(45) D’altronde trattasi di una tendenza assai diffusa nell’intero ordinamento tributario: a titolo meramente esemplificativo, si pensi alla disciplina delle società di comodo (art. 30, legge 23 dicembre 1994, n. 724) laddove, per contrastare l’abuso della forma di società commerciale, anziché disapplicare il comportamento abusivo, lo si assume a presupposto per attribuire un reddito virtuale che è contrastante con la premessa di mancato esercizio di attività d’impresa. Su tale disciplina vedi P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, 358 ss.; R. MICELI, *La funzione della disciplina fiscale delle società di comodo*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2018, 175 ss. Per alcuni dubbi di contrasto con la disciplina europea, cfr., recentemente, Ordinanza 8 luglio 2021, n. 19381 di rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE*, pronunciata dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione.

Ma lo stesso diritto penale-tributario, di recente, è piegato all’imperativo del gettito: si pensi alla definizione del tributo come *conditio sine qua non* per il patteggiamento (cfr. art. 13-bis, secondo comma, D.Lgs 74/2000).

(46) Il richiamo al “*giusto tributo*” è centrale anche nella riflessione di A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, cit., 414, ad avviso del quale “la funzione tributaria è diretta all’applicazione del giusto tributo e per questo è necessaria la determinazione qualitativa e quantitativa del presupposto”; l’autore parla altresì di “centralità” del presupposto che deve manifestare, direttamente o indirettamente, la capacità contributiva (*ivi*, 415-416). Si veda anche G. FALSITTA, *Commento all’art. 2, Cost.*, cit., 7-8, il quale chiarisce che “il diritto alla giusta imposta rientra a pieno titolo tra i diritti inviolabili dell’art. 2”.

che il processo tributario è sempre un giudizio veicolato sulla “impugnazione di uno degli atti previsti dall’art. 19” (47) e il contribuente può esercitare i propri diritti solo “entro determinati limiti” (48).

Se oggetto del processo è stabilire la legittimità o meno di un atto o di un comportamento della pubblica amministrazione, le parti sono insanabilmente e radicalmente portatrici di interessi contrapposti (49), difettando *in toto* il valore superiore della *giustizia* come obiettivo *comune*.

In tutto ciò, non emerge una riflessione incentrata su quello che dovrebbe essere il *fine* del processo tributario (50). E se esiste un fine implicito, possiamo affermare che nella disciplina attuale esso miri tendenzialmente a tutelare l’*interesse fiscale* (51), o comunque che vi siano altri interessi non direttamente mirati sull’idea di giustizia (52).

(47) Come riconosce A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive*, cit., 6. Da ultimo si veda P. RUSSO, *Giurisdizione, situazioni giuridiche soggettive e mezzi di tutela in materia tributaria*, cit., 206 ss.

(48) Il contribuente, osserva GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, cit., 218, si trova in una situazione “essenzialmente correlata al potere e finalizzata al suo sindacato entro determinati limiti”.

(49) Sottolineano il “rapporto di conflitto e contrapposizione” delle parti, P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *op. cit.*, 278.

(50) Leggendo le sentenze della Corte costituzionale, permane la sensazione, egregiamente percepita da F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 18 ss., che “le norme del processo tributario non sono valutate ... in base a logiche processuali ed in base ai principi costituzionali del processo, ma assumendo che l’interesse fiscale possa giustificare discipline processuali diverse da quelle comuni ad altri processi e tutele attenuate del contribuente”, mentre, rileva Tesaurò, “il processo dovrebbe rispondere a logiche autonome, non influenzate da ragioni extraprocessuali”. Vedi per esempio la sentenza 23 luglio 1987, n. 283, in *Giur. it.*, 1988, I, 1, 906. Per una critica alla giurisprudenza della Corte costituzionale “difficilmente condivisibile e legata alla specificità ... del processo tributario”, cfr. A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, 22. Peraltro anche M. NIGRO, *Giurisprudenza amministrativa e trasformazioni dell’amministrazione: riflessioni sulle conseguenze sostanziali di assetti processuali*, in *Studi per il centenario della IV Sezione del Consiglio di Stato*, Roma, 1989, rist. in *Scritti giuridici*, Tomo III, cit., 2059 ss., sottolineava la prevalenza, in uno Stato amministrativo, di una pesante tutela dell’interesse pubblico.

(51) Cfr. altresì F. MOSCHETTI, *Sul rapporto contribuente-fisco*, in *NEQTEPA*, n. 1/2018, 18, il quale rileva l’esistenza del “totem di un malinteso interesse fiscale”; *Id.*, *Profili di inadeguato bilanciamento*, cit., 639, ove segnala, nel processo tributario, “una disciplina complessiva ampiamente ispirata ad un prevalente interesse fiscale” e la mancanza di “adeguate garanzie nella fase istruttoria” ed “adeguati contrappesi nella fase processuale”.

(52) Già E. ALLORIO, *Giustizia e processo nel momento presente*, cit., 152, aveva evidenziato che al “compito essenziale dello Stato”, di assicurare giustizia, si sono aggiunti altri scopi “e hanno infine forse prevalso su questo: sono gli scopi attuati mediante l’attività

Non diversamente si spiega l'insistenza della Corte costituzionale sulla "spiccata specificità" posta a giustificazione di trattamenti differenziati (53).

Se esaminiamo poi i recenti progetti di riforma (54), nonché la recentissima riforma n. 130 del 31 agosto 2022 (55), essi tendono a risolvere i più evidenti e macroscopici problemi evidenziati nell'*incipit* del presente scritto, e proseguono nella ricerca, certamente necessaria e meritevole, di "migliorare gradualmente l'esistente" (56), assicurando le garanzie minime del "giusto processo"; ma non emerge un "modello valoriale" rispetto al quale le regole del "giusto processo" costituiscano *mezzo al fine*.

L'attenzione prevalente è rivolta (peraltro non senza giustificazione) a dare finalmente una risposta alla comune insoddisfazione riguardo all'organo giudicante (57), ma non è ripensato *ab imis fundamentis* il *perché* del processo,

amministrativa".

(53) Cfr., per esempio, la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000, in *Rass. trib.*, 2000, 557 ss., con commento di P. RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, 567 ss.; per ulteriori approfondimenti sulla "spiccata specificità" del processo tributario, si veda R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 507 ss. (ove sono richiamate anche ordinanze della Corte costituzionale); G. MOSCHETTI, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, 5 ss.; S. MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. trib.*, 2002, 1989 ss.; A. PODDIGHE, *op. cit.*, 170 ss.; A.E. LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 90 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, seconda ed., Milano, 2013, 206 ss., nonché F. GALLO, *Il progressivo evolversi del giudizio tributario*, cit., 87-88.

(54) Cfr. *retro*, nota 3 ed *infra* nota 57.

(55) Pubblicata in Gazzetta ufficiale l'uno settembre 2022.

(56) Così, condivisibilmente, M. BASILAVECCHIA, *Giurisdizione esclusiva da salvaguardare*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2020, 231 ss., che altresì critica l'ipotesi di attribuzione alla Corte dei Conti della giurisdizione tributaria; sulla stessa linea, E. DE MITA, *Corte costituzionale, legittimate le commissioni tributarie*, *ivi*, 234-235, nonché F. GALLO, *op. ult. cit.*, 92. C. GLENDI, *Il 2020 sarà l'anno della riforma della giustizia tributaria?*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2020, 236-237, segnala l'idea che si fa strada di una riforma in due fasi: prima l'organizzazione ordinamentale dei giudici e poi il processo tributario.

(57) Valgano i seguenti brevi richiami: il disegno di legge della senatrice Gambaro del 6 agosto 2014 mirava a rivedere la "struttura delle commissioni tributarie" considerate non in linea con il dettato costituzionale dell'art. 111; la proposta del deputato Palese del 23 novembre 2017, ritenendo "necessario modificare strutturalmente le commissioni tributarie", richiama anche la disciplina del processo tributario tedesco, ma si ferma ad un confronto degli istituti processuali.

La diciottesima legislatura, iniziata il 23 marzo 2018 con il primo Governo Conte, nel "Contratto per il Governo del cambiamento", alla voce "Giustizia tributaria" proponeva "la riforma del processo

il suo *fine specifico*; con il rischio che questa grande occasione di una nuova sensibilità per attuare una riforma (non solo del giudice ma del processo), che si attende, come detto, da oltre cinquant'anni (58), conduca certo ad un passo avanti ma sempre dando per presupposto che non sarà il passo finale (59).

tributario con l'istituzione dei giudici di ruolo specializzati, nell'ottica di garantire una maggiore imparzialità e terzietà del giudizio"; su questa linea di riforma del sistema si concentrano i disegni di legge di tale legislatura: il disegno di legge del senatore Vitali del 10 aprile 2018, richiamando il precedente della senatrice Gambaro, sottolinea la "necessità di modificare strutturalmente le commissioni tributarie"; il disegno di legge del senatore Nannicini ed altri, del 7 agosto 2018, propone un codice della giurisdizione tributaria in sostituzione dei D.lgs. 545 e 546/1992, al fine di superare, in chiave evolutiva, il retaggio del passato. Anche tale disegno, dopo un *excursus* relativo ai processi tributari di altri Paesi, si concentra sulle possibili modifiche strutturali del giudice tributario, mantenendo la specialità (con l'istituzione di una quarta magistratura) e rafforzando indipendenza e terzietà di giudici professionali a tempo pieno. La proposta di legge Martinciglio del 21 gennaio 2019 individua la necessità di "modificare strutturalmente le commissioni tributarie", segnalando che "l'efficienza del sistema di giustizia tributaria ha sulla capacità del nostro Paese di attrarre investitori stranieri, oltre ovviamente di potenziare gli investimenti di quelli italiani"; la proposta di legge Centemero del 23 gennaio 2019 richiama gli art. 111 Cost. e 6 della CEDU, nonché l'ordinanza n. 227 del 20 ottobre 2016 della Corte costituzionale ed auspica una "vera autonomia della giurisdizione tributaria". L'Associazione nazionale tributaristi italiani (ANTI), in data 30 gennaio 2019, ha preso posizione sulle proposte di riforma del processo tributario, auspicando "una magistratura autonoma, speciale e indipendente, svincolata dal MEF, composta da magistrati professionali adeguatamente remunerati". Anche l'Associazione degli avvocati tributaristi UNCAT, come ricordato *supra* nota 3, ha avanzato una proposta di riforma della giurisdizione tributaria, indicando come "faro" "l'attuazione dei principi del giusto processo, contraddittorio, parità delle parti, giudice terzo e imparziale". Vedi di recente lo scritto del Presidente UNCAT, A. DAMASCELLI, *Riformare la giustizia tributaria*, in *il fisco*, 2021, 2555 ss.

È da segnalare anche la proposta di legge del deputato Del Basso De Caro del 28 maggio 2020 che sottolinea la necessità di un "intervento in materia di selezione e di formazione dei giudici tributari, nonché di composizione dei collegi giudicanti", trasferendo le funzioni del Ministero dell'economia e delle finanze, in materia di giustizia tributaria, compresa la gestione del personale amministrativo, alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Infine, più di recente, la proposta della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, del 30 giugno 2021 (cit., *retro*, nota 3), la quale indica tra i maggiori problemi da risolvere "l'insufficiente livello di specializzazione" e l'indipendenza dei giudici tributari" (p. 8).

(58) G. MARONGIU, *op. cit.*, *retro*, nota 6.

(59) Con riferimento alla riforma del 1972, P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, cit., 43, nota 85, segnalava che la Commissione parlamentare, con profetica sensibilità, nel formulare il parere sul decreto delegato del Governo, ha espressamente detto di ritenere che l'attuale revisione non possa essere considerata definitiva, ma costituisca soltanto un primo passo verso un'ulteriore e più ampia riforma da attuarsi in una seconda fase...". Eravamo nel 1972 e, di fase in fase, sono passati cinquant'anni.

La legge 31 agosto 2022, n. 130 approva le nuove “*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*” seguendo l’orientamento dei vari progetti di riforma: la professionalizzazione dei giudici tributari per il miglioramento della qualità delle sentenze tributarie e lo sfoltimento del contenzioso pendente in Cassazione. V’è altresì una positiva (ancorché limitata) apertura alla prova testimoniale (peraltro solo scritta) al fine di avvicinare il processo tributario ad altri processi di natura pubblicistica (60). La riforma intende così conformarsi alle regole del “giusto processo”, ma nella sostanza riforma l’organo giurisdizionale senza toccare istituti che potrebbero garantire un (effettivo) giusto processo tra soggetti ad “armi” pari (61).

In particolare non viene adeguatamente riformato l’art. 7, D.Lgs 1992, n. 546, e ciò non a caso: esso implica la scelta di una “filosofia” di fondo sul “*fine*” del processo, tra mera dialettica tra parti contrapposte (all’insegna di un principio dispositivo strettamente inteso) e collaborazione tra parti e giudice nel chiarimento dei fatti per la ricerca della verità. Modello di stampo

(60) Degli otto articoli che compongono il testo di legge, gli artt. 1, 3, 4, 5 sono dedicati alla giurisdizione tributaria, alla formazione continua dei giudici e magistrati tributari, al trattamento economico dei magistrati tributari (art. 1); alle misure per la definizione del contenzioso avanti la Corte di Cassazione (art. 3 e 5); alla competenza del nuovo giudice monocratico ed alla conciliazione giudiziaria (art. 4). Il terzo comma, lett. c, dell’art. 4, prevede l’introduzione, ove il giudice tributario “*lo ritenga necessario ai fini della decisione*”, della prova testimoniale scritta (nelle forme dell’art. 257-bis, c.p.c.) ed entro certi limiti (“*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*”). L’art. 6 introduce il comma 5-bis dell’art. 7, D.Lgs 546/1992, disciplinando l’onere della prova nel processo tributario e sottolineando la necessità della “*coerenza con la normativa tributaria sostanziale*”. L’influenza del principio di legalità sulla disciplina dell’attività istruttoria processuale è messa in evidenza da C. FRAENKEL-HAEBERLE, *Giudice tributario ed effettività della tutela giurisdizionale nell’ordinamento federale tedesco*, in AA.Vv., *La legge generale tedesca del processo tributario. Finanzgerichtsordnung (FGO)*, a cura di G. Ragucci, Milano, 2022, 31 ss., 35.

(61) Il “Comunicato congiunto” del MEF e del Ministero della Giustizia n. 147 del 9 agosto 2022 (in www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2022) relativo all’approvazione della riforma della Giustizia Tributaria, nelle premesse afferma: “*in attuazione degli obiettivi del PNRR, incentrati sul miglioramento della qualità delle sentenze tributarie e della riduzione del contenzioso presso la Corte di Cassazione, il legislatore ha puntato sulla riforma dell’ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria e sull’introduzione di istituti processuali volti non solo a deflazionare il contenzioso esistente, ma anche a incentivare l’uniformità dei giudizi in materie analoghe*”. *Alla fine*, il comunicato prevede che “*la riforma rende la giustizia tributaria conforme ai principi del giusto processo e contribuisce a sostenere l’intero sistema Paese in termini di competitività e richiamo degli investitori esteri*”.

privatistico o modello di stampo pubblicistico? Il tutto alla luce dei principi costituzionali (*in primis* di legalità e di capacità contributiva oltre che del giusto processo) e nella “cornice” dello “Stato di diritto sostanziale”. Partendo da questa, dunque, non ancora compiuta e definitiva riforma, è d’uopo pensare al *fine* che dovrebbe essere assegnato al processo tributario, considerato come applicazione coerente e *proporzionata* con i principi-base (e le implicazioni) di uno “Stato di diritto sostanziale”.

3. È proprio di uno Stato di diritto sostanziale il fine di assicurare il valore della giustizia. Diritti e doveri delle parti e doveri del giudice in un rapporto collaborativo per un fine comune. – Storicamente il “cammino” dello “Stato di diritto” procede dalla individuazione di limiti ad ogni manifestazione statale di potere (62) per poi gradualmente evolvere verso una tutela dei diritti fondamentali (in particolare di libertà ed eguaglianza) non solo in senso di garanzia *formale*, ma anche in senso di garanzia *sostanziale* per una pari opportunità di sviluppo tra tutti i cittadini (63).

In tal senso la miglior dottrina tributaristica tedesca (64) richiama la differenza tra lo *Stato di diritto formale* (prima della *Grundgesetz* del 1949) e lo

(62) Vedi M. Nigro, *Silvio Spaventa e lo Stato di diritto*, in *Il foro it.*, 1989, rist. in *Scritti giuridici*, Tomo III, *cit.*, 2016, il quale mette in luce che una delle idee portanti dello Stato di diritto di fine ottocento, era la “soggezione dell’amministrazione al diritto”. Lo stesso A., in altra opera (*Carl Schmitt e lo Stato amministrativo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, rist. in *Scritti giuridici*, Tomo III, *cit.*, 1765 ss., 1769 ss.), richiama riflessioni di C. Schmitt, il quale, nella sua nota monografia (*Verfassungslehre*, Berlin, 1928, *Dottrina della Costituzione*, a cura di A. Caracciolo, Milano, 1984, 178-179), individua la “garanzia della libertà borghese nella legge”; dalla divisione dei poteri desume, poi, la “misurabilità di tutte le manifestazioni statali di potere” e dunque che ogni potere statale è “in linea di principio limitato” e la libertà dell’individuo è “in linea di principio illimitata”. E. FORSTHOFF, *Concetto e natura dello Stato sociale di diritto* (1954), in *Rechtstaat in Wandel* (1964), nella trad. it., *Stato di diritto in trasformazione*, a cura di C. Amirante, Milano, 1973, 31 ss., 44, osserva che “le garanzie delle costituzioni dello Stato di diritto hanno una loro propria logica preesistente nello stesso concetto di legge: esse sono in primo luogo delimitazioni ... tutti i diritti fondamentali classici, sono delimitazioni, perché creano settori davanti ai quali il potere dello Stato deve fermarsi”. Per un approfondimento su limiti negativi e limiti positivi ai poteri nello Stato di diritto, si rinvia a G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017, 51 ss.

(63) Cfr. il ben noto secondo comma dell’art. 3 della nostra Costituzione. Parimenti ispirato nel senso di promuovere l’eguaglianza sostanziale, il secondo comma, seconda frase, dell’art. 3 della GG tedesca: “lo Stato promuove la effettiva attuazione della equiparazione di donne e uomini e agisce per l’eliminazione delle situazioni esistenti di svantaggio”.

(64) K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, seconda ed., Köln, 2000, 105 ss.

Stato di diritto sostanziale (65). Il primo ha come obiettivo assicurare la *legalità* e la *sicurezza giuridica*; il secondo, pur nel rispetto di tali principi, si pone il compito di delimitare il potere a tutela dei diritti fondamentali (66), vuole assicurare, insieme all'efficienza del procedimento e all'economia delle atti-

A proposito del richiamo alla dottrina tedesca, già F. CARNELUTTI, *Introduzione*, in *La prova civile. Parte generale. Il concetto giuridico della prova*, 1915, seconda ed., rist., Milano, 1992, 6, sottolineava l'importanza della comparazione; si tratta di "una semplicissima verità: come si fa a conoscere una cosa senza confrontarla con le altre cose?" In una prospettiva ancora più ampia, E. ALLORIO, *Scienza giuridica europea*, in *Jus*, 1952, rist. in *La vita e la scienza del diritto in Italia e in Europa*, cit., 47 ss., 70 ss., assegnava come compito alla *scienza del diritto* il "metodo sistematico mediante l'acquisizione a quel metodo di una più vasta esperienza" (cioè di un'esperienza anche comparatistica), "per ricondurci all'unità del diritto su un piano mondiale, alla formazione d'un nuovo diritto comune" (*ivi*, p. 71). Per il processo amministrativo si rinvia a F. APERIO BELLA, *L'innesto di regole del processo amministrativo di altri ordinamenti. Un possibile approccio alla comparazione*, in *Riv. ital. dir. pubbl. comunitario*, 2019, 227 ss., la quale auspica che "la circolazione di regole e idee cui l'europeizzazione sta contribuendo" conduca ad un "rafforzamento di un comune sentire giuridico a livello europeo".

(65) Oggi potremmo parlare anche di "Stato di diritto europeo", in quanto l'Unione si interessa senz'altro della giustizia nei singoli Stati membri, prevedendo norme apposite che riguardano le garanzie nei processi (cfr. per tutti F. TESAURO, *Principio di legalità e processo tributario*, in *NEOTEPHA*, n. 1/2014, 14 ss.). Per non dimenticare poi i principi generali di giustizia affermati dalla Corte di Lussemburgo, che parimenti vincolano gli Stati membri (cfr., per tutti, L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, 1 ss., nonché G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, 63 ss.)

(66) Indicativi di tale filosofia dello "Stato di diritto sostanziale" sono gli artt. 1, 19 e 20 della *Grundgesetz*: il primo comma dell'art. 1 statuisce che "la dignità dell'uomo è inviolabile. È dovere di tutti i poteri statali rispettarla e proteggerla"; il terzo comma del medesimo articolo prevede che "i seguenti diritti fondamentali vincolano il potere legislativo, il potere esecutivo e il potere giudiziario come diritto immediatamente valido". Il secondo comma dell'art. 19 afferma che "in nessun caso un diritto fondamentale può essere violato nel suo contenuto essenziale". Il terzo comma dell'art. 20 statuisce che "il potere legislativo è vincolato all'ordinamento costituzionale, il potere esecutivo ed il potere giudiziario sono vincolati alla legge ed al diritto". A livello regionale, poi, i poteri trovano gli stessi limiti; infatti l'art. 28, primo co., prima frase, *GG*, prevede che "nelle regioni, l'ordinamento conforme a costituzione deve corrispondere ai principi fondamentali dello Stato di diritto repubblicano, democratico e sociale nel senso di questa legge fondamentale" (c.d. "obbligo di omogeneità"). Cfr. B. PIEROTH, *Commento all'art. 28*, in H.D. JARASS, B. PIEROTH, *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Kommentar*, dodicesima ed., München, 2012, 620 ss. Per ulteriori riflessioni sullo "Stato di diritto sostanziale", si rinvia a G. MOSCHETTI, *Premesse valoriali e quadro costituzionale del "diritto al contraddittorio": le soluzioni "proporzionate" dell'esperienza tedesca*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, I, 877 ss., 880 ss.

vità processuali, il *valore* della *giustizia* delle decisioni giudiziarie (67), “sintonizzando” a tal fine tutte le norme sostanziali, procedimentali e processuali.

Lo Stato di diritto formale, invece, si astiene da *scelte di valore* (68). Come rammenta Klaus Tipke (69), citando Paul Laband, in esso la massima fondamentale era “diritto è ciò che è legge”, identificando dunque il *diritto* con la *legge*. In questo quadro, il potere esecutivo e giudiziario erano vincolati, non invece quello legislativo (70).

La Corte costituzionale tedesca sin dalle prime pronunce ha fornito una definizione di “Stato di diritto”, quale “*principio che regge il sistema dei diritti fondamentali*” (71); non solo: “*il diritto costituzionale non è costituito solo dai singoli principi della costituzione scritta, ma anche da sicuri principi generali ed idee guida, vincolanti la costituzione e intimamente uniti, che il legislatore costituzionale – dal momento che essi hanno forgiato il quadro complessivo, dal quale egli ha preso le mosse – non ha concretato in un particolare principio giuridico; a queste idee guida appartiene il principio dello ‘Stato di diritto’; questo deriva dal quadro complessivo delle disposizioni dell’art. 20, terzo co., sui vincoli ai singoli poteri, dell’art. 1, terzo co.,*

(67) Cfr. M. TARUFFO, *La semplice verità*, cit., 123. Per approfondimenti sull’idea di una “sovranità della giustizia e del diritto”, che rimanda alla “sovranità della persona”, si veda M. NICOLETTI, *Il governo senza orgoglio. Le categorie del politico secondo Rosmini (Introduzione)*, 7 ss. Per governo senza orgoglio, Rosmini intende un potere “consapevole dei propri limiti” “e, sopra di sé, la sovranità della giustizia” (p. 7). Nel pensiero di Immanuel Kant, “la giustizia è il fondamento e la ragione dello Stato” (G. SOLARI, *Introduzione*, in *Scritti politici e di filosofia della storia e del diritto di Immanuel Kant*, Torino, 1965, 20). Se si volesse andare ancora più indietro nel tempo, secondo Dante “affinchè venga conseguito il grande fine dell’umanità, lo Stato deve anzitutto consolidare i tre più importanti presupposti: pace, libertà, giustizia” (H. KELSEN, *Die Staatslehre des Dante Alighieri* (1905), ed. it., *La teoria dello Stato in Dante*, Bologna, 1974, 74). Vedi, per ulteriori riflessioni sul pensiero giuridico di Dante, G. FALSITTA, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell’opera di Dante Alighieri*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2011, 369 ss.

(68) Così K. TIPKE, *op. cit.*, 107. Parimenti, nella dottrina amministrativistica italiana, M. NIGRO, *Silvio Spaventa e lo Stato di diritto*, cit., 2019, parla di “indifferenza ai contenuti”. Lo Stato di diritto sostanziale è certo uno Stato fondato sulla legge (*Gesetzstaat*), ma è più di questo: vuole “realizzare l’idea della giustizia” (così la sentenza della Corte costituzionale tedesca 18 dicembre 1953 - 1 BvL 106/53, in *BVerfGE* 3, 225 ss., 233). Nella nostra dottrina tributaristica, vedi G. BIZIOLI, *op. cit.*, 21 ss., 23 ss.

(69) K. TIPKE, *op. cit.*, 107.

(70) K. TIPKE, *ibidem*.

(71) K. TIPKE, *ivi*, 105.

dell'art. 19, quarto co., dell'art. 28, primo co., prima frase (72), così come dalla concezione complessiva della legge fondamentale” (*Grundgesetz*) (73).

Peraltro la limitazione del potere per opera dei *diritti*, comporta, necessariamente, la creazione di *doveri* in capo alla parte pubblica. Tanto più che il potere statale deve contemporaneamente perseguire l'interesse pubblico. Lo “Stato di diritto” evolve dunque, naturalmente, anche come “Stato sociale” (74).

Questa compenetrazione tra diritti e doveri emerge, per così dire in modo plastico, nell'art. 1 della Legge fondamentale tedesca, rubricato “dignità dell'uomo”, il quale, dopo aver statuito, al primo comma, che “*la dignità dell'uomo è inviolabile*”, afferma, nello stesso primo comma, che “è dovere di tutti i poteri pubblici rispettarla e proteggerla” (75). Si noti come nell'*incipit* sia indicato l'architrave di tutta la costruzione costituzionale, identificandolo,

(72) Cfr., *retro*, nota 66.

(73) Così la sentenza 1.7.1953 - 1 BvL 23/51, in *BVerfGE*, 2, 380, 403; vedi anche le sentenze 26.2.1969 - 2 BvL 15/68, 2 BvL 23/68, in *BVerfGE*, 25, 269, 290; 8.5.1973 - 2 BvL 5/72, 2 BvL 6/72, 2 BvL 7/72, 2 BvL 13/72, in *BVerfGE*, 35, 41, 47. Per approfondimenti sulla concezione della costituzione come “strumento di regolazione di valori etici e sociali che devono vincolare il legislatore ai principi e agli obiettivi fondamentali della costituzione”, cfr. C. AMIRANTE, *Introduzione. Diritti dell'uomo e sistema costituzionale: un futuro dal cuore antico?*, in E. DENNINGER, *Diritti dell'uomo e legge fondamentale*, Torino, 1998, I ss., II.

(74) Richiamando l'art. 20, primo comma, GG, L. PALADIN, *Il principio costituzionale d'eguaglianza*, Milano, 1965, 335, osserva che Stato di diritto e Stato sociale si armonizzano mediante previsioni di legalità e misurabilità delle leggi e degli atti esecutivi.

Si vedano gli Atti del XXII Congresso nazionale Anti svolto a Milano il 21 Novembre 2013, su *Stato di diritto e stato sociale nell'attuale esperienza fiscale*, in *NEQTEPA*, n. 1/2014, richiamati in nota 22. In questi Atti, G. FRANSONI, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo di pareggio di bilancio)*, 59, sottolinea come nello Stato di diritto costituzionale si deve ritenere superata la “visione dei rapporti Stato-individuo di tipo oppositivo”. Per ulteriori riflessioni sul contemperamento dello Stato di diritto e dello Stato sociale, si veda G. MARONGIU, *La concezione etica del tributo*, in *NEQTEPA*, n. 2/2015, 8 ss. Cfr., nella dottrina tedesca, K. TIPKE, *ivi*, 105 ss.

(75) Vedi H.D. JARASS, *Commento all'art. 1*, in *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, cit., 38 ss. La dignità dell'uomo, secondo la Corte costituzionale tedesca, è il “valore costituzionale più alto” (sentenza 8 novembre 2006 - 2 BvR 578/02, 2 BvR 796/02, in *BVerfGE*, 117, 71/ 89), è il “principio costituzionale portante” (sentenza 5 febbraio 2004 - 2 BvR 2029/01, in *BVerfGE*, 109, 133/149), norma fondamentale-guida, la più importante scelta di valore della Legge fondamentale (così H.D. JARASS, *ivi*, 40). Per interessanti approfondimenti sulla *dignità dell'uomo* nelle costituzioni moderne e nelle dichiarazioni internazionali dei diritti dell'uomo, e sulla fonte dei diritti fondamentali procedendo proprio dalla dignità, vedi P. HÄBERLE, *Cultura dei diritti e diritti della cultura nello spazio costituzionale europeo. Saggi*, Milano, 2003, 2 ss.

ben diversamente dalla Costituzione di Weimar, non già nella struttura e nelle funzioni dello Stato, bensì in una *scelta di valore*: la dignità dell'uomo (76), quale effettivo limite ai poteri dello Stato, a sua volta declinata su due versanti; non solo *rispetto* della dignità, ma anche *dovere* di protezione della stessa. Già nell'art. 1 GG è dunque *in nuce* l'essenza dello "Stato sociale" che *deve* attivarsi per proteggere la persona (77): l'autorità dello Stato è dunque intesa non già (o non solo) come mezzo impositivo, bensì come strumento essenziale per garantire il rispetto del più debole (78) e (in logica e coerente consequenzialità) anche come fonte di responsabilità (79).

(76) Leggendo la Costituzione di Weimar dell'11 agosto 1919, emerge chiaramente, dallo stesso ordine degli articoli, l'attenzione alle Istituzioni, prima che al riconoscimento dei Diritti; la parte prima, dagli artt. 1 a 108, riguarda "struttura e funzioni del Reich"; la parte seconda, dagli artt. 109 a 166, tratta "diritti e doveri fondamentali dei tedeschi". Tale Costituzione "anteponeva la *Costituzione dei poteri* alla *Costituzione dei diritti*" (M. CARDUCCI, *Una «danza sull'orlo del vulcano»*, in *Costituzione di Weimar*, Macerata, 2008, XI ss., XIII). Rileva M. Carducci che "la Costituzione non «riconosce» diritti *nella* società; «organizza» la società e solo attraverso questa «organizzazione» preserva lo Stato"; "ad essere protetti non sono i diritti esercitati in ciascuna istituzione, bensì l'istituzione stessa, al pari dello Stato, e il limite che incontra il legislatore coincide solo con questa cornice esterna". Al contrario, "nell'ordine della *Grundgesetz* – osserva H.D. JARASS, *Commento all'art. 1*, cit., 40 – prima viene l'uomo, e solo dopo lo Stato"; "lo Stato ed i suoi fini non hanno alcun valore proprio, ma traggono la loro giustificazione solo dal fatto che servono l'uomo concreto". Per ulteriori riflessioni sulla costituzione di Weimar, si vedano C. SCHMITT, *Verfassungslehre*, cit., 39 ss. e P. RIDOLA, *Stato e costituzione in Germania*, Torino, 2016, 27 ss.

(77) Per approfondimenti, cfr. P. HÄBERLE, *op. cit.*, il quale sottolinea che "il rispetto e la tutela della dignità umana, quale 'obbligo (relativo a un diritto) fondamentale' dello Stato costituzionale, svolge il ruolo di premessa di tutte le singole questioni di dogmatica giuridica" (pp. 49).

(78) Importante pronuncia, che riconosce il ruolo di protezione attiva dell'amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente, è la sentenza di Cassazione n. 3559 del 13 febbraio 2009, in *il fisco*, 2009, 1, 1547 ss., con nota di P. TURIS. Essa dapprima afferma che "le intromissioni nella sfera del governato sono delle eccezioni rispetto alla regola della sua intangibilità, derivante dall'assunzione, da parte dello Stato italiano, della forma dello Stato di diritto (art. 2 Cost., prima proposizione)" e successivamente precisa che "in quanto Stato sociale, lo Stato italiano è vincolato dal legislatore costituente a premurarsi di fornire, non solo le garanzie formali dei diritti del cittadino, ma a provvedere ai suoi bisogni sostanziali (art. 3 Cost., comma 2)"; pertanto "i governanti sono tenuti ad operare, come s'è detto con espressione efficace per altri ordinamenti simili al nostro, come Helfer des Bürgers, come assistenti del cittadino, come suoi aiutanti, se non addirittura come servitori". Richiama l'importanza di tale sentenza G. MARONGIU, *op. ult. cit.*, 16. Si veda, per ulteriori riflessioni, anche G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità*, cit., 52.

(79) F. MOSCHETTI, *Profili di inadeguato bilanciamento tra poteri impositivi e tutela giudiziale tributaria*, cit., 636 ss., sottolinea il nesso tra esercizio del potere e responsabilità,

In queste “idee guida” (80) è implicita una concezione dello Stato che necessariamente riverbera i suoi effetti anche sulla configurazione del processo in genere e del processo tributario in particolare.

Se lo Stato deve attivarsi per promuovere la giustizia in una cornice di “*rispetto e protezione*” (81) della dignità della persona, ne deriva una “filosofia” del processo in cui il giudice non tiene semplicemente la bilancia a fronte delle contrapposte posizioni delle due parti, ma è soggetto attivo, garante primo, del fine di giustizia e del valore della ricerca della verità dei fatti (82). In tal modo viene altresì rispettato quel principio di giustizia secondo il quale *veritas, non auctoritas, facit iudicium*, opportunamente contrapposto al principio che invece regola formalisticamente la funzione legislativa: *auctoritas, non veritas, facit legem* (83).

Enrico Allorio aveva ben intuito, nella prima metà del secolo scorso, malgrado il periodo storico di accentuato autoritarismo (ma già si leggevano, in Italia, i testi di Georg Jellinek e Santi Romano) la funzione valoriale dell’esercizio del potere: essa è da individuare nel *fine di giustizia* che non può esaurirsi nella *funzione giurisdizionale*, ma abbraccia ancor prima la *funzione amministrativa* (84). Nello Stato moderno, sottolineava Allorio, “l’esigenza della

osservando che “se si attribuisce il ‘potere delle armi’, l’equilibrio democratico richiede *responsabilizzazione* ed adeguato *contropotere*” (*ivi*, p. 639). Ne troviamo un riflesso nel “potere-dovere di soccorso” del giudice tributario “*nell’esercizio del potere acquisitivo*” espresso in recenti orientamenti della Suprema Corte: cfr. sentenza 23 dicembre 2019, n. 34393 (punti 3.2. e 3.5. cit., *retro*, nota 34), nonché ordinanza 11 maggio 2021, n. 12383 (punti 2.3.2. e 2.4.1.).

Mette in luce il riconoscimento di poteri acquisitivi al giudice amministrativo “per «compensare» la debolezza del cittadino nei confronti dei pubblici poteri”, F. SAITTA, *Il sistema probatorio del processo amministrativo dopo la legge n. 241 del 1990: spunti ricostruttivi*, in *Dir. proc. amm.*, 1996, 1 ss., 3.

(80) Citando l’espressione della Corte costituzionale tedesca (cit., *retro*, nota 70), che rimanda alle “idee forza” di Costantino Mortati.

(81) Cfr. *retro*, art. 1, *Grundgesetz*, nota 66.

(82) Sottolinea che l’affermazione del principio della verità dei fatti nella decisione giudiziaria è una scelta di valore, M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, cit., 48.

(83) Quest’ultima espressione è del filosofo britannico Thomas Hobbes nel *Leviatano* (del 1651); invece la prima espressione è ripresa da L. FERRAJOLI, *La costruzione della democrazia: teoria del garantismo costituzionale*, Bari, 2021, 167, 176 ss., 178.

(84) “Alla pubblica amministrazione – osservava Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 13 – non si può tuttora ritenere estraneo lo scopo di giustizia”, inteso come fine generico. Cfr. F. TESAURO, *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Atti del convegno tenutosi presso l’Università degli Studi di Milano, 12 giugno 2015, a cura di G. Ragucci, Milano, 2015, 43 ss.,

giustizia collettiva, di cui la giustizia tributaria è così rilevante aspetto” (85), è “obiettivo supremo della sua azione” e “legittimazione vera del suo essere”.

Questo insegnamento deve essere ripreso come idea-guida nel momento in cui si ripropone con forza la riforma del processo tributario (86). Non dunque solo le regole del *giusto processo* (di cui all’art. 111 Cost.) che garantiscono una parità formale, bensì un ulteriore passaggio rivolto al fine di giustizia in una diversa e più attiva concezione del giudice tributario. È un passaggio dalla forma alla sostanza, dallo Stato che garantisce la parità formale, allo Stato che promuove la giustizia sostanziale, tenendo conto della “disparità originaria delle armi” (87).

Da ciò anche l’imprescindibile necessità di una visione di *sistema*, in cui la riforma degli organi giudicanti si armonizzi con la riforma del processo e questa sia coerente con i valori sottesi alla riforma del procedimento amministrativo (88).

4. *L’obiettivo di giustizia di ogni processo si traduce nel principio di massima acquisizione della verità dei fatti come fine comune delle parti e del giudice. Non adeguatezza al fine del modello di stampo civilistico.* – Come si traduce il fine di giustizia, che è “fondamento e ragione” (89) dello “Stato di diritto sostanziale”, nella disciplina del processo tributario?

Di assoluto rilievo che nel 1999, con la riforma dell’art. 111 Cost., si sia coerentemente posto il principio del “giusto processo”, applicabile anche al processo tributario. Tale articolo afferma regole tecniche fondamentali (contraddittorio, parità, giudice terzo e imparziale, ragionevole durata), ma trattasi

45 ss.

(85) Per il dovere del legislatore di attuare la giustizia del processo, vedi A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia*, cit., 94.

(86) Cfr. *retro* nota 3 e nota 57, nonché la recente novella 31 agosto 2022, n. 130.

(87) Tale ultimo profilo viene evidenziato dalla recente giurisprudenza della Suprema Corte nelle sentenze citate *supra* alla nota 79. Sulla disparità delle parti nel processo tributario e sulla connessa tutela dell’interesse fiscale, si veda A. Poddighe, *op. cit.*, 125 ss.; parimenti sottolinea la mancanza di una “posizione equiordinata” delle due parti, A. Marcheselli, *Giudizio sul fatto: principi, oneri e presunzioni*, in *Contenzioso tributario*, a cura di A. Marcheselli, Milano 2021, 72 ss., 77.

(88) Il tutto (l’aspetto procedimentale e quello processuale) ispirato alle stesse “idee-guida”, coerenti con i principi costituzionali dello Stato di Diritto (formale e sostanziale).

(89) Cfr., *supra*, Kant in nota 64.

di *strumenti*, che, a loro volta, devono essere canalizzati verso un *fine sostanziale*.

Riteniamo che *fine* del processo tributario, in uno Stato di diritto sostanziale, non possa essere semplicemente il vaglio di legittimità dell'atto, bensì la *ricerca della verità dei fatti* a fondamento dell'atto (90).

Come osservato da attenta dottrina, “il processo è giusto se è sistematicamente orientato a far sì che si stabilisca la verità dei fatti rilevanti per la decisione, ed è ingiusto nella misura in cui è strutturato in modo da ostacolare o limitare la scoperta della verità” (91).

Ciò richiede una diversa impostazione dei momenti nevralgici del processo (con particolare riferimento alla fase istruttoria) (92), nonché del ruolo del giudice e delle parti nel chiarimento dei fatti (93).

(90) Rileva A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia*, cit., 795, che oggi vi sarebbe uno “sganciamento della legislazione del processo dal criterio della incondizionata e indefettibile ricerca della verità”. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 166, trattando i poteri istruttori del giudice, e valorizzando l'indisponibilità (“o semindisponibilità”) dell'obbligazione e le situazioni soggettive (“costituzionalmente di rango superiore”) implicate nella controversia, sottolinea l'esigenza che il processo tributario “sia il più possibile diretto al perseguimento della verità materiale”. V. D'AVANZO, P. PETRARCHI, *I poteri istruttori dei giudici tributari alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale, in il fisco*, 2003, 6275 ss., evidenziano che “ogni ordinamento processuale è rivolto alla ricerca della verità dei fatti come si sono realmente svolti”.

(91) Così M. TARUFFO, *La semplice verità*, cit., 119. Negli stessi termini, nella dottrina amministrativistica, F. SAITTA, *Onere della prova e poteri istruttori del giudice amministrativo dopo la codificazione*, in *Dir. proc. amm.*, 2013, 93 ss., il quale sottolinea che “soltanto se l'accertamento della verità non interessa, può risultare inutile munire il giudice di poteri istruttori autonomi per consentirgli di accertarla” (*ivi*, p. 94). Non basta peraltro fornire al giudice i poteri: bisogna fornire anche i fini che inducono ad orientare gli stessi.

(92) Rileva M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, cit., 19, che “un processo che mirasse alla ricerca della verità avrebbe bisogno di una struttura costruita in vista di questo scopo, ma ciò implicherebbe il ricorso ad istituti e a tecniche che solo in minima parte trovano spazio nel processo orientato verso la soluzione dei conflitti”.

(93) Osserva F. Gallo (nella Relazione alla proposta della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, del 30 giugno 2021, cit., *retro*, nota 3, 48 ss., 54) che “l'attuazione di una vera giustizia non può prescindere da una ricostruzione diretta dei fatti da parte del giudice con tutti i mezzi possibili e, quindi, non sopporta le limitazioni dello strumentario probatorio e il conseguente spostamento del giudizio dalla verità reale alla verità formale”.

È appena il caso di segnalare che il processo amministrativo da tempo collega l'attuazione dell'art. 111, primo comma, Cost., al fine di ricerca della verità dei fatti. Si richiama la giurisprudenza del Consiglio di Stato secondo la quale detta norma “*postula anche, se non in primo luogo, la tendenziale aderenza del risultato del processo alla verità sostanziale* (in

In parte questo è già avvenuto nell'evoluzione concettuale concernente la natura del processo tributario: da processo di *impugnazione-annullamento* a processo di *impugnazione-merito* (94). Si è giunti a questo approdo per l'esigenza di investire l'esame dell'*an* e *quantum debeatur*, ma sottesa a ciò è la *ricerca della verità dei fatti* (nella loro completezza) (95) che giustificano l'obbligazione tributaria. *Verità* che non può essere ridotta a quanto risulta da un atto; anzi, l'atto è illegittimo se non fondato sulla realtà dei fatti (96). È vero che l'atto è costitutivo di effetti (sotto l'aspetto del recupero di un imponibile e/o di un'imposta non dichiarati) (97), ma è anche vero che l'atto deve essere vagliato in base al fatto (98).

punto di fatto) e al diritto oggettivo sostanziale (in punto di diritto)” (Cons. St., Sez. V, 8 marzo 2011, n. 1465 e 14 settembre 2010, nn. 6688 e 6689, in www.giustizia-amministrativa.it). Si noti come il richiamo al “diritto oggettivo sostanziale” del Consiglio di Stato si ritrovi ora nel comma 5-bis dell'art. 6 della novella 130/2022 (su cui cfr. *retro*, nota 60). Ci sembra chiara la volontà di avvicinare il processo tributario al processo amministrativo. Nella dottrina amministrativistica, cfr. F. SAITTA, *Vicinanza alla prova e codice del processo amministrativo: l'esperienza del primo lustro*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2017, 911 ss., 937.

(94) Cfr., *retro*, par. 2. In relazione a tale disputa, cfr., per tutti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, undicesima ed., riveduta, Milano, 2020, 608 ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, quarta ed., Torino, 2012, 427-429. Favorevoli allo schema dell'*impugnazione-merito*, ovvero ad un giudizio di accertamento del rapporto, P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *op. cit.*, 274 ss.; gli autori segnalano che “anche in una prospettiva di mero annullamento sembra evidente che tutto finisce con il ruotare intorno alla «fattispecie»”. Vedi anche V. CAIANIELLO, *Profili di costituzionalità del processo tributario*, cit., 202-203; L.P. COMOGLIO, *Oneri e mezzi di prova nel processo tributario: temi sempre attuali*, in *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, 213 ss., 217. Da ultimo si veda F. GALLO, *Il progressivo evolversi del giudizio tributario*, cit., 85 ss. Per un approfondito esame della giurisprudenza che consentirebbe di parlare di “doppia natura del processo tributario”, cfr. F. MAFFEZZONI, *La natura del processo tributario nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: le contraddizioni e le prospettive del loro superamento*, in *Boll. Trib.*, 1989, 1765 ss.

(95) Sottolineano l'importanza della ricostruzione della realtà dei fatti, anche F. BATISTONI FERRARA, B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, sesta ed., Milano, 2020, p. 97.

(96) Per l'accertamento della verità quale premessa per l'applicazione corretta della legge al caso concreto, cfr. ancora M. TARUFFO, *La semplice verità*, cit., 118-119. Per la necessità che il processo tributario ricerchi la verità in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, cfr. *retro* note 60 e 93.

(97) Il che nulla ha da spartire con la problematica della c.d. nascita dell'obbligazione tributaria. Sul punto cfr. F. MOSCHETTI, *Profili di inadeguato bilanciamento*, cit., nota 26.

(98) Sempre per il collegamento dell'obbligazione al fatto e la decisività di questo al fine di modulare (nell'*an* e nel *quantum*) l'obbligazione, è oggi ammessa l'emendabilità della dichiarazione erronea. Cfr., per tutti, F. MOSCHETTI, *Emendabilità della dichiarazione tributaria, tra esigenze di “stabilità” del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge*, in *Rass. trib.*, 2001, 1149 ss. Detto orientamento è stato poi fatto proprio da Cass. SS.UU.

È ben noto, ed è stato sottolineato negli studi processualciviltistici, che la verità non sempre è adeguatamente accertabile nel processo (99) o, meglio, che essa dipende dai metodi di assunzione probatoria del singolo processo (100). Tuttavia ciò non toglie che il processo – e tanto più se con forte connotazione pubblicistica – debba perseguire la “*massima acquisizione della verità*” (101); detto fine necessariamente richiede la *massima* acquisizione-rappresentazione dei fatti rilevanti per la decisione (102) ed il

n. 15063 del 25 ottobre 2002. Sulla “tutela della buona fede e la emendabilità di tutti gli errori del contribuente, testuali ed extratestuali, di fatto e di diritto, riconoscibili e non”, cfr., G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 145-149.

(99) M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, cit., 5, rileva che “il problema della verità dei fatti viene eluso in quanto la verità viene in un modo o nell’altro esclusa dal novero degli scopi che si assegnano al processo in generale, e al processo civile in particolare”. L’Autore (pp. 8-27) esamina le diverse posizioni che ritengono non necessario l’accertamento della verità dei fatti nel processo sotto tre diverse prospettive: l’impossibilità teorica, l’impossibilità ideologica, l’impossibilità pratica.

(100) Ancorché non sempre sia possibile accertare la verità dei fatti, F. CARNELUTTI (*La prova civile*, cit., 53-54) riconosce che la verità debba rimanere lo scopo che il processo si propone di raggiungere. E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, Vol. II, 1, Milano, 1959, 68, osservava che “se la giustizia è lo scopo ultimo della giurisdizione, la prova ne è uno strumento essenziale, perché non vi può essere giustizia, se non fondata sulla verità dei fatti ai quali si riferisce”. Vedi anche C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, VI ed., tomo III, *Il processo di primo grado e le impugnazioni*, Padova, 2009, il quale sottolinea la “tensione del processo all’accertamento della verità materiale e del diritto delle parti a provare i propri assunti con tutti i mezzi praticamente possibili” (*ivi*, 184; vedi anche 188). Collega il giusto processo all’accertamento della verità, M. TARUFFO, *La semplice verità*, cit., 119. Lo stesso Autore (*Per la chiarezza di idee su alcuni aspetti del processo civile*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2009, 723 ss., 730, richiamato anche da F. SAITTA, *ibidem*) osserva che non si potrebbe parlare di giusto processo se si escludesse il potere-dovere del giudice di attivarsi per la ricostruzione della verità dei fatti rilevanti per la decisione.

(101) Così F. BENVENUTI, *L’istruzione nel processo amministrativo*, cit., 228, 255 ss. Anche nella dottrina processualciviltistica v’è chi rileva che “l’accertamento della verità oggettiva non può non essere uno degli scopi fondamentali del processo civile moderno” (S. PATTI, *Prova (dir. proc. civ.)*, in *Enc. giur.*, XXV, Roma, 1991, 2).

(102) “La rappresentazione dell’intera situazione di fatto”, anzi – rileva F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 227 – è “il primo passo sulla via di ogni ricerca della verità”. Sottolinea l’imprescindibile “massima garanzia sull’esattezza della ricostruzione giudiziale che spetta alla realtà” “in un processo nel quale si valuta se l’amministrazione opera correttamente o meno per perseguire il pubblico interesse”, C.E. GALLO, *La prova nel processo amministrativo*, Milano, 1994, 43 ss.

Anche F. CARNELUTTI, *op. cit.*, 26-27, 53, evidenzia il nesso tra “ricerca della verità” e “conoscenza del fatto controverso”. La disciplina giuridica del processo, osserva l’illustre Autore, “non è mai stata informata all’arbitrio e non è più informata al pregiudizio, bensì viene costituita secondo lo scopo (politico) di ottenere la conoscenza dei fatti controversi per la via più rapida e più sicura” (*ivi*, p. 53).

massimo chiarimento degli stessi, per consentire al giudice un convincimento *plena causa cognita* (103).

Le conseguenze non sono di poco momento: sia in relazione alla natura generale del processo, sia in relazione alla posizione giuridica delle parti ed al ruolo del giudice nella fase istruttoria.

Quanto alla prima tematica, se, come detto, si pone come *fine* del processo tributario l'accertamento della verità dei fatti, esso si trasforma da processo sull'*atto* a processo sul *fatto* (104), da processo che giudica l'esercizio del *potere* a processo che (senza rinunciare al giudizio sul potere) vuole ricostruire la *fattispecie* in relazione alla quale è stato esercitato il potere.

Il processo deve pertanto essere orientato al *massimo chiarimento dei fatti rilevanti per la decisione* (105).

(103) Anche P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 166, auspica “che il processo sia il più possibile diretto al perseguimento della verità materiale”. Una sentenza che si fonda sulla massima acquisizione dei fatti rilevanti per la decisione, ricostruiti nel modo più completo e veritiero possibile, non può rendere (in linea di principio) insoddisfatto il contribuente. Il *consenso al tributo* dipende anche dalla fiducia nel sapere che il processo offre i mezzi per accertare la verità fattuale.

Già Ezio Vanoni, nel 1938, aveva indicato la ricerca della verità come *fine* dell'attività giudiziaria delle commissioni tributarie; proprio in considerazione della “specialità della materia”, l'insigne maestro sottolineava la necessità sia di “una specializzazione nella formazione e nella cultura dei giudici”, sia di “un ordinamento formale del processo, che diverge da quello del processo ordinario”; inoltre, in considerazione dell'importanza per il processo tributario delle “presunzioni e valutazioni indiziarie e di massa”, si chiedeva “di quali poteri ispettivi e dispositivi bisogna munire il giudice, perché riesca ad avvicinare la conoscenza della verità” (*Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 1938, I, 361 ss., rist. in *Opere giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi, II, *Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*, Milano, 1962, 413 ss., 451).

(104) Giustamente segnalano P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *op. cit.*, 282, che “il ruolo del fatto nel processo tributario non è certamente inferiore a quello riscontrabile in altri giudizi...”. Cfr., inoltre, *retro*, nota 93 ed ivi ulteriori richiami.

(105) Ci sembra che anche nella vigenza del r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, il fine fosse quello di accertamento della verità fattuale. G.A. MICHELI osservava infatti che l'art. 27 cpv di tale testo normativo “dispone che il giudizio del giudice tributario deve essere indirizzato esclusivamente alla applicazione della legge in base alla *obiettiva* considerazione dei fatti, delle circostanze e degli elementi tutti di apprezzamento *di cui* [i componenti delle commissioni] *siano a conoscenza*” (*L'onere della prova*, ristampa, Padova, 1966, 292). Ad ulteriore precisazione aggiunge il chiaro autore che “ben scarso significato avrebbe in tale ipotesi parlare di un onere incombente al giudice ... poichè quello ha invero il dovere di porre in essere l'attività necessaria per accertare la verità e, in ogni caso, di pronunciare anche sul fatto incerto, in condizioni di dubbio” (*ivi*, 292, nota 137).

Quanto alla fase istruttoria ed alla posizione delle parti e del giudice, si deve esaminare quale sia il *metodo* che maggiormente consenta ad essi di acquisire e chiarire i fatti rilevanti. In tale ricerca, non si possono evidentemente trascurare la fase anteriore al processo (ove si attingono i fatti) e la situazione delle parti in relazione alle loro *possibilità di acquisizione dei fatti*.

Il modello istruttorio sino ad oggi scelto dal nostro legislatore tributario (106), è fortemente influenzato da quello processualciviltistico (107); ma, in questo tipo di processo, il metodo dispositivo è giustificato in presenza di due presupposti: (a) fuori del processo, l'eguale possibilità delle parti, "in linea normale", di disporre della realtà (108); (b) nel processo, l'esistenza di interessi contrapposti tra le parti quanto al contenuto della decisione (109).

Orbene, nella fase che precede il processo tributario, il presupposto *sub* (a) non sussiste (110).

(106) Per nulla scalfito nella riforma di cui alla legge 31 agosto 2022, n. 130.

(107) L'art. 1, secondo comma, D.Lgs 546/1992 rinvia espressamente, per quanto non diversamente disposto nel medesimo decreto, alle norme del c.p.c. e tale disposizione è risultata fondamentale al fine di interpretare l'art. 7 del decreto medesimo in una cornice dispositiva. Rileva infatti (e in questa cornice) F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, quinta ed., agg. a cura di A. Turchi, Torino, 2020, 159-160, che "il processo tributario ha natura dispositiva sotto tre profili: spetta al ricorrente fissare l'oggetto del processo, e cioè *petitum* e motivi della domanda (artt. 99 e 112 c.p.c.); b) è un potere monopolistico delle parti fissare i fatti, che il giudice può conoscere; c) i poteri di acquisizione probatoria sono circoscritti, non dissimili da quelli conferiti dal codice di procedura civile al giudice ordinario".

(108) Vedi F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 227 ss., 242 ss., il quale parla di "parità di potere sul terreno materiale" (*ivi*, p. 228). L'autore segnala peraltro che non sempre i processi civili di parti giustificano il metodo dispositivo: un esempio è la procedura di scioglimento del matrimonio in cui entrambi i coniugi hanno interesse a sciogliere il vincolo matrimoniale (*ivi*, p. 235); l'assenza di interessi contrapposti non giustifica il metodo dispositivo.

(109) Già nella vigenza del D.P.R. 636/1972, E. GRASSO, *Struttura del processo tributario e principi generali del processo civile*, in *Il nuovo contenzioso tributario - Risultati e prospettive, Relazioni al Convegno di Studi svoltosi a Catania nei giorni 13 e 14 maggio 1977*, Catania, 1978, 121, sottolineava che "il processo tributario non ha né l'oggetto né lo scopo del processo civile dovendo tutelare sì i diritti soggettivi (del cittadino, dello Stato) ma mediante la rimozione di un atto amministrativo illegittimo". L'autore riteneva che il legislatore avesse dimostrato "una certa avventatezza nel richiamare la normativa generale dettata per il processo civile".

(110) Anche L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, 304, pone in dubbio che il processo civile sia corretto modello di riferimento del processo tributario e ritiene che il modello dovrebbe essere quello del processo amministrativo. Cfr. anche A. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario. Tra principi del «giusto processo» e estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007, 41 ss. Sulla natura pubblicistica del processo tributario, cfr. P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, 781 ss., nonché E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 6.

Nel processo civile, la parità nelle *possibilità di accesso al materiale probatorio* e (generalmente) gli *interessi contrapposti*, insieme al *contraddittorio*, nella rappresentazione dei fatti, tendenzialmente sono garanzie sufficienti per la ricostruzione veridica degli stessi (111). Pertanto si giustifica in tale processo la scelta per la *piena autonomia* delle parti quanto alla *rappresentazione dei fatti* (112), ed il giudice, in armonia con il noto brocardo *da mihi factum, dabo tibi jus*, si limita a pronunciarsi *iuxta alligata et probata partium*. In tale processo, “responsabili” della veridica rappresentazione dei fatti sono eminentemente le parti, ed il giudice non ha “responsabilità fattuale” (113).

Tutto ciò è essenziale per comprendere la non perfetta applicabilità al processo tributario del (puro) sistema dispositivo civilistico laddove il fine sia l'accertamento della verità.

Nel nostro processo tributario, è assai frequente una situazione di disparità delle parti (114) quanto ai *poteri sul terreno materiale* (115). Si pensi, solo

Anche G. Micheli, nell'affermare l'applicabilità delle norme di diritto processuale comune al diritto processuale tributario, aggiunge: purché “non contrastino col carattere pubblico d'una parte” (commento a Cass. 31 gennaio 1938, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1938, 323 ss., 332). Rinviamo alla recente giurisprudenza della sezione tributaria della Suprema Corte che, in presenza di una parte pubblica, sottolinea la necessità di adeguare la fase istruttoria alla diversa posizione delle parti processuali (vedi, *retro*, note 79 e 34).

(111) In tale processo il giudice potrà conoscere della verità solo nei limiti dei fatti rappresentati in contraddittorio dalle parti. Cfr. F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 244. R. GALLI, *Nuovo corso di diritto amministrativo*, sesta ed., vol. II, Padova, 2019, 1540, osserva che nel processo civile “le parti sono in condizioni di sostanziale parità ed hanno, quindi, eguale opportunità di accesso al fatto e alle fonti di prova”. M. TARUFFO, *op. ult. cit.*, 118, sottolinea che “in generale non si può ritenere che lo scontro delle parti conduca alla verità”, evidenziando che a volte possono non essere interessate a tale fine.

(112) Tale scelta, anzi, sarebbe la più sicura e più economica per raggiungere il fine; così F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 228.

(113) Ancorché siano previsti poteri acquisitivi del giudice civile (cfr., ad es., artt. 117, 118, 210, 212, 213 c.p.c.). Le SS.UU., nella sentenza 4 maggio 2017, n. 10790 (in *Rep. Foro it.*, 2017, *Appello civile*, n. 6), hanno chiaramente messo in luce i “*sempre più numerosi casi di positivizzazione dei poteri inquisitori del giudice civile, che spaziano – ad esempio – dall'art. 421, comma 2, c.p.c., agli artt. 738, comma 3, e 669-sexies, comma 2, stesso codice*”. Ciò, secondo la stessa Corte, non pregiudica la “*terzietà del giudice*”; “*non si tratta – osservano le Sezioni Unite – di vanificare od alterare il regime delle preclusioni istruttorie del primo grado, ma di contemperarlo con il principio della ricerca della verità materiale*” (18).

(114) Salvo le ipotesi in cui la prova sia meramente documentale e tutti i documenti necessari per fare valere le proprie ragioni siano nella disponibilità della parte interessata.

(115) L'espressione è di F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 228. Nella dottrina amministrativistica sottolineano tale disuguaglianza sostanziale delle parti, R. LASCHENA, *Profili costituzionali dell'istruzione nel processo amministrativo*, in *Studi per il centenario della IV Sezione*, Roma,

per un esempio, a tutti i casi in cui l'amministrazione avanzi contestazioni partendo da comportamenti illeciti, magari penalmente rilevanti, di soggetti terzi; sul *piano materiale*, essa ha possibilità assai più ampie di acquisizione dei fatti rispetto alla parte privata, la quale può trovarsi nell'impossibilità di avere la disponibilità di elementi probatori a difesa (116). Tale disparità non è riequilibrata nella fase processuale sul piano istruttorio: il contribuente non ha pienezza di controprova (117), né può obbligare il giudice ad esercitare quei poteri istruttori che consentirebbero di ricreare parità in relazione al chiarimento dei fatti (ad esempio, convocando il terzo che ha rilasciato dichiarazioni accusatorie (118), oppure ordinando l'esibizione di atti compiuti nei confronti di terzi, la cui acquisizione è essenziale ai fini di una rappresentazione completa dei fatti) (119).

1989, 69 ss., 773; F. SAITTA, *Onere della prova e poteri istruttori*, cit., 98-99, 109; ID., *Il sistema probatorio del processo amministrativo*, cit., 3, 12-13.

(116) F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 258, segnala che anche nel processo amministrativo "al privato è sommamente difficile, per non dire che in talune ipotesi è perfino impossibile, procurarsi la disponibilità del materiale di fatto necessario al processo". Anche R. GALLI, *op. cit.*, 1540, rileva i "limiti di fatto che le parti private incontrano nella disponibilità del materiale probatorio". Tale difficoltà del contribuente di disporre dei fatti rilevanti nella fase endoprocedimentale è ovviata, nell'ordinamento tedesco, con la previsione, al § 88, primo comma, seconda frase, *Abgabenordnung* (AO), di un *dovere* dell'amministrazione finanziaria di "tener conto di tutte le circostanze significative per il singolo caso, comprese quelle favorevoli alle parti interessate"; per ulteriori riflessioni si rinvia al mio *Premesse valoriali e quadro costituzionale del "diritto al contraddittorio". Le soluzioni proporzionate dell'esperienza tedesca*, cit., 886-887.

Si veda peraltro, sul piano generale dei rapporti tra l'amministrazione ed il cittadino, l'art. 6, II co., Statuto dei diritti del contribuente, in relazione al quale è stato affermato che "sta emergendo un orientamento per il quale l'amministrazione finanziaria ha il dovere di svolgere un ruolo attivo che deve portare a verificare qualsiasi situazione denunciata dal contribuente e influente sulla capacità contributiva" (G. MARONGIU, *op. ult. cit.*, 123).

(117) La recente riforma tributaria ha introdotto la c.d. "prova testimoniale scritta", ma nei limiti in cui la Corte di giustizia tributaria "*lo ritenga necessario*" e su fatti diversi da quelli attestati previamente in verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso. Vedi *supra*, nota 60.

(118) E ciò anche in coerenza con l'art. 6, lett. d, CEDU, ai sensi del quale ogni accusato ha diritto di "esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico".

Sull'importanza del riequilibrio delle parti nel processo, vedi V. CAIANIELLO, *Profili di costituzionalità del processo tributario*, cit., 199.

(119) Si pensi ad esempio alla necessità di acquisire un processo verbale di constatazione richiamato in un avviso di accertamento ed allegato solo in parte.

Si deve partire da tale constatazione, di non perfetta armonia con i presupposti (a monte) che giustificano il metodo dispositivo, per “sintonizzare” le norme istruttorie che sono *necessarie al fine* individuato (120).

4.1. La timida prassi acquisitiva, conseguenza del fine oggi assegnato (*rectius, non assegnato*) al processo tributario. – Il nostro legislatore, conscio di tale non perfetta “parità endoprocedimentale”, ha optato per quello che attenta dottrina ha definito “*sistema dispositivo con metodo acquisitivo*” (121), riconoscendo al giudice la *facoltà* (ex art. 7, primo comma, D.Lgs 546/1992) di esercitare gli stessi poteri (anche di *chiarimento*) dell’amministrazione finanziaria (122); il che, se esistesse una cultura di *ingaggio* del giudice per il massimo chiarimento dei fatti, già consentirebbe nel processo un riequilibrio, rispetto alla disparità iniziale, nella *massima acquisizione* dei medesimi.

Ma è palese che, trattandosi di mere *facoltà*, rientranti nella sfera dei *poteri* (123), senza un fine orientante (doverosamente) alla ricerca della verità,

(120) Anche R. GALLI, *op. cit.*, 1540, sottolinea, sotto questo profilo, la “posizione di preminenza della P.A.” e la “necessità di discostarsi dal metodo dispositivo per garantire la parità processuale fra le parti”, quindi per poter assicurare un giusto processo.

(121) Cfr., sul principio dispositivo con metodo acquisitivo, P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *op. cit.*, 276 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 194; l’illustre autore sottolinea la compatibilità tra “l’individuazione dei fatti oggetto di prova” (propria del principio dispositivo) e l’onere di allegazione dei fatti medesimi, spettanti alle parti, con “il diverso versante della (ricerca della) prova” avente “una connotazione in chiave inquisitoria” (*ibidem*). Ma ancor prima, nella dottrina amministrativistica, F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 42 ss., il quale fa risalire l’utilizzo del termine “acquisitivo” a Francesco Carnelutti e Aldo Sandulli (*ivi*, p. 260, in nota).

(122) Come osservato in dottrina (P. Russo, *op. ult. cit.*, 184), trattasi di “istruttoria officiosa” che non si occupa di quella promuovibile dalle parti, ex art. 210 c.p.c.

Rilevano F. BATISTONI FERRARA, B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, cit., 107-108, che il primo comma è “un brutto eco del passato, risalente all’epoca nella quale le commissioni costituivano organi giurisdizionali non giurisdizionali, investiti anche di compiti di *amministrazione attiva*”. Detta previsione era pressoché identica – rilevano gli autori – nella formulazione dell’art. 25, primo comma, r.d. 8 luglio 1937, n. 1516, passando poi per il D.P.R. 636/1972, a “testimonianza dello scarso interesse manifestato dal legislatore per i problemi riguardanti la prova nel nostro processo”.

(123) Le recenti pronunce della Sezione tributaria della Suprema Corte (cit., *retro*, nota 79) non seguono un orientamento unitario: alcune fanno riferimento ad un *dovere* di acquisizione d’ufficio di un documento (punto 3.4. della sentenza n. 34393 del 23 dicembre 2019, ove ulteriori richiami), altre all’utilizzo del “*potere* di indagine autonoma del giudice tributario”, ai “*poteri* di riequilibrio della parità delle parti”, ad un “*potere* di ‘soccorso istruttorio’” (punti 2.3.1., 2.3.2., 2.4.1. della ordinanza n. 12383 dell’11 maggio 2021, cit., *retro*, nota 79). Peraltro circa l’esercizio dei poteri istruttori la stessa Corte costituzionale nella nota sentenza n. 18 del

permanga l'originaria disparità delle parti “quanto ai poteri sul terreno materiale”, ovvero in relazione alla possibilità di ricostruire il fatto; disparità accentuata dall'impossibilità di verificare nel processo, con ampio contraddittorio e con tutti i mezzi di prova, se i fatti introdotti da controparte rappresentino la verità nella sua interezza (124) oppure ne siano solo un aspetto parziale, così operando in senso contrario alla ricerca della verità.

Non aver posto l'accento sul fine primario di accertamento della verità nel processo tributario attuale, spiega questo timido metodo acquisitivo che si esprime in mere *facoltà*, non doveri (in capo al giudice) di chiarimento dei fatti rilevanti per la decisione (125). Trattasi di soluzione che può certo dirsi *ragionevole* rispetto all'attuale “*spiccata specificità*” del processo tributario (126) ed ai suoi attuali *fini*.

Diversa sarebbe peraltro la disciplina dell'istruttoria processuale qualora si ponesse come sua *stella polare* la “massima acquisizione della verità dei fatti”: questa è immanente alla “funzione pubblicistica” (127) del processo in genere e tanto più del processo tributario.

21 gennaio 2000 sulla legittimità costituzionale del divieto di prova testimoniale, riconosceva che il giudice – qualora il contribuente contesti “*la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale*” – “*potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992*”.

(124) È stato rilevato in dottrina che nella prassi l'esercizio di questi poteri “è estremamente raro se non totalmente inesistente” (P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *op. cit.*, 283). R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 483-484, richiama peraltro giurisprudenza secondo la quale il giudice tributario “quando gli elementi forniti dalle parti fossero carenti, dovrebbe raccogliere d'ufficio le prove necessarie ad acclarare i fatti controversi”.

Per assicurare un riequilibrio rispetto alla disparità, sono rilevanti gli insegnamenti della disciplina attuale del processo amministrativo sia quanto all'esercizio “anche d'ufficio” di alcuni poteri, sia quanto alla modulazione della prova, essendo talora richiesto solo un mero principio di prova “*salvo che gli elementi probatori siano nella piena disponibilità della parte interessata*”. Vedi Cons. Stato, Sez. V, 2 aprile 2001, n. 1900; ord. Sez. VI, 3 marzo 2007, n. 1012, in *www.giustizia-amministrativa.it*; in dottrina V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti del diritto amministrativo*, terza ed., Torino, 2012, 607.

(125) Se poi si considerano altri interessi, come quello della celerità del processo, e la necessità di “soltire il pregresso”, si accentuano le cause del raro interesse al massimo chiarimento dei fatti.

(126) Sulla “spiccata specificità del processo tributario” si veda, *supra*, nota 50.

(127) Si veda, nella dottrina amministrativistica, per un accenno alla *funzione pubblicistica* del processo ed al fine del processo, F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 228; vedi anche F. SAITTA, *Vicinanza alla prova e codice del processo amministrativo*, cit., 927; l'autore sottolinea, in *Onere della prova e poteri istruttori*, cit., 128, che “quanto più la disciplina del processo sia sensibile all'esigenza di tutelare rapporti di matrice pubblicistica o di natura indisponibile

Invero, la ricerca della verità nel processo (ma anche fuori del processo) è interesse pubblico (128); a maggior ragione in un processo cui partecipa la pubblica amministrazione, che non può e non deve perseguire un interesse di parte in relazione a fatti non sempre acquisiti nella loro completezza. Come nella fase procedimentale la pubblica amministrazione è vincolata al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, così nel processo la parte pubblica non può avere *disponibilità dello scopo* di accertamento della verità (che è interesse pubblico), e ciò anche nel rispetto del principio di *imparzialità* di cui all'art. 97 Cost. (129) (il che può richiedere iniziative anche *pro* contribuente).

Allo stesso tempo non è chi non veda che la *stella polare* dell'accertamento della verità possa confliggere con altre esigenze che da sempre animano il nostro processo, prima fra tutte quella della celerità (130). Trattasi tuttavia di

... tanto maggiore è la spinta «politica» verso l'adozione di strutture *lato sensu* inquisitorie». Similmente, nella dottrina processualciviltistica, G. VERDE, *Norme processuali ordinarie e processo amministrativo*, in *Foro it.*, 1985, V, 157 ss., 165.

In ambito tributario afferma parimenti il “carattere pubblicistico della funzione giurisdizionale, che si svolge nell'interesse generale, non nell'interesse dei singoli che vi ricorrono”, E. ALLORIO, *Giustizia e processo nel momento presente*, cit., 158. Cfr. anche *retro*, nota 110. Richiama, tra le altre, “il carattere pubblicistico e la rilevanza costituzionale degli interessi coinvolti”, quale giustificazione dell'esercizio di poteri istruttori rivolti ad “accertare la verità anche a prescindere dalle carenze dell'istruttoria amministrativa e dell'attività processuale delle parti”, R. SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 484-485.

(128) È appena il caso di rilevare che la Corte costituzionale, nella sentenza 29 marzo 2007, n. 109 (in *Giur. it.*, 2007, 2611 ss., ed in *Dir. prat. trib.*, II, 2007, 884 ss., con nota di C. GLENDI, *Contenzioso legittimo senza «ordini» alle parti*, pp. 829-830), proprio richiamando “la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria, giustifica ampiamente i penetranti poteri istruttori che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo ...”. Ma l'adozione di un modello processuale dispositivo impedisce (coerentemente) al giudice di esercitare poteri officiosi “potenzialmente” suppletivi dell'amministrazione; ciò, come osserva la Consulta nella medesima sentenza (punto 6), in virtù della “*indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio*”.

(129) Segnala G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 97, citando Cass., SS.UU. 30 novembre 2006, n. 25506, in *Giust. trib.*, 2008, n. 2, 105, con nota di M. BASILAVECCHIA, come “la pubblica amministrazione, anche quando è parte in causa, ha sempre l'obbligo di essere e di apparire imparziale in forza dell'art. 97 della Costituzione”. Per il *dovere* dell'amministrazione finanziaria, nell'ordinamento tedesco, di “tener conto di tutte le circostanze significative per il singolo caso, comprese quelle favorevoli alle parti interessate”, cfr. § 88, primo comma, seconda frase, *Abgabenordnung*, AO. Sulla funzione “giustiziale” dell'amministrazione finanziaria cfr., *retro*, nota 84.

(130) Attenta dottrina amministrativistica ha osservato che “la visione più moderna delle finalità del processo e del conseguente ruolo del giudice ... presuppone un sistema più lento,

una conseguenza necessitata, frutto di una scelta per un superiore interesse comune. In ogni caso si possono perseguire entrambi gli interessi (il fine della *verità* e l'*interesse* della celerità) con un giudice a tempo pieno e scelto con un rigore non diverso rispetto a quello amministrativo (131).

5. *Necessità di una disciplina della fase istruttoria del processo tributario coerente con il fine di massima acquisizione della verità materiale.* – Se si assume che fine del processo è la “ricerca della verità” (132) e che dunque esiste un *diritto* (meritevole di tutela) delle parti al chiarimento completo dei fatti (133), si può riconoscere l’esistenza di un corrispondente *dovere*, in capo al giudice, di chiarire gli stessi (134). “Non è vero affatto – osserva autorevole dottrina (135) – che il giudice che esercita poteri istruttori perde con ciò stesso la propria imparzialità”; al contrario, “per essere imparziale, il giudice non è tenuto ad essere passivo e *neutrale* nell’ambito del processo: essere imparziali non significa non prendere posizione”. Conclude tale dottrina sottolineando che “è dunque configurabile un atteggiamento attivo del giudice, che si traduca in una ricerca obbiettiva ed imparziale della verità dei fatti” (136). E ciò

che favorisce il sorgere del dubbio” (F. SAITTA, *op. ult. cit.*, 36). L’espressione di Aulo Gellio *veritas filia temporis* (in *Noctes Atticae, Libro XII - 11,7*), pensata in relazione ai fatti storici, se trasfusa in ambito processuale non potrebbe essere più appropriata.

(131) In questo l’avvenuta scelta per un giudice professionale (attuata con legge 31 agosto 2022, n. 130) costituisce la premessa anche per una riforma della disciplina della fase istruttoria.

(132) Sul valore sociale della verità, vedasi ancora M. TARUFFO, *La semplice verità*, cit., 92 ss.

(133) In un processo che vede l’amministrazione finanziaria nella parte di accusatore (rispetto a comportamenti del contribuente ritenuti *contra legem*), il diritto alla verità è, *in primis*, un diritto del contribuente accusato. Per un approfondimento sul diritto del cittadino alla verità dei fatti, vedi S. RODOTÀ, *Il diritto di avere diritti*, Bari, 2012, 211 ss. Per ulteriori richiami al diritto alla verità, mi permetto rinviare al mio *Premesse valoriali e quadro costituzionale del “diritto al contraddittorio”*, cit., 888, in nota.

(134) In tal senso F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 247; l’autore, rilevando quale fine del processo amministrativo la ricerca della verità, individuava, quale caratteristica del metodo acquisitivo, la posizione di *dovere* del giudice “per il soddisfacimento di un interesse altrui”. Tuttavia, è da osservare, l’attività istruttoria del giudice è esercitata sia nell’interesse delle parti, sia “nell’interesse obbiettivo del giudizio”; cfr. F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 249, in nota. Ed è in funzione del fine di massima ricerca della verità che si può parlare di una *responsabilità* del giudice “commisurata alla sua posizione soggettiva di dovere” (*ivi*, p. 257).

(135) M. TARUFFO, *op. ult. cit.*, 121-122.

(136) Similmente F. SAITTA, *Onere della prova e poteri istruttori*, cit., 125. Osserva l’Autore, in *Il sistema probatorio del processo amministrativo*, cit., 35, che “il potere acquisitivo del giudice in materia di istruzione probatoria non avrebbe di mira il vantaggio dell’uno o dell’altro

tanto più che la disparità delle parti sul piano materiale ben può richiedere un intervento attivo del giudice nella ricostruzione dei fatti (137). Peraltro, come già posto in luce da attenta dottrina civilistica, ma anche da recente giurisprudenza di legittimità (138), l'esercizio di poteri istruttori d'ufficio non snatura i modelli dispositivi (139).

Ma anche le due parti in causa devono coadiuvare il giudice nella ricerca della verità: *in primis* la parte pubblica che non deve puntare alla vittoria processuale *ex se*, ma alla vittoria dell'obbligazione dovuta per legge (*ex art. 23 Cost.*) secondo un metodo di imparzialità (*ex art. 97 Cost.*) (140); ma anche la parte privata, perché l'interesse pubblico deve prevalere rispetto all'interesse individuale; inoltre il principio costituzionale della *parità* significa anche pari concorso al disvelamento dei fatti. Diversamente, si giocherebbe una partita in cui ogni giocatore avrebbe regole diverse e contrapposte (141).

soggetto, quanto il raggiungimento della verità”; così anche C.E. GALLO, *La prova nel processo amministrativo*, cit., 57-58. F. SAIITA (*Il sistema probatorio del processo amministrativo*, cit., 11), osserva altresì che “l'intervento del giudice nella realtà extraprocessuale sia consentito – ed anzi, reso necessario – dalla natura pubblicistica del processo amministrativo e quindi dall'indisponibilità dello scopo ad esso assegnato, per cui l'interesse ad una «giusta» decisione non potrebbe non prevalere sull'interesse delle parti”. Non vi può dunque essere, di fronte ad un giudice che rappresenta l'interesse pubblico, una “gestione privatistica” dell'accertamento della verità peraltro “non ammessa sul piano sostanziale” (così C.E. GALLO, *Istruzione nel processo amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, IX, Torino 1994, 9-10, 12).

(137) Tale profilo era già stato sottolineato da E. GUICCIARDI, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1942, 158-159, secondo il quale “al principio dell'iniziativa di parte e dell'impulso processuale di parte – conseguenza dell'autonomia individuale – fa riscontro il principio inquisitorio nell'istruzione del processo, che esprime l'esigenza secondo la quale, una volta proposta l'impugnativa di un atto amministrativo, i mezzi per accertare la sua conformità o meno all'interesse pubblico siano sottratti alla disponibilità delle parti”.

Lo stesso Consiglio di Stato, invero, prevede che il “metodo acquisitivo” trova la propria applicazione laddove esista “disuguaglianza di posizioni tra la Pubblica Amministrazione e privato” (Sez. IV, del 24 ottobre 2011, n. 5696, punto 4.3., in *Banca Dati Leggi d'Italia*).

(138) Si vedano le pronunce della Sezione tributaria della Suprema Corte n. 12383/2021 e 34393/2019 richiamate, *supra*, note 79 e 123.

(139) Così L.P. COMOGLIO, *Presentazione*, in ID., *Riforme processuali e poteri del giudice*, Torino, 1996, 2, richiamato da F. SAIITA, *Prove indispensabili e ricerca della verità materiale: dalla Cassazione indicazioni per un equilibrato dosaggio delle preclusioni in appello (a margine di Sez. un., 4 maggio 2017, n. 10790)*, in *Giustamm.it*, 2017, nota 9. Dello stesso Autore vedi *Onere della prova e poteri istruttori*, cit., 93. Circa i poteri inquisitori del giudice civile, cfr., *supra*, nota 113.

(140) Cfr., *retro*, nota 129.

(141) A tal fine dovrebbe intervenire il legislatore per stabilire le regole funzionali alla massima acquisizione di fatti rilevanti.

Pur rimanendo in capo alle parti, *protagoniste* dei fatti, l'onere di introdurre in giudizio gli stessi, il giudice deve *avere cura* dell'accertamento della verità (sempre “*nei limiti dei fatti*” da esse dedotti); anzi, dovrebbe essere proprio funzione del giudice, che si caratterizza per indipendenza e imparzialità, imporre di chiarire i fatti in contraddittorio (142), affiancando le parti nell'esercizio del loro *dovere* di chiarimento, e decidendo di volta in volta a chi spetti il medesimo (143).

La fase istruttoria del processo tributario dovrebbe caratterizzarsi, dunque, non già per una mera *sfera di libertà* del giudice nell'esercizio dei poteri (le *facoltà* dell'art. 7, D.Lgs 546/1992), bensì per una discrezionalità modellata in ragione del *fine* del processo e della *funzione* del giudice; il che comporta un *dovere* di iniziativa d'ufficio qualora ciò sia *necessario* per chiarire i fatti ed accertare la verità (144) (145); tale funzione è esercitata sia nell'interesse

(142) Contraddittorio che, per consentire l'accertamento della verità, dev'essere il più ampio possibile (F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 244). Da ciò è facile intuire che il contraddittorio, essendo strumento principe per il chiarimento dei fatti (e dunque l'accertamento della verità), ben può essere utilizzato anche prima e fuori del processo. Ma tale utilizzo dipende parimenti dal fine che si pone il procedimento.

(143) Sempre le SS.UU. 4 maggio 2017, n. 10790 (cit. *supra*, nota 113) osservano che “*il regime delle preclusioni istruttorie non è tanto coesistente al sistema da non ammettere alternative, essendo soltanto una tecnica elaborata per assicurare rispetto del contraddittorio, parità delle parti nel processo e sua ragionevole durata, tecnica che ben può essere temperata (secondo modalità pur sempre rimesse alla discrezionalità del legislatore) con il principio della ricerca della verità materiale*”.

(144) Segnala F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 250, che trattasi di attività discrezionale del giudice sia nell'*an*, sia nel *quid* necessario per adempiere un *dovere*. Trattasi peraltro, precisa l'autore, di una sfera di libertà “sempre positivamente delimitata dalla norma che esclude dal suo campo di azione i fatti non introdotti dalle parti nel processo e da quella che, come norma direttiva della sua funzione, indica lo *scopo* che egli deve perseguire nell'usarne” (corsivo nostro); scopo che è “la massima acquisizione dei fatti” da ponderare in relazione a tutti gli altri interessi secondari coinvolti. Vedi anche F. SAITTA, *op. ult. cit.*, par. 4.

C. BAFLE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 140-141, rileva che “l'istruttoria nel processo tributario è piena”, “il processo tributario è inquisitorio perché lascia al giudice il potere e il dovere di accertare la verità dei fatti dedotti”. Per un approfondimento del problema relativo ai criteri che il giudice tributario debba seguire al fine di esercitare i poteri istruttori, vedi R. SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 484 ss. Anche G. MICHELI, *L'onere della prova*, cit., 292, in nota, osservava che il giudice “ha invero il dovere di porre in essere l'attività necessaria per accertare la verità”.

(145) Il termine “*necessario*” è utilizzato dal legislatore della recente riforma (legge 130 del 31 agosto 2022) per l'introduzione della prova testimoniale scritta (vedi *supra*, nota 60); tuttavia l'esercizio del potere giudiziario al fine di ammettere la prova testimoniale non è espressamente collegato al *fine di ricerca della verità*, bensì, come si legge nel novellato

delle parti, sia “nell’interesse obiettivo del giudizio” (146), e costituisce un connotato essenziale del giusto processo (147).

L’attuale giustapposizione tra il ruolo oggi affidato alle parti e la funzione decisoria del giudice (propria del brocardo *da mihi factum, dabo tibi jus*), dovrebbe dunque essere ripensata. Doveri del giudice e doveri delle parti dovrebbero convergere al fine comune del massimo chiarimento dei fatti rilevanti, essenziale per l’accertamento della verità (148).

Anche le parti, in un modello pubblicistico, non possono attestarsi su posizioni di *piena autonomia e libertà* rispetto al fine di veridica rappresentazione dei fatti; esse debbono essere necessariamente coinvolte dal giudice nel dovere di chiarimento, per il fine (di interesse pubblico) della massima acquisizione della verità.

Ciò già inizia implicitamente ad emergere anche con l’attuale diritto vivente, poiché l’onere della prova si atteggia secondo le concrete possibilità delle parti ed è valutato dal giudice in relazione all’attività collaborativa (cfr. art. 116, comma 2, c.p.c.). Se le parti si sottraggono al dovere di chiarimento, ciò può costituire “argomento di prova”; non solo: può subentrare l’“attività sussidiaria” del giudice (149) con effetti sfavorevoli per la parte che, avendo

comma 4 dell’art. 7, “*ai fini della decisione*”. Non esiste peraltro, a nostro parere, contrasto fra le due espressioni.

(146) Così F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 249, in nota.

(147) Trattando l’argomento “verità e imparzialità”, M. TARUFFO, *op. ult. cit.*, 121, sottolinea che “l’attribuzione al giudice di adeguati poteri istruttori e il loro effettivo esercizio appaiono essere un connotato rilevante del giusto processo, in quanto strumenti *necessari* – benché accessori – per la ricerca della verità”. In termini simili, F. SAITTA, *Onere della prova e poteri istruttori*, cit., 125. Attenta dottrina rileva che l’idea di un giudice che va in soccorso di una parte per rimediare ad inerzie od omissioni, non confligge con principi generali del processo ed è in linea con l’esigenza di un processo che si concluda con una sentenza *giusta* che rispecchi il più possibile la realtà materiale (M. DE CRISTOFARO, *Nuove prove in appello, poteri istruttori officiosi e principii del giusto processo*, in *Corr. giur.*, 2002, 116 ss., 119; M. FORNACIARI, *L’attività istruttoria nel rito civile ordinario: poteri delle parti e poteri del giudice*, in *Giur. it.*, 1999, 438 ss., sottolinea che “l’idea di una partecipazione del giudice all’attività, vuoi istruttoria come di trattazione, è *tout court* incomprensibile. Esso si giustifica – e si capisce – soltanto in un’ottica completamente diversa, vale a dire quella dell’interesse dell’ordinamento alla correttezza della decisione”.

(148) È appena il caso di segnalare che, nel diritto tributario tedesco, detto fine comune è proprio anche della fase procedimentale; si rinvia sul punto a G. MOSCHETTI, *Premesse valoriali e quadro costituzionale del “diritto al contraddittorio”*, cit., 887, 893.

(149) F. BENVENUTI, *op. ult. cit.*, 253. L’autore sottolinea che tra parti e giudice non si instaura alcun rapporto giuridico in conseguenza dell’esercizio del potere istruttorio di questo, bensì solo una relazione di fatto cui corrisponde per la parte un interesse semplice.

le concrete possibilità (150), non abbia collaborato al chiarimento dei fatti. Ma anche la regola per cui il giudice tiene conto delle disponibilità probatorie, è già indice di una responsabilità comune nell'accertamento della verità (151).

È altresì da considerare che il *principio del libero convincimento del giudice*, in linea teorica, non invoca una mera libertà formale, ma libertà previa massima acquisizione delle fonti probatorie (152). Già oggi è ammessa un'attività, sia pure *sussidiaria*, del giudice tributario per la ricerca della prova che non è stata possibile alle parti, o comunque per ripianare situazioni concretamente verificatesi di disparità delle armi (153).

Tale "attività *suppletiva*", come noto, è stata esclusa, per il processo tributario sulla scorta del divieto del giudice di essere *longa manus* dell'amministrazione: si veda Corte costituzionale 29 marzo 2007, n. 109, cit.; parimenti Cass., 11 giugno, 2014, n. 13152. Evidenzia P. Russo, *op. ult. cit.*, 199) che la dottrina prevalente ammette una "funzione non autonoma, bensì soltanto *sussidiaria* dei poteri istruttori officiosi delle commissioni".

(150) Sui principi di vicinanza alla prova e di non contestazione, che possono influire sul riparto dell'onere della prova, vedi, per tutti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 639. Cass. civ., Sez. III, 11 maggio 2009, n. 10744, in *Guida al diritto*, 2009, 74 ss. ha affermato che la distribuzione dell'onere della prova deve tener conto anche del principio della riferibilità o vicinanza o disponibilità dei mezzi di prova, perché la copertura costituzionale di cui gode il diritto di agire in giudizio a tutela delle proprie posizioni giuridiche soggettive impone di non interpretare la legge in modo da renderne impossibile o troppo difficile l'esercizio. Rammentiamo che anche G.A. MICHELI, *L'onere della prova*, Padova, 1942, *passim*, nella vigenza del r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, riteneva essere il giudice a decidere, di volta in volta, a chi spettasse l'onere della prova. Osservava infatti l'illustre Autore che "il giudice può pretendere dal contribuente la prova dei fatti che egli è in grado di conoscere meglio, oppure dalla p.a. la produzione di prove, generalmente in suo possesso" (così in *L'onere della prova*, ristampa, Padova, 1966, p. 293).

Nella dottrina amministrativistica, vedi F. SAIITA, *op. ult. cit.*, 100, in nota, 109.

(151) Vedi sul punto, per tutti, G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 562 ss.

La legge di riforma n. 130/2022 ha introdotto una norma sull'onere della prova (il nuovo comma 5-bis dell'art. 7), senza tuttavia "coinvolgere" il giudice tributario nella distribuzione del medesimo, come invece nel processo amministrativo (D.Lgs 2 luglio 2010, n. 104), il cui art. 63, primo comma, prevede il potere del giudice di "*chiedere alle parti anche d'ufficio chiarimenti o documenti*". Forse un'occasione mancata per "*incentivare l'uniformità dei giudizi in materie analoghe*" come era tra gli obiettivi indicati dal citato "Comunicato congiunto" del MEF e del Ministero della giustizia del 9 agosto 2022 (vedi *retro*, nota 61).

(152) M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, cit., 7, evidenzia la stretta connessione tra la struttura della decisione giudiziaria ed i fatti da provare chiedendosi se la prima "possa o non possa, debba o non debba tendere a ricostruirli con il massimo di veridicità possibile".

(153) Vedi le recenti pronunce della Sezione tributaria della Cassazione citate alle note 79 e 123. In dottrina R. SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 488, sottolinea che "la funzione integrativa dell'istruttoria non esclude talora l'esigenza d'«integrazioni» cospicue". Cfr. inoltre P. RUSSO,

Non può essere invero dimenticato che, proprio partendo da una stretta connessione tra *esercizio dei poteri istruttori* e principio del *libero convincimento* del giudice, la nostra Corte costituzionale, nella parte finale della nota sentenza 21 gennaio 2000, n. 18 (in tema di divieto di prova testimoniale) (154), aveva individuato un'ipotesi di “*dovere*” di esercizio dei poteri istruttori. E non a caso in tale sentenza emerge il *fine* di accertamento della “veridicità” delle dichiarazioni di terzi. Dopo aver affermato (a) la “*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*” e la prevalente natura scritta e documentale del medesimo processo, (b) la discrezionalità del legislatore nella disciplina del diritto di difesa “*ai fini della formazione del convincimento del giudice*”, al punto 5 osserva quanto segue: “*il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento*” è solo indiziario (155); esse “*possono concorrere a formare il convincimento del giudice*”, ma “*non sono idonee a costituire, da sole, il fondamento della decisione*”. Il contribuente ben può, “*nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità*” di tali dichiarazioni. “*Allorché ciò avvenga – osserva la Consulta – il giudice tributario – ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi – potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs 546/1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità* (156) – *l'attività istruttoria svolta dall'ufficio*”. “*E non è dubbio – conclude il giudice delle leggi – che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere restino soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione proprio delle decisioni giurisdizionali*”.

retro, nota 121.

(154) Vedi sul punto, per tutti, P. RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario*, cit., *passim*.

(155) A. MARCHESSELLI, *Il giusto processo tributario in Italia*, cit., 805, commentando tale sentenza, si meravigliava come il giudice delle leggi, per l'utilizzo delle dichiarazioni di terzi, “non abbia posto alcun accento sul problema del difetto di contraddittorio originario”.

(156) Ritorna, come si può notare, anche nelle parole della Consulta, il nesso tra *veridicità* dei fatti e *imparzialità* del giudice. Per alcune riflessioni critiche sulla sentenza n. 18/2000 della Corte costituzionale, si veda, *inter alios*, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 209-210.

Possiamo dunque osservare che la forza stessa delle cose impone oggi, nelle scelte giurisprudenziali, regole di giudizio che, da un lato penalizzano le parti non collaborative nella ricerca della verità, dall'altro impongono, come necessarie, iniziative del giudice per un miglior esercizio del suo convincimento e per garantire le regole del giusto processo (parità e contraddittorio) (157).

Nel contempo, l'attuale formulazione dell'art. 7, D.L.vo 1992, n. 546, ancorchè aperta a sviluppi ed attuazioni in linea con tale principio costituzionale, è asfittica se disancorata da un *fine*, rendendosi così necessaria una diversa formulazione, più coerente con le finalità pubblicistiche di tale processo.

Con la recente novella della legge 130/2022 si è fatto un passo avanti significativo per garantire "giustizia tributaria"; siamo nel "*magis*", ma altresì nel "non ancora". A nostro parere è l'intero modello che deve essere pensato alla luce di un *fine* unificante, armonico con i valori costituzionali, nella cornice dello "Stato di diritto sostanziale". Individuato questo nella *ricerca della verità* cui si perviene tramite il massimo chiarimento dei fatti allegati dalle parti, non potranno non essere disciplinati il *dovere* di iniziativa del giudice ed il *dovere* collaborativo delle parti per un (indisponibile) ~~fine comune~~ di giustizia.

GIOVANNI MOSCHETTI

(157) Nel momento in cui si pone come *fine* del processo tributario la ricerca della verità, non può certo ritenersi sufficiente un'istruttoria fondata solo su documenti; nella dottrina amministrativistica è stato sottolineato che "la verità non sta soltanto nelle carte ... ma anche nella realtà che è al di fuori e spesso in contrasto con l'esito documentale" (V. SPAGNUOLO VIGORITA, *Notazioni sull'istruttoria nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1984, 16 ss., 17).