

IANUS

Diritto e Finanza



UNIVERSITÀ
DI SIENA
1240

Rivista di studi giuridici

<https://www.rivistaianus.it>



ISSN: 1974-9805

n. 23 - giugno 2021

GLI ARCHETIPI DELLA GIUSTIZIA E LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Alessandro Giovannini

GLI ARCHETIPI DELLA GIUSTIZIA E LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA[°]

Alessandro Giovannini

*Professore Ordinario di Diritto Tributario
Università degli Studi di Siena*

È dal tronco del processo civile che prese avvio, sul finire del secolo XIX, la gemmazione di un assetto speciale dedicato alle controversie fiscali. Questo calco originario continua ad influenzare i rapporti tra le due giurisdizioni, ma molti aspetti della disciplina del nostro processo mal si conformano ai singoli istituti processual-civilistici e ai principi costituzionali. Il lavoro si propone di individuare gli "archetipi" della giurisdizione e di confrontarli con la normazione speciale, così da metterne in luce i più evidenti "buchi neri", per poi ricercare percorsi in grado di colmarli. Con un duplice tentativo: offrire un'applicazione nuova al metodo dell'interpretazione secundum constitutionem e di leggere il criterio della "compatibilità" previsto dall'art. 1, d.lgs. n. 546/1992, anch'esso in termini concretamente nuovi. Finalmente, di esporre le ragioni che possono convincere a mantenere viva la giurisdizione speciale, la cui normazione, in ogni caso, esige di essere riscritta e organizzata in un codice di diritto processuale tributario.

The special structure of tax jurisdiction took off from the model of civil trial towards the end of the nineteenth century. This original cast still has a strong influence on the relationships between the two jurisdictions, but in many aspects the discipline of our process doesn't fit to civil-procedure rules and constitutional principles. This work is aimed to identify the "archetypes" of jurisdiction and to compare them with the specific rules, in order to point out the most evident "black holes" and to seek an appropriate way to fill them. With a double attempt: to suggest a new application of the method of interpretation secundum Constitutionem and to provide a new reading of "compatibility" criterion (art. 1, Legislative Decree no. 546/1992). Finally, to explain the reasons why it is still preferable to keep alive the special jurisdiction, whose rules, in any case, require to be renewed and organized in a tax procedural code.

Sommario

1. Introduzione e delimitazione dell'indagine: giustizia civile, giustizia tributaria e il loro doppio legame
2. Il raccordo tra giustizia tributaria e giustizia tout court. Gli archetipi trascendenti il processo civile
3. L'archetipo dell'indipendenza, terzietà e imparzialità dell'organo giudicante: il "buco nero" del giudice tributario onorario
4. L'archetipo della ragionevole durata del processo: il "buco nero" creato dalla Corte di giustizia e il riconoscimento del principio da parte della legislazione domestica
5. L'archetipo del diritto alle prove e alla loro valutazione: il "buco nero" della fase istruttoria
6. L'archetipo del diritto alla difesa: il "buco nero" della difesa tecnica qualificata
7. Gli archetipi della parità processuale delle parti e della pienezza del diritto alla difesa. Il "buco nero" del divieto della prova testimoniale: lo "stato dell'arte"

[°] Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

8. Intermezzo: dal divieto di prova testimoniale come antinomia sistematica ad una nuova lettura del criterio della "compatibilità" del codice di procedura civile con la legge processuale tributaria
9. Conclusione su interpretazione adeguatrice e ammissibilità della prova testimoniale scritta
10. L'archetipo della legittimazione all'impugnazione dei terzi pregiudicati della sentenza definitiva: il "buco nero" dell'opposizione di terzo ordinaria e una lettura costituzionalmente orientata per colmare il vuoto normativo
11. Conclusioni: la giurisdizione speciale e le ragioni del suo mantenimento

1. Introduzione e delimitazione dell'indagine: giustizia civile, giustizia tributaria e il loro doppio legame

Il legame tra giustizia civile e giustizia tributaria è indiscutibile. È dal tronco del processo ordinario di cognizione che prese avvio, sul finire del secolo XIX, la gemmazione di un assetto normativo speciale dedicato alle controversie in materia fiscale prive di tutela giurisdizionale secondo le previsioni della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E.

Sebbene inizialmente rimasero in vigore le attribuzioni contenziose dei preesistenti "corpi o collegi" (art. 12, all. E, appena richiamato), nel volgere di pochi anni si giunse alla creazione di nuovi organismi deputati alla risoluzione non giurisdizionale di quelle controversie: le commissioni amministrative mandamentali, le commissioni provinciali e la commissione centrale. Esse furono istituite dalle prime leggi sull'imposta di ricchezza mobile e poi vennero disciplinate compiutamente dal r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari, e dal r.d. 8 luglio 1937, n. 1516, sulla costituzione delle commissioni amministrative per le imposte dirette e indirette sugli affari, leggi che provvidero, tra l'altro, a mutare l'originaria denominazione delle commissioni e ad ampliarne la competenza¹.

Questo calco originario, che resistette anche all'istituzione della quarta sezione del Consiglio di Stato ad opera della legge 31 marzo 1889, n. 5992, continua ancora oggi ad influenzare, in qualche modo, i rapporti tra le due giurisdizioni. La normazione sul processo tributario, racchiusa nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, pur modellandosi largamente su quella del processo ordinario di cognizione e conformandosi all'art. 360 del codice di procedura civile per il terzo grado di giudizio, continua a risentire - almeno per alcuni aspetti - della natura spuria che fin dall'inizio contraddistinse le commissioni e le loro funzioni.

È innegabile, tuttavia, lo stretto rapporto che ormai segna i due processi, a petto di una non più discussa natura giurisdizionale delle commissioni medesime.

L'attuale relazione è frutto di un doppio laccio: quello espressamente disposto dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546, per il quale «i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e

¹ La storia è molto più complessa e la scheletrica descrizione che ho tentato di condensare in queste poche righe è incompleta e come tale imperfetta. Cfr., per una ricostruzione articolata e ragionata, TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 1 ss.; ID., *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Rass. trib.*, 2016, 17 ss.

con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile»; e quello, secondo me assai più penetrante, che discende dalle connotazioni di alcuni istituti di diritto processuale civile, trascendenti l'ambito specifico della giurisdizione ordinaria e traduzione concreta di norme costituzionali e di diritto internazionale.

Si deve dire che, nonostante questo fitto intreccio, molti aspetti della disciplina del nostro processo, però, mal si conformano a singoli istituti che albergano nel codice e ai princìpi che discendono da quelle fonti primarie, alla cui luce devono essere valutati, appunto, quegli istituti.

Queste fratture rischiano di determinare menomazioni rilevanti alla giustizia tributaria, non solo facendola percepire come di serie minore - una giustizia, per così dire, di serie "B" - ma anche alimentando dubbi di legittimità.

Non dico che disciplina processual-civilistica e disciplina processual-tributaria debbano essere l'una copia dell'altra e che tutte le diversità legislative siano per sé stesse contrastanti coi princìpi. Anzi, il mantenimento del processo tributario come espressione di una giurisdizione speciale, separata ed autonoma da quella ordinaria, in tanto ha motivo di resistere al vento della storia in quanto sia possibile cogliere in essa tratti di effettiva specialità, anche normativa.

Tornerò in chiusura su questo discorso. Quello che per ora voglio mettere in evidenza è che, se lo strappo coinvolge i princìpi, la specialità non può essere portata, di per sé, a giustificazione di quello strappo, né può costituire pretesto per amputazioni normative, sia che incidano sulla funzione, sia che attengano ai diritti processuali delle parti.

Muovendo da queste premesse, il lavoro si propone di individuare, proprio, i princìpi che Costituzione e codice dispongono a presidio della giurisdizione e del processo, per poi confrontarli con la legislazione speciale ed evidenziare i più evidenti "buchi neri" che la contrappuntano. Di ricercare, successivamente, percorsi in grado di colmare questi vuoti, nel doppio tentativo di offrire un'applicazione "nuova" al metodo dell'interpretazione *secundum constitutionem* e di leggere il criterio della "compatibilità" tra normazione tributaria e quella civile, previsto dal già ricordato art. 1 del d. lgs. n. 546, anch'esso in termini concretamente nuovi. Finalmente, di esporre le ragioni che convincono a mantenere viva la giurisdizione speciale, la cui legislazione, in ogni caso, esige di essere riscritta seguendo le mutate istanze ordinamentali e organizzata in un codice di diritto processuale tributario.

2. Il raccordo tra giustizia tributaria e giustizia tout court: gli archetipi trascendenti il processo civile

Il processo tributario è regolato, in via primaria, dalle norme del d.lgs. n. 546 e, in seconda battuta o in via sussidiaria, da quelle del codice di procedura civile, in forza del rinvio compiuto dal più volte ricordato art. 1².

La legge processuale tributaria, poi, contiene norme espresse di rinvio a specifiche disposizioni del codice e previsioni che, derogando al rinvio generico, ne escludono l'applicazione di altre. Il rinvio al codice di procedura civile, siccome formulato in termini generali, impedisce di ritenere che il sistema del nostro processo sia dotato di vera e propria autonomia: l'art. 1, come norma di rinvio formale, è sostanzialmente "in bianco" e dunque determina, con il limite, pure importante, della "compatibilità" dettato dallo stesso art. 1, il potenziale ingresso di tutto il sistema processual-civilistico in quello processual-tributario³.

I punti di contatto tra il nostro processo e il processo civile, però, non trovano la loro fonte soltanto nell'art. 1. Per riprendere la remota intuizione di Carnelutti⁴, fecondamente elaborata da Allorio⁵ e poi da Fazzalari⁶, il legame tra i vari processi - o tra le varie giustizie, seppure questi concetti non esprimano esattamente la stessa cosa⁷ - si regge sulla forza dei principi, i quali, pur trovando la loro collocazione "fisica" nel codice di procedura, appartengono al processo civile negli stessi termini e allo stesso modo con cui appartengono, a mo' di archetipi, ad ogni altro ramo dell'ordinamento processuale⁸. Anche a quello tributario, dunque, sempreché si abbia la volontà di farlo sedere a pieno titolo nel "salotto buono" dei processi giurisdizionali.

Ebbene, se alcuni di questi modelli o di questi principi possono essere qualificati alla stregua di archetipi del processo - giacché scolpiscono, anche per la loro storicizzazione, l'idea stessa di giurisdizione e quella speculare di giustizia

² L'art. 39 del d.P.R. n. 636 del 1972, in precedenza, non richiamava genericamente il codice di procedura civile, ma solo il libro primo "con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97 e dell'art. 128".

³ Cfr. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 18 ss.

⁴ Cfr. CARNELUTTI, *Studi di diritto processuale*, Padova, 1939, 259 ss.

⁵ Cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, ed. 1962., 45 ss. e nota 41.

⁶ Cfr. FAZZALARI, *Istituzioni di diritto processuale*, Padova, ed. 1996, 71 ss.

⁷ Lo chiarisce bene ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 8 e poi 11 ss.

⁸ È da sottolineare che l'art. 50 del codice del processo amministrativo, con una formulazione a mio parere più avveduta, anche dal punto di vista teorico generale, rispetto al nostro art. 1, richiama bensì le disposizioni del codice di procedura civile «per quanto non espressamente previsto dal presente codice» ed «in quanto compatibili», ma richiama anche e al contempo «i principi generali» che nel codice di rito comune trovano cittadinanza.

- ritengo che non sia azzardato configurarli come elementi costitutivi del prisma giustiziale *tout court*: incarnazione, appunto, della storia, ma anche traduzione in norme ordinarie di superiori principi, che risiedono, come tali, nella nostra Costituzione e nel diritto internazionale, ad iniziare dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Modelli o principi, pertanto, in grado di orientare anche la lettura dell'art. 1 e dei vincoli che esso dispone per l'integrazione del sistema tributario col sistema di diritto comune⁹.

Quali, allora, gli archetipi ai quali riferirsi e ai quali tentare di ancorare anche il processo tributario? Nel tempo, con alterne vicende, il diritto ne ha cristallizzati molti¹⁰, tutti funzionali, se ben si riflette, alla realizzazione di un'unica, ancestrale funzione: rendere giustizia nel caso concreto¹¹.

Oggi gli archetipi più rilevanti coi quali confrontarsi si possono compendiare in questi: indipendenza, terzietà e imparzialità dell'organo giudicante; ragionevole durata del processo; diritto alla prova e alla sua valutazione; diritto alla difesa e alla difesa tecnica qualificata; diritto alla pienezza della tutela e alla parità delle parti, e finalmente, legittimazione dei soggetti terzi ad impugnare la sentenza definitiva, se da questa pregiudicati.

Come ho detto, questi archetipi trovano riscontro, prima ed oltre che nel codice di rito e prima ed oltre che nella legge sull'ordinamento giudiziario e in altre leggi sulla giustizia civile, nei principi scolpiti negli artt. 24, 101, 102, 104, 108 e 113 della Costituzione, nei primi due commi dell'art. 111 della stessa Carta¹², e nell'art. 6 della Convenzione europea appena richiamata.

3. L'archetipo dell'indipendenza, terzietà e imparzialità dell'organo giudicante: il "buco nero" del giudice tributario onorario

Il primo degli archetipi, come si è adesso indicato, attiene ad indipendenza, terzietà e imparzialità dell'organo giudicante. Nel sistema processuale

⁹ Riprenderò questo discorso, per dare conto di una possibile lettura adeguatrice dell'art. 1, nel successivo § 8.

¹⁰ Per una visione storica, di grande efficacia descrittiva, cfr. CAMPITELLI, *Processo civile (diritto intermedio)*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 79 ss.; PICARDI, *Processo civile (diritto moderno)*, ivi, 101 ss.

¹¹ Cfr. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2013, 193 ss.

¹² Previsioni, queste, intese come "riassuntive" delle precedenti. Cfr. Corte Costituzionale sent. 27 febbraio 2009, n. 56, in *DeJure*.

tributario, l'assenza di un giudice professionale togato rende dubbio il rispetto effettivo di queste connotazioni fondanti la giurisdizione¹³.

Il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, infatti, conferma la tradizione dalle radici antiche del giudice tributario come esclusivamente onorario. Riprendendo quanto osservato all'inizio, ricordo di passata che questa disciplina continua a riprodurre, nel nocciolo, il modello ottocentesco di giustizia fiscale, articolata, fino al 1972, su una doppia scala di tutela: innanzi alle commissioni tributarie, configurate come organi di "giustizia nell'amministrazione", e, solo in seconda battuta, previo pagamento del dovuto (*solve et repete*) e limitatamente ad alcune controversie, davanti al giudice ordinario. Modello che si legava, per un verso, all'assenza in seno allo Statuto Albertino di una previsione per la quale le situazioni giuridiche dei privati dovevano necessariamente fruire di tutela giurisdizionale; per altro verso, all'idea di accertamenti e di liti che, nella maggioranza dei casi, non esigevano cognizioni giuridiche, risolvendosi in valutazioni estimative o in altre verifiche dalla forte connotazione tecnica; per un altro verso ancora, alla concezione dell'interesse fiscale dello Stato come interesse primario, collocato in posizione superiore rispetto ai diritti del contribuente; e, finalmente, all'idea di un'imposizione collegata a ricchezze domestiche e statiche, di facile verifica e ricostruzione e dunque non bisognose di accertamenti contenziosi particolarmente incisivi.

Queste motivazioni, col passare del tempo, hanno perduto di pregio e oggi non calzano più né alla realtà economica, né a quella normativa. Vi è anzitutto da ricordare come l'art. 113 della Costituzione qualifichi la tutela giurisdizionale delle situazioni giuridiche dei privati come necessaria e che, anche per questo motivo, la configurazione originaria del procedimento davanti alle commissioni alla stregua di contenzioso giustiziale amministrativo ha ormai avuto definitiva sepoltura. La natura delle commissioni come organi giurisdizionali è, almeno formalmente, fuori discussione da oltre quarant'anni¹⁴. Ma le motivazioni che prima ho richiamato non calzano più

¹³ Su questo tema è intervenuta di recente anche la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria istituita il 14 aprile 2021 con decreto del Ministro della Giustizia e del Ministro dell'Economia e delle finanze, licenziando una approfondita Relazione sulle proposte di riforma strutturale della giustizia tributaria. La Relazione, resa nota il 30 giugno 2021 e consultabile sul sito www.fiscooggi.it, si sofferma tra l'altro proprio sull'insufficiente livello di specializzazione dei giudici tributari e sulla diffusa percezione della loro imperfetta indipendenza. V., al riguardo, MARCHESELLI, *Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria*, in *Giustiziainsieme.it*, 12 luglio 2021.

¹⁴ La Corte costituzionale, dopo due ordinanze del 1969 (6 febbraio 1969, n. 6, e 10 febbraio 1969, n. 10, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, II, 105 ss., con nota di GRANELLI, *Sulla natura*

anche per altri motivi. Il radicale mutamento delle forme di produzione delle ricchezze, oggi nomadi e dal respiro internazionale, e la complessità crescente delle cause nella loro architettura probatoria e giuridica, dimostrano come l'attuale ordinamento della magistratura tributaria debba essere di forza rivisitato.

Quali i difetti più salienti dell'attuale assetto, almeno sotto il profilo della legittimità? Anzitutto, stando alla disciplina del d.lgs. n. 545, tra giudici e una delle parti processuali, ossia l'amministrazione finanziaria, vi è un legame a fil doppio, considerato che i più rilevanti poteri relativi a reclutamento, nomina e gestione del rapporto sono conferiti al Ministro dell'economia e delle finanze¹⁵.

Questo complesso di vincoli ed in specie quelli in grado di condizionare, anche solo potenzialmente, lo svolgimento della funzione¹⁶, si pone in

giuridica delle commissioni tributarie) nelle quali configurò le commissioni disciplinate dal r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, e dal r.d.l. 8 luglio 1937, n. 1516, come organi di giustizia nell'amministrazione, cambiò radicalmente opinione, per affermare, nella sentenza del 27 dicembre 1974, n. 287 (in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, 34 ss.) il loro carattere giurisdizionale. La Corte, anche dopo la riforma del 1992, ha sbrigativamente evitato qualsiasi approfondita valutazione sulla effettività della giurisdizione delle commissioni. Si veda ord. 23 aprile 1998, n. 144, in *Rass. trib.*, 1998, 798. Sugli aspetti richiamati, ampiamente e per tutti, RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 756 ss., e prima *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 1 ss.; TESAURO, *Introduzione, Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1998.

¹⁵ I membri delle Commissioni sono nominati dal Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, il quale stabilisce, con decreto, termine e modalità per le comunicazioni di disponibilità degli incarichi da ricoprire, nonché le esclusioni per mancanza di requisiti. Il Ministro istituisce anche le singole Commissioni e adegua il loro numero e il numero delle sezioni di ogni commissione al flusso medio dei processi; determina il trattamento economico dei giudici e, su proposta del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, applica ad essi le sanzioni disciplinari; propone al Presidente della Repubblica la costituzione e l'eventuale scioglimento del Consiglio di presidenza. Su questi temi, cfr. da ultimo RAGUCCI, *Sulla necessità di una riforma della giustizia tributaria che assicuri la indipendenza e la professionalità dei giudici*, in *Neotera*, 2018, 30 ss.; BUCCICO-LETIZIA, *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà e imparzialità del giudice*, in *Giur. imp.*, 2019, 264 ss.

¹⁶ La Corte costituzionale, invero, ha ritenuto che non sia tanto la modalità della nomina a porsi in contrasto con il principio di indipendenza, quanto le regole che governano lo svolgimento della funzione. Sulla nomina di un quarto dei consiglieri di Stato da parte del Governo, si veda Corte cost., 19 dicembre 1973, n. 516, in *cortecostituzionale.it*. Nella sentenza 24 novembre 1982, n. 196, in *Rass. trib.*, 1982, II, 305, ha inoltre chiarito che «la giurisprudenza di questa Corte, nelle numerose occasioni nelle quali ha avuto modo di occuparsi della indipendenza dei giudici speciali, ha affermato che la indipendenza stessa va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione che non in quelli concernenti la nomina dei membri e che per aversi la indipendenza dell'organo occorre che questo sia immune da vincoli i quali

contrasto col connotato dell'indipendenza, preteso dal secondo comma dell'art. 108 Cost. anche per gli organi delle giurisdizioni speciali¹⁷.

Vi è un altro profilo, poi, che fa vacillare le fondamenta dell'attuale assetto: il fatto che i giudici siano istituzionalmente selezionati senza concorso pubblico per esami e siano privi, sempre istituzionalmente, di professionalità (art. 11, comma 1, d.lgs. n. 545 del 1992).

So bene che anche in altre giurisdizioni è prevista la figura del giudice onorario e che questa figura è espressamente disciplinata dal r.d. 30 gennaio 1941, n. 12, sull'ordinamento giudiziario. L'osservazione, però, sarebbe ingannevole giacché nella giurisdizione tributaria esso può essere ed anzi è *soltanto* onorario, mentre nelle altre giurisdizioni può essere *anche* onorario¹⁸. Ora, se si intende ragionare col metro dei principi giuridici e non con intendimenti corporativistici, questi rilievi conducono, dritti dritti, a dubitare non soltanto della professionalità e qualità tecnica della giustizia resa in concreto, ma anche e preliminarmente dell'indipendenza dell'organo in quanto tale, che rimane strutturalmente sganciato da reclutamento e nomine concorsuali.

Un vero e proprio relitto storico, insomma. E tale rimane anche se i più recenti interventi legislativi (legge 15 luglio, 2011, n. 111) hanno cercato, surrettiziamente, di porre rimedio a questa grave anomalia, introducendo, nell'organico della magistratura tributaria, magistrati togati appartenenti ad altri ordini giurisdizionali, ma sempre come giudici onorari ed a tempo parziale, sulla cui preparazione specifica, poi, è almeno lecito dubitare¹⁹.

comportino una soggezione formale o sostanziale da altri, che vi sia inamovibilità e possibilità di sottrarsi alle risultanze emergenti dagli atti di ufficio della stessa Amministrazione». In dottrina, si vedano CARINCI, *Giudici professionisti e ben pagati contro le tentazioni*, in *Dir. prat. trib. trib.*, 2016, 1178 ss.; MARONGIU-MARCHESELLI, *Per una giustizia tributaria forte, indipendente, giusta ed efficiente*, in *Corr. trib.*, 2016, 1559 ss.

¹⁷ Cfr. MARCHESELLI, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 387 ss.

¹⁸ Lo ha scritto lucidamente TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 7 ss. Su questi aspetti, cfr. anche TESAURO, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2013, 383 ss.

¹⁹ Da questo punto di vista le norme su incompatibilità e "reclutamento" dei giudici tributari introdotte dal d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio, 2011, n. 111, pur dimostrando il proposito di affrontare, in qualche modo, questi ancestrali problemi, non riescono concretamente a superarli, costituendo, stringi stringi, solo dei pannicelli caldi, che, proprio come i dolcetti toscani di acqua e farina, non hanno reale sostanza risolutoria.

4. L'archetipo della ragionevole durata del processo: il "buco nero" creato dalla Corte di giustizia e il riconoscimento del principio da parte della legislazione domestica

La ragionevole durata non compare come principio espresso in una specifica disposizione del codice di rito comune, ma in esso sono molte le norme che ne denunciano l'esistenza come immanente all'ordinamento e la Corte di Cassazione, per questo motivo, lo ha individuato come sotteso a numerosi istituti.

La sua collocazione esplicita - si sa - è in Costituzione (art. 111) e, ancor prima, nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo (art. 6), alla cui luce - sebbene come norma interposta - devono essere lette tutte le disposizioni di fonte ordinaria che in qualche modo vi si riferiscono.

La Corte europea ha ritenuto che la disposizione della Convenzione non sia applicabile al giudizio tributario per ciò che concerne la ragionevole durata. E ciò perché ha ritenuto di non annoverare il rapporto d'imposta tra le fonti di "*droit et obligations de caractère civil*"²⁰. La Corte di Cassazione, dal canto suo, proprio in ragione di queste decisioni, ha prevalentemente negato il diritto al risarcimento del danno secondo la disciplina della legge 24 marzo 2001, n. 89 (c.d. legge Pinto), pur in presenza di patenti violazioni della durata ragionevole dei processi²¹. Occorre però dire che, in tempi recenti, la stessa Corte ha assunto una posizione di maggiore apertura, riconoscendo in taluni, limitati casi il diritto al risarcimento a tale stregua titolato ²².

²⁰ Si vedano sent. *Grande Chambre*, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, requête n. 44759, e sent. *Grande Chambre*, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandie*, requête n. 73053.

²¹ Questa impostazione è espressa chiaramente nella sent. 27 febbraio 2009, n. 56, in *DeJure*. La Corte di Cassazione, richiamandosi all'impostazione dei giudici europei, ha ritenuto configurabile il diritto all'equa riparazione soltanto «con riferimento a controversie del giudice tributario che siano riferibili alla 'materia civile» (in quanto riguardanti pretese del contribuente che non investano la determinazione del tributo ma solo aspetti consequenziali come nel caso del giudizio di ottemperanza ad un giudicato tributario *ex art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992* o in quello del giudizio vertente sull'individuazione del soggetto di un credito di imposta non contestato nella sua esistenza) o alla «materia penale», da intendersi come comprensiva anche delle controversie relative all'applicazione di sanzioni tributarie, ove queste siano commutabili in misure detentive ovvero siano, per la loro gravità, assimilabili sul piano dell'afflittività ad una sanzione penale, prescindendo dalla soglia di imposta evasa e dalla sussistenza o meno della rilevanza anche penale dei fatti per i quali si controverte nel giudizio tributario" (sentt. 11 giugno 2007, n. 13657, in *DeJure*, e 15 luglio 2008, n. 19367, *ivi*).

²² Cass., 24 settembre 2012, n. 16212, in *Fisconline*, per la quale: "non può affermarsi in assoluto che tutte le controversie portate all'attenzione del giudice tributario rimangano estranee alla possibile applicazione della tutela di cui alla legge n. 89 del 2001, in quanto potrebbero rientrarvi le richieste di rimborso di somme, rifluenti nell'area delle obbligazioni privatistiche, o anche le pretese tributarie dell'amministrazione qualora siano connesse a sanzioni, che in

La qualificazione compiuta dalla Corte europea del rapporto d'imposta e delle connesse situazioni giuridiche soggettive è assai discutibile e la loro esclusione dalle garanzie convenzionali è già stata sottoposta a serrata e convincente critica dalla migliore dottrina²³.

Nonostante questa chiusura, io credo che, se interpretato in chiave nuova, sia proprio l'art. 6 a poter ancora assolvere la funzione di vera e propria norma grimaldello, con la quale iniziare ad accorciare le distanze tra giustizia tributaria e giustizia *tout court*.

Mi convincono della praticabilità di questa strada due ordini di motivi. Anzitutto, la Corte europea ha giudicato applicabili le garanzie di quella disposizione alle sanzioni tributarie, ritenendo di poter qualificare quelle amministrative (dalla Corte chiamate "maggiorazioni fiscali" in ossequio a denominazioni di alcuni ordinamenti nazionali) come sanzioni con struttura e finalità penalistiche e per questo riconducibili nell'ambito della Convenzione²⁴. Ma la Corte, in realtà, è andata oltre perché ha implicitamente affermato che, rispetto alle violazioni in tal modo sanzionate, limitazioni alla prova potrebbero alterare, in concreto, le regole del giusto processo, qualora gli accertamenti degli «elementi di fatto e di diritto relativi al caso» non siano «risolti in modo adeguato sulla base delle osservazioni scritte delle parti»²⁵. I

questo caso sono suscettibili di rientrare nella seconda parte del paragrafo 1 dell'art. 6 della Convenzione". In argomento, cfr. GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, 2011, 271 ss.

²³ Cfr. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 12 ss., le cui osservazioni sono state ampiamente riprese in un pregevole documento curato dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, *La Corte del "giusto processo", riflessioni su interventi nomofilattici, impatto sul sistema processuale, questioni aperte e reazioni del pensiero giuridico*, anno 2010, Roma, 2011. Ulteriori, fondamentali indicazioni in GALLO, *Quale modello processuale per il processo tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 11 ss.; RUSSO, *Il giusto processo tributario*, *ivi*, 2004, 11 ss.; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, specie 299 ss.; PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007, 675 ss.; GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, loc. già cit.

²⁴ A parere della Corte europea, per la verità, rientrano nella sfera applicativa convenzionale le situazioni giuridiche collegate ai rimborsi, se il fondamento della pretesa di rimborso non ha natura fiscale, nonché quelle connesse a verifiche fiscali, ad agevolazioni e a diritti di prelazione dell'Amministrazione. Queste, per così dire, eccezioni, sono state recentemente messe in evidenza da DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, I, 206 ss., che fa giustamente osservare come siano queste le vere "aperture" sulle quali lavorare e riflettere, anche in considerazione del fatto che la Corte, in tema di regolarità delle ispezioni domiciliari e dei sequestri fiscali previsti dalla legislazione francese, ha affermato drasticamente che "il carattere civile di questo diritto è manifesto" (sent. 21 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*).

²⁵ Si veda *Grande Chambre*, sent. 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, già cit.

Giudici di Strasburgo, in sostanza, pur dichiarando ugualmente non applicabile l'art. 6 al caso di specie, lo hanno fatto solo perché le difese delle parti si potevano ritenere sufficienti alla ricognizione degli eventi, lasciando intendere che, in caso contrario, le preclusioni probatorie lamentate nel giudizio *a quo* avrebbero potuto aprire il varco all'illegittimità convenzionale. Il divieto di prova testimoniale, previsto dall'art. 7 della nostra legge processuale, potrebbe, dunque, favorire la rilettura dell'art. 6 della convenzione rispetto al nostro processo. Proprio quello - mi pare - che ha iniziato timidamente a compiere la Corte di Cassazione nella sentenza n. 16212 del 2012, prima ricordata.

D'altra parte, e questo è il secondo motivo, vi è un dato di diritto positivo domestico che avvalorata la tesi sostenuta. Tenendo in non cale l'orientamento della Corte europea e della nostra Corte di Cassazione, il legislatore italiano ha richiamato espressamente la norma della Convenzione per giustificare le previsioni sulla chiusura delle controversie fiscali pendenti davanti alla Commissione tributaria centrale e alla Corte di Cassazione, col pagamento "a stralcio", solo per quest'ultime liti, del cinque per cento del valore della causa (art. 3, comma 2-*bis*, legge 22 maggio 2010, n. 73).

La disposizione afferma che la definizione opera al fine di «contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti ai sensi della Convenzione europea [...] sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della predetta Convenzione», sempreché l'istante rinunci «ad ogni eventuale pretesa di riparazione ai sensi della legge 24 marzo 2001, n. 89» (c.d. legge Pinto).

Ora, siccome non si può credere che il legislatore non fosse a conoscenza delle decisioni della Corte di Strasburgo e sarebbe malizioso immaginare che il riferimento all'art. 6 sia soltanto una "foglia di fico", compiuto per ammantare la norma agevolativa di legittimità "superprimaria", così da schermarla anticipatamente da critiche costituzionali, da quel riferimento è giocoforza inferire la volontà di equiparare il processo tributario a tutti gli altri processi aventi ad oggetto diritti soggettivi o interessi legittimi, per i quali l'applicazione dei principi convenzionali è pacifica.

Di qui una conseguenza immediata: poiché, come detto, è la legge interna a presupporre l'applicazione al processo speciale delle garanzie della Convenzione, diventa ormai difficile, se non impossibile, frenare ulteriori conseguenze che discendono da questa apertura, ad iniziare, per l'appunto, dalla risarcibilità del danno per la durata irragionevole delle liti.

5. L'archetipo del diritto alle prove e alla loro valutazione: il "buco nero" della fase istruttoria

Uno dei principi che la storia ci ha consegnato riguarda il diritto alla prova e alla sua valutazione da parte del giudice. Si tratta di un diritto dalla faccia composita: sul terreno delle prove, come in un gioco a specchi, si confrontano dialetticamente i poteri delle parti tra di loro e rispetto al giudice, e i poteri propri del giudice, sia in punto dispositivo, sia in punto valutativo. Diritto alla difesa ed esercizio della funzione giurisdizionale, dunque, corrono paralleli fino a saldarsi in funzione della ricerca della verità processuale.

Ebbene, se analizzato in questa prospettiva, si può dubitare che il sistema tributario assicuri pienezza di tutela. Nel nostro processo il segmento dell'attività processuale ora tratteggiato è monco, non essendo prevista una fase istruttoria di studio e ponderazione delle prove in senso tecnico²⁶. L'art. 7 del d.lgs. n. 546, a differenza dell'art. 168-*bis*) del codice di procedura civile, infatti, non la disciplina come autonoma.

Questa peculiarità discende, in larga parte ed ancora una volta, dalle origini delle commissioni e dalla concezione che esse costituissero un prolungamento, sebbene in sede contenziosa, dell'attività di amministrazione attiva²⁷. Ed è sopravvissuta fino ad oggi, probabilmente, nell'intento di preservare il nostro rito dalle pastoie tipiche dell'istruttoria del processo di cognizione e per scoraggiare il carattere inquisitorio dell'attività giudiziale.

Mi domando se queste ragioni siano ancora attuali. Non lo sono - già si è messo in evidenza - quelle collegate alla connotazione amministrativa della giustizia resa in contenzioso, ma non lo sono neppure quelle che traevano forza dall'esigenza di non prolungare oltre ragionevolezza i tempi processuali. La drastica riduzione delle cause per la sempre maggiore diffusione di riti preventivi - accertamento con adesione, reclamo e mediazione - dovrebbe determinare una revisione critica di quelle giustificazioni e persuadere dell'opportunità di una riforma che, almeno per le liti superiori ad un determinato valore e su materie di particolare complessità, introduca una fase endoprocedimentale autonoma, strettamente confinata quanto ai poteri

²⁶ Sul carattere inquisitorio o dispositivo del nostro processo, che qui si pone sullo sfondo del ragionamento, cfr. TESAURO, *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, II, 203 ss.; ID., *Ancora sui poteri istruttori delle commissioni tributarie*, ivi, 1988, II, 14 e, più di recente, ID., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, 1037.

²⁷ Elemento storico comune, questo, del resto, al processo tributario e al processo amministrativo, come ricorda RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2013, 357 ss., specie 358 e poi 376 e 377.

giudiziali di acquisizione o di ricerca delle prove, ma pur sempre funzionale a rendere matura la causa per la decisione finale, sulla falsariga dell'art. 187 del codice di procedura civile.

6. L'archetipo del diritto alla difesa: il "buco nero" della difesa tecnica qualificata

Quanto detto fin qui si lega naturalmente al principio del diritto alla difesa tecnica qualificata.

Per entrambe le parti del processo tributario questo principio non si può ritenere pienamente rispettato.

Se quella privata può farsi assistere da difensori scelti in categorie prive di competenza giuridica ed in specie processuale, la parte pubblica, in primo grado, sta sempre in giudizio senza assistenza tecnica istituzionale, essendo obbligata a farsi difendere dall'Avvocatura dello Stato solo innanzi alle supreme giurisdizioni ed essendo semplicemente facoltizzata in grado d'appello.

Le previsioni sull'assistenza di parte privata e di parte pubblica esigono un ammodernamento, per me ineludibile. Quelle sulle limitazioni all'intervento dell'Avvocatura devono essere ripensate nel contesto più ampio di riforma dell'assetto ordinamentale delle commissioni e della graduazione delle cause sulla base del loro valore e della materia in lite, prevedendone sempre la presenza per quelle di maggiore rilievo.

Per quanto riguarda la difesa di parte privata, ritengo che specializzazioni tecniche diverse da quelle giuridiche debbano entrare nel processo nella forma di consulenze tecniche - di parte o d'ufficio - come avviene in tutti gli altri processi, compreso quello amministrativo, anch'esso dalla forte connotazione specialistica²⁸. Di conseguenza, la difesa, nella forma prevista dall'art. 12 del d.lgs. n. 546, dovrebbe essere riservata ai soli iscritti all'ordine degli avvocati, come accade, pure per questo aspetto, in tutti i processi diversi dal nostro.

Sono consapevole che la Corte costituzionale, con ordinanza 3 giugno 1998, n. 210²⁹, ha dichiarato infondata la questione di legittimità dell'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 546, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui non riserva in via esclusiva agli avvocati l'assistenza tecnica, ritenendo che la norma «non comprime in alcun modo il diritto di difesa della parte, alla quale è attribuita la facoltà di avvalersi, oltre che dell'assistenza degli avvocati, anche di

²⁸ Cfr. BOVE, *Il sapere tecnico nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2011, 1431 ss.

²⁹ In *Fisco*, 1998, 10008.

quella di soggetti aventi diversa qualificazione professionale»³⁰.

Tesi radicalmente opposta, però, venne espressa dai giudici di palazzo della Consulta nella sentenza 20 ottobre 1983, n. 320. In questa pronuncia dichiararono illegittimo l'art. 53 del r.d. 9 settembre 1941, n. 1022, recante l'ordinamento giudiziario militare di pace, per contrasto con l'art. 24, comma 2, Cost., nella parte in cui ammetteva alla difesa gli ufficiali in servizio. Per la Corte, infatti, la qualifica di ufficiale delle Forze armate non presupponeva una preparazione giuridica né generale, né particolare, relativamente, cioè, al diritto penale sostanziale e processuale, tale da legittimarne l'assistenza tecnica³¹.

Ora, se si ragiona senza venature ideologiche e lontani da interessi precostituiti, si deve riconoscere che le categorie professionali ammesse al patrocinio innanzi alle commissioni, diverse da quella degli avvocati, difettano "istituzionalmente" sia di preparazione processuale, sia di conoscenza "piena" del diritto, in seno al quale il diritto tributario è "parte del tutto" e "parte" che, con il "tutto", ha intrecci inscindibili: dal diritto civile, al diritto amministrativo, dal diritto penale ai diritti processuali, dal diritto commerciale al diritto comunitario e internazionale.

Sostenere, nella situazione data, la menomazione del principio di effettività del contraddittorio, dunque, non può essere additata come una bizzarria dei dotti. Sostenere il contrario, invece, risponde solo ad un'esigenza corporativa.

7. Gli archetipi della parità processuale delle parti e della pienezza del diritto alla difesa. Il "buco nero" del divieto della prova testimoniale: lo "stato dell'arte"

Altra connotazione tipica della giustizia è la parità processuale delle parti in lite; e altro archetipo, a questo speculare, è quello della pienezza del diritto alla difesa. Entrambi sono stati resi espliciti dal secondo comma dell'art. 111 Cost.

³⁰ La stessa Corte, poi, con la decisione 24 luglio 1998, n. 328, in *Fisco*, 1998, 11008, ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità delle norme che «non riconoscono competenza piena nell'assistenza tecnica dei contribuenti nel processo tributario ai consulenti del lavoro iscritti nei rispettivi albi professionali», osservando che la scelta del legislatore appare «il riflesso della competenza professionale riconosciuta ai consulenti del lavoro, nella materia tributaria, dalla disciplina vigente», e che, del resto, analogo criterio è stato adottato per altre categorie professionali (quali, ad esempio, gli ingegneri, i geometri e i periti edili).

³¹ La Corte, nella sentenza richiamata, in *Giur. it.*, 1984, I, 1, 38, precisò inoltre: «non si può fare a meno di dedurre che detta qualifica risulta insufficiente ad assicurare nel processo penale militare l'effettiva attuazione del diritto di difesa. D'altro canto, non potrebbe addursi il carattere speciale e peculiare dell'ordinamento militare, giacché permane pur sempre l'imprescindibile e fondamentale esigenza di assicurare all'imputato una reale difesa tecnica».

Nel nostro processo le cose non stanno come vorrebbero i principi e per convincersene è sufficiente riflettere sulle limitazioni probatorie disposte dal d.lgs. n. 546. È risaputo che l'art. 7, comma 4, vieta la prova testimoniale e che il divieto, originariamente introdotto dal d.P.R. n. 739 del 1981, è stato dalla Corte costituzionale ritenuto, in numerose e costanti pronunce, non lesivo del diritto alla difesa e del principio di parità delle parti, in quanto, a suo modo di vedere, «non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo». Quello tributario, d'altra parte, presenterebbe, sempre a parere dei giudici della Consulta, una “spiccata specificità”, che lo caratterizzerebbe e distinguerebbe dagli altri; specificità che risiederebbe sia nella natura della pretesa fatta valere dall'ente impositore, sia e soprattutto nella prevalente forma scritta del rito e delle prove poste a fondamento del diritto preteso e discusso³².

Non mi soffermo sulla tesi della Corte, qui scheletricamente riassunta: l'ho fatto in altra occasione³³ e meglio di me lo hanno fatto, con argomentazioni critiche fulminanti, studiosi di autorevolezza indiscussa³⁴.

Voglio solo sottolineare come il processo tributario, se si ragiona sulle prove, non sia affatto un processo prevalentemente documentale: guardando a ciò che quotidianamente accade nelle stanze degli uffici finanziari e poi nelle aule delle commissioni, si deve riconoscere che la stragrande maggioranza delle controversie è sorretta, in realtà, da prove presuntive (legali o semplici) e che la partita, in numerosissimi casi, si gioca, proprio, sull'attendibilità del

³² Mi limito a richiamare, per la sua completezza argomentativa, Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18, in *Rass. trib.*, 2000, II, 557 ss., con nota di RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*.

³³ Cfr. GIOVANNINI, *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 35 ss.

³⁴ Si vedano, tra i molti, RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario*, *op. loc. cit.*, e ID., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 176 ss.; TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, *op. loc. cit.* e ID., *Manuale del processo tributario*, cit., 170 e 171.; MENCHINI, *Poteri delle commissioni tributarie*, sub art. 7, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di Baglione, Menchini e Miccinesi, Milano, 1997, 84 ss.; SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Il processo tributario*, *Giur. sist. dir. trib.*, a cura di F. Tesauero, Torino, 1998, 507 ss.; 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.; MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 99 ss.; CIPOLLA, *La prova del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 583 ss.; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 332 ss.; ZIZZO, *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 475 ss.; GIOVANNINI, *Recepimento e limiti dei principi “superiori” nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2017, 344 ss.

ragionamento inferenziale e dei fatti - magari risultati, questi sì, da elementi documentali - posti a fondamento del ragionamento stesso.

Al di là di questa notazione e tornando al divieto dell'art. 7, giova ricordare, da un lato, che a petto di esso l'amministrazione, in realtà, può utilizzare, per legge, dichiarazioni di terzi raccolte nell'istruttoria amministrativa e poi versarle nel processo con l'avviso di accertamento, la sua motivazione e il corredo degli atti; da un altro, che il privato è legittimato, sebbene con il solo avallo giurisprudenziale³⁵, ad introdurre dichiarazioni scritte di terzi. Dichiarazioni, tutte queste, che, siccome sguarnite delle garanzie della testimonianza rituale, hanno mera forza indiziaria: possono concorrere a formare il convincimento del giudice, ma non sono idonee, di per sé, a costituire il fondamento unico della decisione finale³⁶.

Queste circostanze vanno a braccetto col fatto che l'art. 257-*bis*) del codice di rito comune, introdotto dalla legge 18 giugno 2009, n. 69, ha disciplinato la testimonianza assunta in forma scritta; e che pure l'art. 63, comma 3, del d. lgs. 2 luglio 2010, n. 104, ammette in seno al riformato processo amministrativo questa "nuova" *species* di testimonianza³⁷.

8. Intermezzo: dal divieto di prova testimoniale come antinomia sistematica ad una nuova lettura del criterio della "compatibilità" del codice di procedura civile con la legge processuale tributaria

Come fare uscire, allora, il discorso dal *cul de sac* nel quale sembra costretto, schiacciato, com'è, tra tesi di rigetto della Corte, pulsioni riformatrici delle recenti norme di legge e art. 111 della Costituzione?

Occorre domandarsi, anzitutto, se, accanto all'auspicio di riforme normative strutturali, il procelloso mare parlamentare e il ristagno legislativo al quale abbiamo assistito negli ultimi vent'anni³⁸ non legittimino soluzioni

³⁵ V. Corte Cass., 21 aprile 2008, n. 10261, in *Corr. trib.*, 2008, 1716; 27 marzo 2013, n. 7707, in *Fisco online*.

³⁶ TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 170 e 171; CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 426 ss.; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente*, cit., 332 e 333; GLENDI, *Postilla a Marcheselli, Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2007, 389.

³⁷ Come faceva già l'art. 165 del r.d. 11 dicembre 1933, n. 1775, T.U. sulle acque e sugli impianti elettrici, per i processi davanti ai tribunali delle acque pubbliche.

³⁸ Lo mette in evidenza anche GALLO, *Introduzione, in Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 303 ss.

interpretative in grado, fin da subito, di ordinare ai principi singoli "segmenti" normativi, ad iniziare, proprio, da quello sulle prove.

Una strada alternativa a quella legislativa risiede nella rivalutazione del metodo dell'interpretazione costituzionalmente orientata. Penso, infatti, che l'adeguamento del sistema possa essere utilmente perseguito assumendo a modello di scrutinio, per l'appunto, il metodo dell'interpretazione *secundum constitutionem*³⁹.

La centralità che questo profilo assume nell'economia del discorso mi convince dell'opportunità di compiere un "intermezzo" per meglio approfondirlo.

Vi è una preliminare obiezione della quale intendo farmi subito carico, giacché la sua forza, se non adeguatamente sviscerata, potrebbe ostacolare l'incedere e rendere infruttuoso ogni sforzo nella direzione indicata. Mi riferisco al già richiamato art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546, per il quale nel nostro processo si applicano le norme del codice di procedura civile a condizione, però, che la stessa legge processuale tributaria non disponga diversamente e che esse risultino compatibili con quelle speciali e col sistema che le accoglie.

Si potrebbe osservare, alla luce di questa disposizione, che il passaggio dall'ordinamento d'origine, quello processual-civilistico, all'ordinamento di derivazione o di arrivo, quello processual-tributario, non può avvenire in via interpretativa per istituti in quest'ultimo già disciplinati e neppure può avvenire se dal raffronto tra i due ordinamenti o loro singole disposizioni consegue un giudizio d'incompatibilità. E si potrebbe aggiungere che il tentativo di impiantare nel sistema processuale tributario le novelle norme sulla testimonianza non possa avvenire proprio in forza del doppio criterio della "disciplina già esistente" e della "compatibilità", per come espressi dall'art. 1 or ora ricordato.

³⁹ L'onere di ricercare un'interpretazione costituzionalmente adeguata da parte di tutti gli attori del diritto - non solo della Corte - emerge per la prima volta, se non cado in errore, nella sentenza 27 luglio 1989, n. 456, nella quale essa si riferì, proprio, all'esigenza di offrire ad un testo di legge, prima di rimetterlo al suo vaglio, "adeguata interpretazione" alla luce della Costituzione. In termini ancor più netti, i giudici di palazzo della Consulta si espressero nella sentenza 22 ottobre 1996, n. 356, nella quale comparve un canone interpretativo divenuto fondamentale col passare del tempo: «le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali, ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali». Si tratta di regola, questa, che la Corte ha poi ripetuto più e più volte per rafforzare e giustificare il potere-dovere di interpretare le leggi *secundum constitutionem* e che impone, anche a noi, di tentare questa strada prima di abdicare a favore di interventi legislativi o di invocare strumenti demolitori, quali le sentenze di accoglimento dei giudici delle leggi. Cfr., per ampie e articolate considerazioni sull'impulso della Corte e sulle ricadute sistematiche, PUNZI, *Il ruolo della giurisprudenza e i mutamenti d'interpretazione di norme processuali*, in *Riv. dir. proc.*, 2011, 1337 ss., specie 1342 ss.

Questa lettura, pur seria, non esaurisce quelle prospettabili. Sebbene la vocazione dell'art. 1 sia senz'altro quella di apprestare una "rete di copertura" al decreto n. 546 per norme da esso non previste⁴⁰, mi sembra che la sua formulazione non precluda la possibilità di fare entrare nel nostro processo quelle del rito ordinario che già incarnino le garanzie dettate dall'art. 111, quand'anche riferibili ad istituti disciplinati specificamente. A petto di nuove garanzie, la barriera preclusiva delle disposizioni "già previste" nell'ordinamento di arrivo cede a favore di esse, giacché, proprio perché nuove ed ulteriori, esprimono profili normativi che non si possono ritenere già disciplinati in quell'ordinamento.

Ed eccoci all'altro e più sfaccettato corno del problema: la compatibilità. Alla luce dei "rafforzati" principi costituzionali, riassunti nell'art. 111, credo che la compatibilità non debba più essere verificata solo arrestandosi alla semplice comparazione orizzontale delle norme di pari grado (norma di rito comune e norma o sistema di rito speciale), ma debba essere accertata con una comparazione aggiuntiva, con una lettura costituzionalmente orientata, appunto, di questo iniziale risultato, ossia dell'eventuale giudizio negativo che dovesse discendere dalla prima comparazione.

Provo ad esprimermi in parole diverse. Se è vero che l'art. 111 reagisce, anzitutto, sul terreno dell'interpretazione - sia come norma interpretativa in senso proprio, sia come norma sull'interpretazione - letture costituzionalmente orientate di disposizioni di legge ordinaria rappresentano il naturale corollario della sua natura e vocazione.

Pertanto, non può più costituire ostacolo all'integrazione sistematica il giudizio negativo di compatibilità radicato sul confronto tra previsione (o sistema di previsioni) di rito speciale e previsione (o sistema di previsioni) di rito comune: se l'esito di questo giudizio si pone in contrasto coi superiori principi costituzionali e finisce per rendere singole disposizioni incompatibili con questi, l'interprete deve riallineare il sistema consentendo l'ingresso nel processo speciale alle disposizioni di diritto comune in quanto e per l'appunto conformi alle regole costituzionali sulla pienezza della tutela, sulla ragionevole durata e sulla parità processuale delle parti; regole che, invece, rimarrebbero irrimediabilmente violate se il giudizio di compatibilità si fermasse alle norme d'identico grado e al loro confronto orizzontale.

Diventa secondario, cioè, il primario giudizio d'incompatibilità che proprio la comparazione delle norme di pari grado potrebbe apparentemente legittimare, poiché in questa verifica deve ormai prevalere la conformità

⁴⁰ Cfr. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, op. loc. cit.

costituzionale. Insomma, il giudizio di compatibilità orizzontale tra norme, seppure dovesse apparire, a prima vista, preclusivo all'introduzione di discipline di diversa matrice, deve cedere il passo a un diverso e aggiuntivo confronto, che valga a privilegiare, per l'appunto, l'applicazione dei principi di fonte superiore.

In conclusione, è possibile che la previsione costituzionale dell'art. 111 consenta, coerentemente alla sua natura e funzione, di modificare il baricentro del vaglio di compatibilità e di rivitalizzare l'art. 1 quale norma di cerniera pure nelle ipotesi in cui singoli istituti siano già nominalmente richiamati dal d.lgs. n. 546 e il raffronto tra questi e norme processuali civili possa suggerire, in prima battuta, un giudizio d'incompatibilità.

Di primo acchito - ne sono consapevole - questo modo di leggere l'art. 1 può fare storcere il naso. D'altra parte, non mi sfugge neppure il fatto che l'applicazione del ragionamento qui rappresentato possa anche comportare qualche marginale forzatura del diritto scritto. Ciò nonostante, mi sento confortato in questo percorso dalla posizione che la Corte costituzionale ha sposato, proprio, sull'interpretazione adeguatrice. Traghettono nel processo speciale disposizioni del rito civile che meglio di altre danno corpo alla parità delle parti e alla pienezza della tutela, infatti, costituisce espressione del principio di integrazione che la Corte ha utilizzato per ampliare la disciplina anche del nostro processo.

Richiamo, al riguardo, le pronunce in materia di tutela cautelare nelle fasi di gravame. Sia la sentenza 17 giugno 2010, n. 217⁴¹, sia la sentenza 26 aprile 2012, n. 109⁴², si fondano, infatti, su letture costituzionalmente orientate non solo, com'è ovvio, di singole disposizioni del d.lgs. n. 546 del 1992, ma anche del sistema delle impugnazioni complessivamente considerato, vuoi nella disciplina risultante dalla legge sul processo tributario, vuoi in quella risultante dal codice di procedura civile. La Corte, orientando la sua lettura, proprio, alla Costituzione, ha finito per tessere

⁴¹ In *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 47 ss. con nota di ACCORDINO, *La Corte Costituzionale apre uno spiraglio per un rinvio alla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario*. La si veda pubblicata anche in *Corr. trib.*, 2010, 2041 ss., con nota critica di GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*; in *Giur. it.*, 2010, 11 ss., con nota critica di RAGUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*; in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 841 ss. con nota di RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*. In termini critici anche COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 431 ss.

⁴² In *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 490 ss., con nota adesiva di TROMBELLA, *La tutela cautelare nel processo tributario nella "nuova" giurisprudenza della Corte Costituzionale*.

una trama normativa aggiuntiva a quella risultante dai testi legislativi nudi e crudi. La Corte, dunque, ha espressamente ritenuto di applicare in via interpretativa gli artt. 283 e 373 cod. proc. civ. sulla sospensione dell'esecuzione delle sentenze ricorse, seppure il d.lgs. n. 546 sembrasse non consentirlo ad una prima lettura.

Al di là del caso specifico, pure relevantissimo sul piano applicativo, l'aspetto davvero significativo è l'indicazione metodologica che la Corte offre: l'integrazione come strumento di risoluzione delle antinomie. La cosa più importante, insomma, è che essa ha portato nuovamente allo scoperto un criterio che getta un fascio di luce nuova sul percorso interpretativo, giacché consente di esaminare singole disposizioni o sistemi di disposizioni in un'ottica finora inespressa. E a questo fine non le è sembrato di ostacolo né il fatto che la tutela cautelare già trovasse nell'art. 47 del d.lgs. n. 546 una disciplina specifica; né il fatto che singole previsioni potessero apparire espressive di un sistema speciale compiuto, in sé chiuso, anche per i gradi di gravame, stante il tenore letterale degli artt. 49, 61 e 62 e l'esplicita esclusione dalle disposizioni applicabili nel processo speciale dell'art. 337 cod. proc. civ. sulla sospensione dell'esecuzione della sentenza per effetto dell'impugnazione⁴³.

Impostazione simile si rinviene, poi, nella sentenza 29 maggio 2013, n. 110, nella quale i giudici costituzionali hanno affrontato la questione di legittimità dell'art. 48, comma 2, d.lgs. n. 546, nella parte in cui non prevede che la Commissione tributaria, avendo esperito d'ufficio il tentativo di conciliazione, possa assegnare alle parti un termine per l'esame e l'eventuale accettazione della proposta⁴⁴. Anche in questa circostanza, tralasciando il caso specificamente esaminato, è il metodo interpretativo prescelto che imprime rilievo alla sentenza. I giudici di palazzo della

⁴³ Al di fuori del diritto tributario, si tratta di un modo di ragionare della Corte che si può ritenere ormai consolidato e che, in tempi più recenti, è stato adottato anche dalla Corte di Cassazione, come puntualmente sottolineano PUNZI, *Il ruolo della giurisprudenza e i mutamenti d'interpretazione di norme processuali*, loc. cit., e RUFFINI, *Mutamenti di giurisprudenza nell'interpretazione delle norme processuali e "giusto processo"*, loc. cit.

⁴⁴ La Corte, nel ritenere infondata la questione, ha argomentato vuoi da previsioni "inteme" e, in particolare, dall'art. 34, comma 3, dello stesso d.lgs. n. 546, che permette al giudice, seppure in ipotesi specifiche, di disporre il differimento della discussione; vuoi da previsioni "esterne", riprese, cioè, dal codice di procedura civile, quale l'art. 183, comma 3, che, conferendo al giudice istruttore la "signoria" nella gestione delle udienze, esprime una regola di portata generale. Per la Corte, in altre parole, il comma 2 dell'art. 48 si sottrae alla censura «in ragione di un'interpretazione costituzionalmente orientata»: la possibilità di assegnare un termine alle parti, cioè, è «desumibile dalle finalità deflative dell'istituto medesimo, conformi ai principi del giusto processo di cui all'art. 111 Cost. e al principio di ragionevolezza».

Consulta, ancora una volta, superano le apparenti incompatibilità e individuano nell'art. 111 Cost. e nel codice di rito comune fari in grado di illuminare le antinomie.

9. Conclusione su interpretazione adeguatrice e ammissibilità della prova testimoniale scritta

L'"intermezzo" che procede si è reso necessario per mettere a fuoco - mi auguro di esserci risuscito in termini inequivoci - lo scenario nel quale l'interprete si deve muovere per superare antinomie e contraddizioni di singole previsioni rispetto ai principi generali desumibili dal codice di procedura civile e dalla Costituzione, rispetto agli archetipi, insomma, che andiamo man mano snocciolando⁴⁵.

Quali, dunque, le conseguenze che si possono trarre in relazione al divieto di prova testimoniale? Ho dianzi accennato al fatto che la preclusione dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546, incarna l'idea per la quale il carattere prevalentemente scritto del processo speciale non può tollerare l'assunzione di una prova a contenuto e forma esclusivamente orali, come l'originaria prova testimoniale. D'altra parte, l'esigenza di celerità nella riscossione dei tributi, quale interesse costituzionalmente rilevante, è la faccia speculare, anche se formalmente inespressa o "mascherata", di questa giustificazione, in ragione della quale - l'ho evidenziato poc'anzi - la Corte ha condiviso il divieto così com'è.

Queste motivazioni, già traballanti nella loro originaria collocazione sistematica, se riportate al nuovo assetto normativo, non si conciliano senz'altro né col principio di pienezza della tutela, né con quello di effettività della difesa⁴⁶.

La divaricazione tra limitazione concreta alla prova e modello del "processo giusto", che questi principi radicano e che l'art. 111 della Carta stabilisce in termini astratti e generali per tutti i tipi di processi, è tanto più incompatibile, ormai, quanto più la sua giustificazione si confronta con la nuova forma di testimonianza: quella scritta. Simile giustificazione, passata

⁴⁵ Cfr. GIOVANNINI, *L'interpretazione secundum constitutionem come strumento di riforma del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 1057 ss.

⁴⁶ Che la limitazione alla prova costituisca una distonia evidente trova senz'altro conferma, a tacere da altre considerazioni, nella decisione della Corte europea dei diritti dell'uomo 23 novembre 2006, *Case of Jussila v. Finland*, n. 73053/2001, in *Rass. trib.*, 2007, 228, con nota di GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso Jussila)*.

nuovamente al vaglio dell'art. 111 e dell'art. 24, non è più sostenibile alla luce della disciplina civilistica e amministrativa di recente conio, né un suo mantenimento sembra rispondere a ragionevolezza, anche storica: da questo punto di vista, è giocoforza escludere che il divieto dell'art. 7 sia stato concepito in funzione della nuova specie di testimonianza, che, com'è di palmare evidenza, all'epoca della sua introduzione non esisteva.

Nella prospettiva dell'interpretazione adeguatrice, allora, è forse possibile ridisegnare il confine del divieto, che può bensì continuare a comprendere la testimonianza in forma orale, ma che deve senz'altro escludere quella assunta nella ritualità scritta⁴⁷. Detto semplicemente, l'esclusione - per non sconfessare la tesi granitica della Corte costituzionale - si dovrebbe continuare a riferire soltanto alla prova orale, configurata come *species* del *genus* testimonianza e per la quale, forse, si potrebbero ritenere tuttora spendibili le giustificazioni preclusive che per la Consulta sono il fondamento storico del divieto medesimo. Ma la sua estensione all'altra *species* di testimonianza, ovvero a quella scritta, non appare sostenibile già a fil di logica. E l'interpretazione *secundum constitutionem* consente, in termini sistematicamente ragionati e, secondo me, pienamente appaganti, di attenuare questa grave menomazione del diritto alla difesa e del diritto alla parità delle parti in causa.

10. L'archetipo della legittimazione all'impugnazione dei terzi pregiudicati della sentenza definitiva: il "buco nero" dell'opposizione di terzo ordinaria e una lettura costituzionalmente orientata per superare il vuoto normativo

Vi è un ultimo istituto da esaminare prima di tirare le fila del discorso, che si lega all'archetipo dell'efficacia della sentenza definitiva, ex art. 324 cod. proc. civ., alle sole parti processuali (i loro eredi o aventi causa, secondo la formulazione dell'art. 2909 cod. civ.) e al carattere straordinario della sua impugnazione qualora terzi soggetti risultino pregiudicati nei loro diritti.

Qui non occorre indugiare sul concetto di efficacia della sentenza, su quello di cosa giudicata in senso formale e sostanziale e neppure sulle sue

⁴⁷ D'altra parte, non si potrebbe dire che questa lettura rischi di compromettere l'interesse costituzionalmente concorrente alla rapida riscossione e alla solerte definizione del rapporto d'imposta. Consimili interessi, infatti, troverebbero soddisfazione in termini non dissimili agli attuali: in un ragionevole bilanciamento, la deposizione scritta ben si concilia sia con le caratteristiche rituali del nostro processo - per come finora indicate dalla Corte - sia e vieppiù con le esigenze di rango costituzionale poco fa ricordate, sia, finalmente, con la necessità di speditezza del processo che esse implicano.

conseguenze dirette o indirette o sulle c.d. ripercussioni soggettive che essa può produrre.

Quello che intendo mettere in risalto è questo: a petto della possibilità che il codice di procedura civile riconosce ai terzi, pure eccezionalmente, di svellere la sentenza segnata da definitività quando i loro diritti risultano pregiudicati, la legge processuale tributaria rimane silente.

A mente dell'art. 404, sull'opposizione di terzo ordinaria, «un terzo può fare opposizione contro la sentenza passata in giudicato o comunque esecutiva pronunciata tra altre persone quando pregiudica i suoi diritti». L'art. 50 del d.lgs. n. 546 richiama, tra i mezzi d'impugnazione, l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione, ma non richiama, appunto, l'opposizione ordinaria.

Le sentenze tributarie, stando a questa disposizione, quindi, non sembrerebbero impugnabili con lo strumento in esame, sebbene si possano prospettare casi nei quali un terzo - ad esempio il Comune nelle liti catastali intercorse tra privato e Agenzia, oppure, forse, il litisconsorte necessario pretermesso - possa avere interesse alla contestazione⁴⁸.

Riprendendo quanto osservato nell'"intermezzo" a proposito di interpretazione adeguatrice e di compatibilità tra sistemi tributario e processuale civile, ritengo che il principio di tipicità dei mezzi d'impugnazione, sotteso dall'art. 50, non possa in verità impedire un'interpretazione che valga a colmare quel vuoto e ad allineare il sistema agli artt. 24, 111 e 113 della Costituzione, per come incarnati dall'art. 404 del codice di rito. Questa doppia necessità, d'altra parte, è resa manifesta anche

⁴⁸ RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., 247; TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 328; PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 42 ss., auspicano o ammettono esplicitamente l'applicazione dell'art. 404 cod. proc. civ. Con riguardo al litisconsorte necessario pretermesso, pacificamente ammesso dalla letteratura civilistica tra i legittimati all'opposizione ordinaria (cfr. LUISSO, *Diritto processuale civile, Il processo di cognizione*, Milano, 2011, 507 e 508), si può forse prospettare il caso del socio di società di persone originariamente non raggiunto dall'avviso d'accertamento unitario e per l'appunto pretermesso dal processo instaurato dalla società ritualmente notificata. Il socio, se in ragione del "principio di trasparenza" si ritenesse pregiudicato da una sentenza definitiva pronunciata nei confronti della società, potrebbe opporsi ad essa ex art. 404, purché l'impugnazione dell'avviso d'accertamento a lui successivamente notificato non gli consenta di rimettere in discussione il reddito prodotto dalla società medesima; reddito la cui esistenza e il cui ammontare sono già coperti dal giudicato di sentenza pronunciate *inter alios* (cfr., sul litisconsorzio necessario anche nelle liti aventi ad oggetto l'accertamento dell'IRAP nei confronti della società e dell'IRPEF nei confronti dei soci, con atto unitario secondo la disciplina dell'art. 40 del d.P.R. n. 600 del 1973, Cass., Sez. un., 20 giugno 2012, n. 10145, in *GT Riv. giur. trib.*, 2013, 109, con nota di BUTTUS).

dalla sentenza della Corte costituzionale 17 maggio 1995, n. 177, che dichiarò illegittimi gli artt. 28 e 36 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, istitutiva dei TAR, nella parte in cui non prevedevano, proprio, l'opposizione di terzo fra i mezzi di impugnazione⁴⁹.

Uscire concretamente dall'*impasse* significa, a mio giudizio, rivalutare l'art. 49 della nostra legge, in modo da attribuirgli funzione di cerniera tra il sistema delle impugnazioni civilistiche e il nostro. Se l'art. 50, come detto, si limita a richiamare l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione, per l'art. 49 alle impugnazioni si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, libro II del codice di procedura civile, ossia e tra l'altro l'art. 323, per il quale «i mezzi per impugnare le sentenze, oltre al regolamento di competenza, sono l'appello, il ricorso per cassazione, la revocazione» e, per l'appunto, «l'opposizione di terzo».

Certo, l'art. 49 introduce anche un limite all'integrazione, facendo salvo, in particolare, quanto disposto dal decreto 546 ("fatto salvo quanto disposto ..."). Nel corpo del decreto, però, non vi è nessuna regolamentazione volta ad elidere l'applicazione dell'art. 404 o dell'art. 323. Del resto e specularmente, neppure è da dire che l'opposizione contrasti con i presupposti o le caratteristiche strutturali del processo speciale o con i mezzi d'impugnazione espressamente elencati: anche se vagliata alla luce del comma 2 dell'art. 1, essa può ben convivere con quelle caratteristiche e con quei mezzi.

Ebbene, in una visione ordinata ai principi civilistici e costituzionali, il fatto che l'art. 50 ometta di richiamare l'opposizione può non essere determinante per escludere l'applicazione dell'art. 404, anzi può trasformarsi in fatto irrilevante. Non solo perché il silenzio potrebbe rispecchiare l'idea dell'inutilità di una disciplina specifica, atteso che quella del codice di rito comune si adatta senza particolari difficoltà al procedimento davanti alle commissioni; ma anche e soprattutto perché la clausola di rinvio dell'art. 49 alle norme sulle "impugnazioni in generale" consente di dare applicazione puntuale all'insegnamento della Corte costituzionale per il quale «le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali, ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali». Anche a costo, come forse si deve dire in questa circostanza, di marginali strappi alla formulazione testuale della disposizione positiva.

⁴⁹ Il codice del processo amministrativo ha espressamente inserito l'opposizione di terzo tra i mezzi d'impugnazione (art. 91), dedicando ad essa, poi, due scarse disposizioni: la prima riproduttiva dell'art. 404 cod. proc. civ. (art. 108), la seconda riferita a questioni di litispendenza (art. 109).

11. Conclusioni: la giurisdizione speciale e le ragioni del suo mantenimento

Le osservazioni sin qui svolte riportano a galla una questione alla quale ho fatto cenno all'inizio: le ragioni per le quali, oggi, si può continuare a predicare il mantenimento di una giurisdizione speciale per le controversie tributarie.

L'alternativa, invero, potrebbe essere quella di tornare al tronco originario dal quale tutto prese avvio sul finire dell'Ottocento ed istituire, in seno alla giurisdizione ordinaria, sezioni specializzate tributarie.

Provo a dire, rapidamente, i motivi che mi persuadono dell'opportunità di mantenere viva la scelta della giurisdizione speciale. Ve ne sono alcuni, di motivi, essenzialmente pratici, collegati all'esigenza di non riversare sulla magistratura ordinaria un numero elevatissimo di cause che attualmente occupano l'attività delle commissioni.

Vi sono, però, anche motivi di più elevata caratura, il fondamentale dei quali risiede nella natura ibrida o spuria della relazione tra obbligazione d'imposta e norme d'imposizione e nella natura, anch'essa ibrida o spuria, che caratterizza il processo per come storicamente "costruito".

La nostra obbligazione ritrae le proprie connotazioni dal diritto civile ed anzi essa si identifica, proprio, con un'obbligazione di tale specie quanto alla prevalente normazione applicabile. Pur caratterizzata dalla rigidità della disciplina sulle modalità di attuazione ed estinzione e pur con limitazioni riguardanti l'applicazione di alcuni istituti privatistici, l'obbligazione d'imposta si risolve nel dovere di adempiere la prestazione che ne costituisce l'oggetto con la dazione, normalmente, di una somma di denaro in forza di una situazione giuridica soggettiva qualificabile, appunto, come obbligazione⁵⁰.

Essa, però, ha anche un'altra radice, che la riporta nel generico novero delle obbligazioni pubbliche. Questa configurazione è determinata non tanto dal fatto che parte del rapporto d'imposta sia lo Stato o altro ente pubblico titolare della funzione impositiva; quanto dalla circostanza che essa, obbligazione, è strumento attuativo del riparto dei carichi pubblici, riparto che nella capacità contributiva (art. 53 Cost.) trova il suo parametro oggettivo alla stregua di principio informatore del dovere solidaristico del concorso alle pubbliche

⁵⁰ Approfondimenti e spunti critici in FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, *passim*, e in MICHELI-TREMONTI, *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, 409 ss.

spese⁵¹.

La fase della rettifica della dichiarazione o dell'accertamento, poi, ha connotazioni propriamente amministrative, sia per quanto riguarda l'istruttoria, sia per il provvedimento che ne segna l'esito finale: anche a non voler seguire la teoria costitutiva dell'obbligazione e ad aderire a quella dichiarativa - per me senz'altro più aderente al diritto positivo e preferibile sul piano sistematico - si deve riconoscere che l'avviso d'accertamento, quale atto conclusivo del procedimento, porta impresse in sé le caratteristiche provvedimentali tipiche. E questo è un dato non più discusso neppure in giurisprudenza: la Corte di Cassazione, infatti, ha da tempo assunto, con qualche rara eccezione, una posizione pressoché univoca nel senso ora indicato.

Anche la fase processuale, che segue la notificazione dell'avviso e la sua impugnazione, presenta venature non cristalline. Non solo perché la dottrina continua a travasarvi la discussione sulla natura dell'obbligazione d'imposta e quindi continua a vederlo come processo d'annullamento o d'accertamento sulla base dello schieramento teorico d'appartenenza. Ma anche perché la giurisprudenza della Corte di cassazione, valutata nelle sue espressioni prevalenti, ha finito per far emergere una modello composito: pur affermando il carattere autoritario dell'atto impositivo ed ammettendo il giudice speciale al suo annullamento, e pur riconoscendo al processo carattere impugnatorio nella fase d'avvio, lo qualifica, per il resto, come processo d'accertamento del rapporto, secondo il modello ricostruttivo dell'"impugnazione-merito".

Sono dunque le caratteristiche dell'obbligazione contributiva, della fase amministrativa d'accertamento e del suo atto conclusivo, della fase di avvio del gravame, della fase cognitiva del processo e della sua finalità, oltre all'elevato tecnicismo della materia, soprattutto per quanto riguarda la disciplina di alcuni tributi, a mantenere attuale la separazione della giurisdizione tributaria da quella ordinaria e la sua configurazione come giurisdizione speciale⁵².

⁵¹ Per considerazioni teoriche sul carattere pubblicistico del riparto, cfr. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 21 ss.

⁵² Cfr. BASILAVECCHIA, *La riforma del giudice e del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 55 ss.