

DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO PROCESSUALE CIVILE

CICLO XXIV

UNIVERSITÀ "LA SAPIENZA" - ROMA

GIURISDIZIONE TRIBUTARIA e MORFOLOGIA DELLA PROVA.

*Riflessioni sui poteri istruttori nel processo tributario ed integrabilità della disciplina
alla luce del codice di procedura civile e del nuovo codice del processo
amministrativo.*

Relatore: Chiar.mo Prof. Piero Sandulli

Coordinatore: Chiar.mo Prof. Antonio Carratta

Tesi dottorale di: Andrea Giordano

INDICE

Introduzione e sviluppo dell'indagine.

I. Giurisdizione tributaria e tutela delle situazioni giuridiche soggettive.

Genesi ed evoluzione del binomio. Pag. 15

1. Introduzione. La *liaison* giurisdizione-situazioni protette nell'orizzonte storico. Pag. 15

2. Gli albori del contenzioso tributario e il sistema anteriore alla legge 20 Marzo 1865, n. 2248 Allegato E. Il modello della Francia postrivoluzionaria. Pag. 21

3. *Segue.* Il contenzioso francese all'indomani della Costituzione dell'VIII anno. Pag. 26

4. *Segue.* Il modello belga e la 'giurisdizione' unificata. Pag. 29

5. *Segue.* Il contenzioso nell'Italia preunitaria e la dialettica con il modello francese.

Il regno delle Due Sicilie fra tradizione e avanguardia. Pag. 36

6. Il Ducato di Parma e lo Stato Pontificio. Pag. 41

7. *Segue.* Il Ducato di Modena, il Lombardo-Veneto, il Granducato di Toscana. Pag. 44

8. *Segue.* Il Regno di Sardegna e la continuità con il paradigma d'oltralpe. Pag. 50

9. Dall'unificazione politica alla legge abolitrice del contenzioso. La legislazione

del 1862 sulle imposte indirette. L'istituzione delle Commissioni tributarie. Pag. 56

10. La legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E nel sistema della giustizia tributaria. Pag. 61

11. L'evoluzione delle Commissioni dalla legge n. 3023/1866 al T.U. 24 agosto 1877.

L'ordinamento corporativo e il mutato assetto delle Commissioni tributarie. Pag. 70

12.	L'avvento della Costituzione repubblicana e la riforma del 1972.	Pag. 74
13.	La riforma del 1992 e l'attuale assetto della giurisdizione tributaria. Le riforme degli anni 2001 - 2005 e gli orientamenti giurisprudenziali recenti.	Pag. 79
II.	Natura della giurisdizione tributaria e dialettica giudice-parti.	Pag. 85
1.	Introduzione. Natura della giurisdizione tributaria, poteri del giudice e poteri delle parti.	Pag. 85
2.	Le premesse di diritto sostanziale e i loro corollari. La teoria dichiarativa.	Pag. 87
3.	<i>Segue.</i> La teoria costitutiva.	Pag. 89
4.	La giurisdizione tributaria come "impugnazione-annullamento".	Pag. 90
5.	<i>Segue.</i> La giurisdizione tributaria come "impugnazione-merito".	Pag. 94
6.	I poteri del giudice e i poteri delle parti: a) nella prospettiva dell' "impugnazione annullamento".	Pag. 100
7.	<i>Segue.</i> b) nell'ottica dell' "impugnazione-merito".	Pag. 104
III.	I modelli del 'processo costituzionalmente dovuto' e del 'giudizio amministrativo sul rapporto': due parametri per l'individuazione della natura della giurisdizione tributaria e dei suoi corollari.	Pag. 112
1.	Introduzione. I risultati esegetici dell'analisi storica e i modelli di riferimento per l'individuazione della natura della giurisdizione tributaria e dei suoi corollari.	Pag. 112
2.	Il modello del 'processo costituzionalmente dovuto' tra art. 111 Cost. e art. 6 C.e.d.u.	Pag. 114
3.	L' applicazione del modello alla giurisdizione tributaria.	Pag. 122

4.	Il modello del giudizio amministrativo sul rapporto e la natura della giurisdizione tributaria.	Pag. 126
5.	Il processo amministrativo come giudizio costitutivo.	Pag. 129
6.	<i>Segue.</i> In particolare: la tutela dichiarativa negata.	Pag. 132
7.	Il processo amministrativo come giudizio di accertamento di un rapporto, alla luce degli orientamenti pretori e del nuovo codice del processo amministrativo.	Pag. 134
8.	<i>Segue.</i> La rinnovata tutela dichiarativa nella giurisprudenza del Consiglio di Stato.	Pag. 139
9.	L'applicazione del modello al giudizio tributario.	Pag. 144
10.	I poteri delle Commissioni tributarie e delle parti quali corollari del modello.	Pag. 150
IV.	La morfologia della prova quale corollario della natura della giurisdizione tributaria. Onere della prova e dialettica giudice-parti in materia istruttoria.	Pag. 155
1.	Introduzione. I poteri istruttori nel contesto della giurisdizione tributaria.	Pag. 155
2.	<i>Chi prova che cosa.</i> Il <i>thema probandum</i> . I fatti notori e i fatti “non contestati”.	Pag. 159
3.	<i>Segue.</i> La ripartizione dell'onere probatorio: le prime impostazioni del problema.	Pag. 165
4.	<i>Segue.</i> Le impostazioni recenti. Spunti per una ricostruzione dell'onere della prova attraverso il prisma del giudizio sul “rapporto”.	Pag. 169
5.	<i>Segue.</i> Poteri istruttori ed ‘incursioni’ del giudice tributario. Le impostazioni tradizionali della <i>quaestio</i> .	Pag. 183
6.	L'analisi alla luce del modello di giudizio tributario sul “rapporto” e del ‘dovuto’ processo ai diritti.	Pag. 187
V.	Prova e pluralità di forme. I singoli poteri istruttori del giudice e delle parti.	Pag. 197

1.	Introduzione. <i>Come</i> si prova. Il ventaglio dei mezzi istruttori tra poteri del giudice e poteri delle parti. I singoli poteri ufficiosi <i>ex art.</i> 7 d.lgs. n. 546/1992.	Pag. 197
2.	<i>Segue.</i> Poteri ufficiosi nell'ottica del 'giusto' processo tributario sul rapporto.	Pag. 204
3.	<i>Segue.</i> I poteri delle parti. La prova documentale. Il disconoscimento e la verifica di scrittura privata. La querela di falso.	Pag. 211
4.	<i>Segue.</i> Il divieto della prova testimoniale e le novità della testimonianza scritta.	Pag. 220
5.	<i>Segue.</i> Il giuramento.	Pag. 234
6.	<i>Segue.</i> La confessione.	Pag. 241
7.	<i>Segue.</i> Le prove fuori catalogo. Le sentenze penali. Le prove penali. Le dichiarazioni dei terzi in seno all'istruzione primaria. La contabilità 'in nero' del contribuente e dei terzi. Il contegno tenuto dal contribuente nell'attività di controllo.	Pag. 248
	Conclusioni.	Pag. 270
	Bibliografia.	Pag. 296

L'autorità è l'ultima delle prove¹

¹*Summa theologiae*, I^a, q. 1, a. 8, ad 2. In argomento, v. O. De Bertolis, *L'ellisse giuridica. Un percorso nella filosofia del diritto tra classico e moderno*, Padova, 2011, 13.

Introduzione e sviluppo dell'indagine.

Tra morfologia della prova² e natura della giurisdizione³ vi è una relazione osmotica.

² Sul concetto di prova, non può non rinviarsi a F. Carnelutti, *La prova civile. Parte generale. Il concetto giuridico di prova*, ristampa, Milano, 1992 e Id., *Sistema di diritto processuale civile*, I, Padova, 1936, 674, nonché, oltre ai testi citati *infra*, a M. Taruffo, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Roma-Bari, 2009, *passim*; Id., voce *Prova (in generale)*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XVI, Torino, 1997, 3 ss.; L. P. Comoglio, *Le prove civili*, Torino, 2004; Id., *Le prove*, in P. Rescigno (diretto da), *Trattato di diritto privato*, Milano, 1985, 165; A. Carratta, *Prova e convincimento del giudice nel processo*, in *Riv. dir. proc.*, 2003; Id., *Funzione dimostrativa della prova (verità del fatto nel processo e sistema probatorio)*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, 73 ss.; C. Besso Marcheis, *Probabilità e prova*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1991, 1119; G. Verde, *Prova legale e formalismo*, in *Foro it.*, 1990, V, 465; Id., voce *Prova (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 579; S. Patti, *Prove. Disposizioni generali*, in V. Scialoja - G. Branca (a cura di), *Commentario del cod. civ.*, Bologna e Roma, 1987; V. Andrioli, voce *Prova (diritto processuale civile)*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. XIV, Torino, 1967; G. Laserra, *La prova civile*, Napoli, 1957. Sulla distinzione tra funzione dimostrativa e funzione retorico-argomentativa della prova, si rinvia a C. Perelman, *Della prova in filosofia*, in *Retorica e filosofia*, Bari, 1979, 151 e Id., *Il dominio retorico. Retorica e argomentazione* (1977), trad. it., Torino, 1981, 14 ss. Sull'analogia tra prova processuale e prova nella ricerca storica o scientifica, cfr. M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Milano, 1992, 310 ss. e Id., *Il giudice e lo storico: considerazioni metodologiche*, in *Riv. dir. proc.*, 1968, 438, nonché S. Chiarloni, *Processo civile e verità*, in *Questione giustizia*, 1987, 504. Sui singoli mezzi istruttori, M. Fornaciari, *Questioni controverse in tema di prova testimoniale*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 1100 e ss.; E. Picozza, *La prova per testimoni, tra deposizione orale e testimonianza scritta, a seguito della riforma del 2009*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 869 e ss.; F. Corsini, *La prova testimoniale assunta in forma scritta*, *ivi*, 2010, 856 e ss.; C. Asprella, *La testimonianza scritta ed il tramonto dell'oralità*, in *Giusto proc. civ.*, 2009, 849 e ss.; F. De Stefano, *Gli strumenti di prova e la nuova testimonianza scritta*, Milano, 2009, *passim*; I. Pagni, *La riforma del processo civile: la dialettica tra il giudice e le parti (e i loro difensori) nel nuovo processo di primo grado*, in *Corr. giur.*, 2009, 1315 e ss.; S. Patti, voce *Prova testimoniale. Presunzioni*, in A. Scialoja - G. Branca (a cura di), *Commentario al codice civile*, Bologna-Roma, 2001; L. Dittrich, *I limiti soggettivi della prova testimoniale*, Milano, 2000; A. Dondi, voce *Prova testimoniale nel processo civile*, in *Dig. civ.*, XVI, Torino, 1997, 40 e ss.; V. Denti, voce *Prova documentale in diritto processuale civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XVI, Torino, 1997, 35 e ss.; G. Balena, voce *Giuramento*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, IX, Torino, 1993, 105 e ss.; C. Furno, voce *Accertamento convenzionale e confessione stragiudiziale*, ristampa, Milano, 1993; Id., *Confessione (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 870 e ss.; S. Patti, voce *Documento*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, VII, Torino, 1991, 1 e ss.; M. Taruffo, voce *Prova testimoniale*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 729 e ss.; L. Laudisa, voce *Prova testimoniale: I) Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988; Id., *Il ritiro della dichiarazione di verità*, Padova, 1978; E. Silvestri, voce *Confessione nel dir. proc. civ.*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, III, Torino, 1988, 423 e ss.; C. A. Nicoletti, *Il giuramento della parte nell'attualità del processo civile*, Rimini, 1982; R. Paolini, *Considerazioni sul giuramento decisorio*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1973, 279 e ss.; R. Provinciali, voce *Giuramento decisorio*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970, 103 e ss.; M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità. Contributo alla teoria della utilizzazione probatoria del sapere delle parti nel processo civile*, I, Milano, 1974, *passim*; N. Irti, *Il concetto giuridico di documento*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1969, 484 e ss.; V. Andrioli, voce *Prova testimoniale (diritto processuale civile)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIV, Torino, 1967, 329 e ss.; Id., voce *Giuramento*, in *Noviss. Dig. it.*, VII, Torino, 1961, 943 e ss.; Id., voce *Confessione (dir. proc. civ.)*, in *Noviss. Dig. it.*, IV, Torino, 1959, 11 e ss.; A. Candian, voce *Documento e documentazione*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 579; F. Carnelutti, voce *Documento*, in *Noviss. Dig. it.*, VI, Torino, 1960, 85 e ss.; C. M. De Marini, *Giuramento e disposizione del diritto*, in *Giur. it.*, 1956, I, 1, 791; P. Guidi, *Teoria giuridica del documento*, Milano, 1950; Id., *Documento e negozio giuridico*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1926, I, 181 e ss.; C. Furno, *Natura giuridica del giuramento e libertà di valutazione giudiziale*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1947, 362 e ss.; F. Carnelutti, *Natura del giuramento*, in *Riv. dir. proc.*, 1947, I,

183 e ss.; E. Allorio, *Il giuramento della parte*, Milano, 1937; L. Montesano, *Note sulla natura giuridica della confessione*, in *Giur. comp. cass. civ.*, 1948, XXVII, 128. In particolare, sul principio di tipicità delle prove e sulle prove innominate o atipiche, L. Lombardo, *Profili delle prove civili atipiche*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2009, 1447; M. Taruffo, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Roma-Bari, 2009, 139 e ss.; Id., *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, *passim*; Id., *Prove atipiche e convincimento del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 1973, 393 e ss.; L. Ariola, *Le prove atipiche nel processo civile*, Torino, 2008; A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2006, 435 e ss.; G. Balena, *Elementi di diritto processuale civile*, Bari, 2006, 171 e ss.; G. F. Ricci, *Le prove atipiche tra ricerca della verità e diritto di difesa*, in AA.VV., *Le prove nel processo civile*, in *Atti del XXV Convegno Nazionale, Cagliari 7-8 ottobre 2005*, 173 e ss.; Id., *Atipicità della prova, processo ordinario e rito camerale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002, 409 e ss.; Id., *Le prove atipiche*, Milano, 1999, *passim*; G. Verde, *Prove nuove*, in AA.VV., *Le prove nel processo civile*, in *Atti del XXV Convegno Nazionale, Cagliari 7-8 ottobre 2005*, 23-27; Id., voce *Prova (diritto processuale civile)*, cit., 606 e ss.; C. Besso Marcheis, *La prova prima del processo*, Torino, 2004, 19 e ss.; F. Ferrari, *La "prova migliore". Una ricerca di diritto comparato*, Milano, 2004, 346 e ss.; C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, I, Milano, 2005, 179 nt. 25 e 278 nt. 122 a; L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 50 e ss.; A. Carratta, *Prova e convincimento del giudice nel processo civile*, cit., 52-55; G. Monteleone, *Diritto processuale civile*, Padova, 2002, 178 e ss.; G. Maero, *Le prove atipiche nel processo civile*, Padova, 2001, *passim*; L. Montesano, *La garanzia costituzionale del contraddittorio e i giudizi civili di "terza via"*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, 939; Id., *Le "prove atipiche" nelle "presunzioni" e negli "argomenti" del giudice civile*, *ivi*, 1980, 237; B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, 335; S. Chiarloni, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1986, 851 e ss.; E. Grasso, *Dei poteri del giudice*, in *Comm. Utet*, Torino, 1973, 1304; M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità. Contributo alla teoria della utilizzazione probatoria del sapere delle parti nel processo civile*, I, Milano, 1974, 270; V. Andrioli, voce *Prova (diritto processuale civile)*, cit., 291.

³ In tema, si vedano L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, I, Milano, 1923; G. Chiovenda, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 102; S. Satta, voce *Giurisdizione (nozioni generali)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970; A. Attardi, *Giurisdizione e competenza in generale*, in *Commentario al codice di procedura civile*, diretto da E. Allorio, I, 1, Torino, 1973; P. Biavati, *Giurisdizione civile, territorio e ordinamento aperto*, Milano, 1997. Si vedano, più di recente, G. Verde, *Sul monopolio dello Stato in tema di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 379 e N. Picardi, *La vocazione del nostro tempo per la giurisdizione*, 2004, 50. Per le origini della nozione di giurisdizione – solo *in nuce* nel diritto romano (cfr. D. 5. 1. 49. 1 e D. 1. 22. 1. 5-6-16-17) – vd. Irnerio, *Gl. Ad Digestum Vetus, De iurisdictione*, ad rubr., in E. Besta, *L'opera di Irnerio. Contributo alla storia del diritto italiano*, II, *Glosse inedite d'Irnerio ad Digestum Vetus*, Torino, 1896, 20 e Bartolo da Sassoferrato, *In primam Digesti veteris partem*, ad 1. *Ius dicentis*, ff, *De iurisdictione*, II, 1.1, n. 3. Per una ricca analisi del lemma *iurisdictione*, si rinvia a P. Costa, *'Iurisdictione', semantica del potere politico nella pubblicistica medioevale (1100-1433)*, Milano, 1969 e F. Calasso, *Iurisdictione nel diritto comune classico*, in *ASD*, IX, 1965, 100, nonché, più di recente, M. Ascheri, *Tribunali, giuristi, istituzioni: dal medioevo all'età moderna*, Bologna, 1989, *passim*. Sulla giurisdizione tributaria: S. Fiorentini, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2008; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 117; G. M. Cipolla, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 463; M. Cantillo, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 803. V., con specifico riferimento al carattere *esclusivo* della giurisdizione, cfr. S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 33; L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, relazione presentata al Convegno di studi tenutosi a Catania, in data 14 e 15 settembre 2007, 10, nt. 36. Sulla recente espansione della giurisdizione tributaria, cfr. P. Russo, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 587; V. Nucera, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, 2006, 1591; L. Nicotina, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un'interpretazione costituzionalmente orientata*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 169; G. Bizio, *La Corte costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all'ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2008, 878.

Per comprendere il concreto atteggiarsi della prova, e il relazionarsi dei poteri istruttori del giudice e delle parti⁴, non è dato prescindere dalla pregiudiziale indagine sui caratteri del plesso giurisdizionale di riferimento.

Quanto sia rilevante il tema nel diritto processuale tributario lo si può comprendere a prima lettura del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che, oltre a recare una disciplina assai

⁴ Impieghiamo la nozione di “potere”, sia nella prospettiva del giudice sia in quella delle parti, data l’idoneità dello stesso a produrre nuove situazioni giuridiche in seno al processo. E’, infatti, noto che la “facoltà” sia, invece, destinata ad esaurirsi in se stessa, senza poter dare luogo a modificazioni giuridiche. Sulla nozione di potere, come impiegata nel presente studio, si veda V. Frosini, voce *Potere (teoria generale)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIII, Torino, 1966, 440 e ss. e, prima di lui, S. Romano, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953, 172 e ss. Più in generale, si confronti A. Lener, voce *Potere (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 610 e ss. Sulla nozione di facoltà, cfr. F. Carnelutti, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, 156 e Anastasi, voce *Facoltà e diritti facoltativi*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967. Diversamente, sulla dicotomia tra poteri del giudice e facoltà delle parti, G. Costantino, *Questioni processuali tra poteri del giudice e facoltà delle parti*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 1012. Sulla traducibilità di tutte le situazioni giuridiche in termini di “dovere”, cfr. V. Tavormina, *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003, 1 e ss. Sui poteri istruttori nel processo tributario, oltre ai testi citati *infra*, si vedano M. Cardillo, *Il processo tributario e la consulenza tecnica d’ufficio*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2011, 101 ss.; L. Tosi, “*Testimonianza orale*” e “*testimonianza scritta*” nel processo tributario, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2010, 761 e ss.; A. Marcheselli, *Poteri istruttori integrativi del giudice tributario, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 2/2010, 138 ss.; Id., *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, *passim*; S. Magnone Cavatorta, *I nuovi documenti nei confini dell’appello come “novum iudicium”*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 4/2010, 332 e ss.; G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2009, 545 ss.; Id., voce *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm., Agg.*, Torino, 2008, 730 ss.; Id., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, *passim*; F. Gallo, *L’istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009, 25 e ss.; Id., *Motivazione e prova nell’accertamento tributario*, *ivi*, n. 4/2001, 1088; S. La Rosa, *Istruttoria e poteri dell’ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009, 523 e ss.; Id., *L’istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 870; Id., *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, *ivi*, 1982, 1261 ss.; A. Uricchio, *Atti e poteri del giudice tributario. Tra principi del “giusto processo” ed estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007, *passim*; M. Basilavecchia, *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 4/2006, 305; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, *passim*; A. Colli Vignarelli, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, *passim*; F. Graziano, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 2002, 413 e ss.; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 375; F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir. Aggiornamento*, III, Milano, 1999, 885; Id., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 2000, 73 ss.; Id., *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, *ivi*, 1988, 14; Id., *Sui principii generali dell’istruzione processuale probatoria*, *ivi*, 1978, II, 213; R. Schiavolin, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, 473; S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, Milano, 1997, 69; A. Guarnieri, *Presente e futuro della prova testimoniale nel processo tributario*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 1997, 463; C. Glendi, *L’istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1117 ss.; Id., *I poteri del giudice nell’istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 906 ss.; L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1994, I, 73; Id., *Il giudice tributario e la prova per presunzioni*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 593 ss.; R. Lupi, *L’onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1213; G. Tinelli, voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma, 1991, *passim*; L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, in C. Glendi (a cura di), *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 753 ss.; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, I, 1603 ss.; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 1682.

scarna sulla prova⁵, non agevola la ricostruzione dell'effettiva natura della giurisdizione fiscale, comprendendo disposti che appaiono radicati al modello della 'giurisdizione di annullamento'⁶ e disposti che sembrano, invece, fare leva sullo speculare paradigma della 'giurisdizione dichiarativa'⁷, di accertamento del rapporto impositivo.

L'indagine sulla pluralità di forme che la prova può assumere nella statica del giudizio tributario – dalla prova documentale fino alle discusse prove costituenti, e a quelle 'fuori catalogo' – passerà, pertanto, attraverso la previa e necessaria individuazione della natura della giurisdizione fiscale e dei suoi fondamentali corollari quanto a dialettica tra poteri processuali del giudice e delle parti.

⁵ Sull'incompletezza, in materia istruttoria, del d.lgs. n. 546/1992, cit., si vedano, in particolare, L. P. Comoglio, *Riforme processuali e poteri del giudice*, Torino, 1996, 317; C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., 1118; G. Tabet, *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 619.

⁶ Si pensi agli artt. 19 e 21 d.lgs. n. 546/1992. In particolare, Considerano il processo tributario alla stregua di un giudizio di annullamento di un atto: E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 107 e 594; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277; C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41; G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 251; G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 145; F. Tesouro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 45; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2002, 141; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 27 e 63.

⁷ Vedasi, in particolare, l'art. 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992. Peculiare è, poi, la disciplina in materia di azioni di rimborso, che, pur subordinando l'avvio del giudizio all'esistenza di un atto di rifiuto espresso o tacito, prevede che, nel caso di rifiuto tacito, si debba osservare il termine della prescrizione ordinaria. In particolare, considerano il processo tributario quale giudizio di accertamento del rapporto d'imposta: E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751 e in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974)*, Padova, 1975, 34; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; Id., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 5; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 706. Per una impostazione mista, favorevole alla configurazione del processo tributario ora in termini di giudizio costitutivo, ora di processo dichiarativo, a seconda del mutevole oggetto del contenzioso, si vedano: A. E. Granelli, *Osservazioni sulla competenza delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1981, 741; F. Maffezzoni, *Del coordinamento della giurisdizione amministrativa e tributaria*, in *Studi per il Centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, Roma, 1981, 1371; Id., *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982, 581; Id., *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, 594; E. De Mita, *Legalità dell'imposizione e motivazione dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 1981, 748, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987, 159; Id., *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, 69; M. E. Schinaia, *Il processo tributario tra processo civile e processo amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 1468; D. Stevanato, *Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario in una interessante decisione di merito*, in *Rass. trib.*, 1989, II, 59; F. Batistoni Ferrara - M. A. Grippa Salvetti, *Lezioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino, 1990, 99 e 177-178; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2003, 352.

Nel capitolo I si inquadrerà la giurisdizione tributaria in una cornice storica, per individuarne le origini e lo sviluppo, dalla Rivoluzione francese del 1789 fino alle più recenti riforme, non senza analizzare – anche con l’ausilio delle coordinate desumibili dagli ordinamenti giuridici francese e belga – il modello della giurisdizione ‘unificata’, di cui alla l. n. 2248/1865 all. E, e i suoi prodromi nell’esperienza degli Stati preunitari, fucina del contenzioso a venire.

Compreso se possa, effettivamente, parlarsi di ‘giurisdizione’ tributaria e delineate le sue principali linee evolutive, si passerà – nel capitolo II – dalla sintesi cronologica all’analisi diacronica, per sondare, con il metodo dialettico della contrapposizione tra tesi e antitesi⁸, la bontà intrinseca della qualificazione della giurisdizione tributaria nei termini di mera giurisdizione costitutiva, contrapponendovi, appunto, la ricostruzione della prima come giurisdizione di accertamento, fondata sulla tesi dichiarativa.

Per tentare di giungere alla sintesi, si adotteranno – nel capitolo III – due fondamentali modelli – quello del ‘giudizio costituzionalmente dovuto’, discendente dalla sinergia normativa tra l’articolo 111 Cost. e l’articolo 6 C.e.d.u., e quello del ‘giudizio

⁸ Per una recente riscoperta del metodo dialettico, S. Toulmin, *The Uses of arguments*, Cambridge, 1958; C. Perelman, *Il campo dell’argomentazione: nuova retorica e scienze umane*, Parma, 1979; A. Cattani, *Forme dell’argomentare. Il ragionamento tra logica e retorica*, Padova 1990; A. M. Battezzatore (a cura di), *Dimostrazione, argomentazione dialettica e argomentazione retorica nel pensiero antico*, Genova, 1993; F. Piazza, *Linguaggio, persuasione e verità. La retorica nel novecento*, Roma, 2004; G. Sartor, *Dialoghi e ragionamento giuridico: diversità dei sistemi dialettici e loro giustificazione*, in *Analisi e diritto*, 2004, 183; A. Gentili, *Processo civile e forme della retorica*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2008, 7. Cfr. anche M. Buber, *Il principio dialogico*, Milano, 1959 e Id., *L’io e il tu*, Pavia, 1991; E. Lévinas, *La traccia dell’altro*, Napoli, 1979. Per le radici dell’impostazione, v., ad esempio, Platone, *Gorgia*, 461 D-462 A, nell’ed. di G. Reale (a cura di), Milano, 1991. Sul fondamentale principio di non contraddizione, cardine della dialettica: Aristotele, *Metafisica*, Gamma (IV), 3, 1005 b 19-20, e, per la sua interpretazione, E. Berti, *Il principio di non contraddizione come criterio supremo di significanza nella metafisica aristotelica*, in “*Rendiconti dell’Accademia Nazionale dei Lincei*”, *cl. Sc. Mor.*, 1966, 224-252, nonché Id., *Contraddizione e dialettica negli antichi e nei moderni*, Palermo, s.d. ma 1987. Sul falsificazionismo, vedasi K. Popper, *La logica della scoperta scientifica*, Torino, 1970. Sulla centralità del dialogo nell’esperienza giuridica, cfr. G. Calogero, *Logo e dialogo*, Milano 1950; Id., *Filosofia del dialogo*, Milano, 1962; Id., *Principio del dialogo e diritti dell’individuo*, in *Raccolta di scritti in onore di A. C. Iemolo*, IV, Milano 1963; Id., *Le regole della democrazia e le ragioni del socialismo*, Roma 1968, oltre al sempre suggestivo G. Capograssi, *Giudizio, processo, scienza, verità*, in *Opere*, V, Milano, 1959, spec. 63 e ss., e a F. Carnelutti, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, 100. Sempre rilevante è l’impostazione di C. Perelman - L. Olbrechts Tyteca, *Trattato dell’argomentazione*, Torino, 1976, 534: “noi combattiamo le opposizioni filosofiche, nette e irriducibili, che ci vengono presentate dagli assolutismi di ogni specie: dualismo della ragione e dell’immaginazione, della scienza e dell’opinione, (...) dell’obiettività universalmente ammessa e della soggettività incomunicabile”.

amministrativo sul rapporto', che descrive la fisionomia attuale del processo amministrativo – dopo aver tratto le 'fila' dall'analisi sincronico-diacronica dei capitoli precedenti.

Delineata la natura della giurisdizione, sulle basi dei fondamentali presupposti teorici, potrà transitarsi al tema, discusso e controverso, del concreto atteggiarsi dei mezzi istruttori nel processo tributario – cap. V –, non senza aver previamente tracciato le fondamentali linee guida in materia di *thema probandum* e di ripartizione dell'onere probatorio tra contribuente e amministrazione finanziaria, nella più ampia dialettica tra gli stessi contendenti e le Commissioni tributarie (cap. IV).

Lo studio delle singole 'forme' della prova verrà, pertanto compiuto attraverso il prisma del 'giusto' giudizio tributario sul 'rapporto'⁹, così integrando la disciplina positiva, sia in virtù del codice di procedura civile – dato il rinvio esterno *ex art. 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992* – sia attraverso le coordinate di cui al nuovo codice del processo amministrativo¹⁰, che, analogamente al citato decreto del 1992, è teso a contemperare le situazioni soggettive dei privati con la salvaguardia dell'interesse pubblico.

⁹ Sul concetto di rapporto giuridico, le cui origini di rinvengono in F. Savigny, *Sistema del diritto romano attuale*, trad. it. di V. Scialoja, I, Torino, 1886, § 52, 337 – che lo definisce “una relazione tra più persone determinata da una regola di diritto” –, si confrontino: G. Del Vecchio, *Il concetto di diritto*, Bologna, 1912; Id., *Lezioni di filosofia del diritto*, Milano, 1946, 76; R. Treves, *Il diritto come relazione*, Torino, 1934; G. Lumia, *Teoria generale del diritto*, Padova, 1950, 5; Id., *La teoria kantiana del diritto e dello Stato*, Milano, 1960, *passim*; N. Bobbio, *Teoria generale del diritto e teoria del rapporto giuridico*, in *Studi sulla teoria generale del diritto*, Torino, 1955, §5; G. Solari, *La filosofia politica*, I, Roma-Bari, 1974, 357. In particolare, rivestono particolare rilievo le affermazioni di G. Lumia, *Teoria generale del diritto*, cit., 5: “la valutazione giuridica è un apprezzamento di carattere intersubiettivo (...) non valuta l'atto in relazione ad un ideale di vita (...) bensì e soltanto in rapporto con gli altri soggetti (...) con i loro comportamenti complementari (...) il concetto nel quale puntualmente si concreta l'universale giuridico (...) è (...) il rapporto giuridico”. Sul diritto quale composizione di interessi, F. Carnelutti, *Sistema del diritto processuale civile*, Padova, 1936, 25 e G. D. Romagnosi, *Genesi del diritto penale*, 1791, rist. Milano, 1998, 198, per il quale le situazioni soggettive sono i “risultati delle relazioni”. Si rinvia altresì a R. Orestano, *Azione, diritti soggettivi, persone giuridiche*, Bologna, 1978. Con riferimento al diritto amministrativo, vedasi, da ultimo, M. Protto, *Il rapporto amministrativo*, Milano, 2008, *passim*, oltre a A. Pubusa, *Il giudizio “officina per la riparazione” degli atti amministrativi? Note sull'art. 21-octies comma 2, l. n. 241 del 1990*, in *Foro amm. TAR*, 2005, 5, F. Ledda, *Elogio della forma scritto da unantiriformista*, in *Foro amm.*, 2000, 3443 ss. e N. Longobardi, *La legge sul procedimento amministrativo tra ostacoli e ambiguità*, in *Dir. e proc. amm.*, n. 3/2011, 707.

¹⁰ D.lgs. 2 luglio 2010, n. 104. Il fatto che sia entrato in vigore un vero e proprio 'codice' non può rilevare anche ai fini della nostra materia: un assetto normativo organico può fungere, più di ogni orientamento pretorio, da parametro per l' (etero-) integrazione della normativa che regola il processo tributario. Sul nuovo codice del processo amministrativo, si vedano, da ultimi, M. Clarich, *A un anno dalla svolta per la*

Guardando al modello del giudizio civile – di natura, per antonomasia, dichiarativa – e senza perdere di vista le specificità del processo tributario¹¹ – anche attraverso il

giustizia amministrativa infondate le preoccupazioni di scettici e conservatori, in *Guida al dir.*, n. 9/2011, 6; A. Pajno, *Tra elementi di continuità e nuove suggestioni la testimonianza di un mutamento di prospettiva*, *ivi*, 8; G. Fonderico, *Il decreto correttivo viaggia verso la Gazzetta: sull'elettorale si attende la scelta del governo*, *ivi*, 10; G. Laddaga, *Con il ruolo propulsivo della magistratura assicurata una difesa efficace del cittadino*, *ivi*, 16. Cfr. altresì i contributi di: G. Pellegrino (a cura di), *Verso il codice del processo amministrativo*, Roma, 2010 e R. Chieppa, *Il codice del processo amministrativo*, in *Le nuove leggi amministrative*, Milano, 2010, oltre a F. Caringella-M. Protto, *Codice del nuovo processo amministrativo*, Roma, 2010, M. Clarich, *Un corpus normativo dai contenuti innovativi che contribuisce alla certezza del diritto*, in *Guida al dir.*, n. 32/2010, 10, Id., *Le azioni nel processo amministrativo tra reticenze del codice e aperture a nuove tutele*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 1121, AA.VV., *Il codice del processo amministrativo*, in *Foro it.*, 2010, V, 210, D. Dalfino, *Il codice del processo amministrativo: disposizioni di rinvio e principi generali*, *ivi*, 2010, A. Pajno, *Il codice del processo amministrativo tra "cambio di paradigma" e paura della tutela*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 885, A. Travi, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010, 45, Id., *Il codice del processo amministrativo. Presentazione*, in *Foro it.*, 2010, V, 205, Id., *Osservazioni generali sullo schema di decreto legislativo con un 'codice' del processo amministrativo*, in www.giustamm.it, M. A. Sandulli, *Anche il processo amministrativo ha finalmente un codice*, in www.federalismi.it e in *Foro amm. - Tar*, 2010.

¹¹ Di particolare interesse – e di monito per lo sviluppo dell'indagine – appaiono le recenti riflessioni di G. Rossi, *Giudice e processo amministrativo. Introduzione*, in www.giustizia-amministrativa.it (14/04/2011): "si potrebbe quindi proporre la domanda essenziale: si giustifica, per la pubblica amministrazione, quando agisce come pubblico potere, un giudice speciale? Si giustificano norme processuali diverse da quelle del codice di procedura civile? (...) Molti studiosi danno delle residue differenze fra i due processi una spiegazione di carattere storico: si è passati gradualmente da un ricorso che aveva carattere amministrativo di fronte a un organismo di incerta natura a un ricorso certamente giurisdizionale di fronte a un giudice terzo. L'aumento delle tutele ha progressivamente conferito un carattere sostanziale all'interesse legittimo e arricchito il processo amministrativo rispetto al semplice modello di annullamento degli atti, fino a giungere a una tutela piena. Le nuove norme di procedura prendono atto di questa evoluzione ma risentono inevitabilmente delle origini e della storia del processo amministrativo. Se così fosse, però, la conclusione più coerente sarebbe solo quella che le residue differenze con il processo ordinario vanno superate e che si deve applicare pienamente il codice di procedura civile (e di fronte allo stesso giudice). La risposta alla domanda prospettata all'inizio sarebbe quindi scontata. (...) Sull'equità andrebbe fatta una riflessione più attenta. Il giudice ordinario può decidere in equità "se le parti gliene hanno fatto concorde richiesta" (art. 114). Non vi è una norma del genere nel codice del processo amministrativo; per quale ragione? Perché esso deve pronunciarsi sempre "secondo diritto" o per il pudore di non dire che in realtà il criterio equitativo è sempre alla base delle sue decisioni? Su questi problemi deve avviarsi un approfondimento che parta proprio dall'esaminare l'ipotesi della compatibilità fra la decisione equitativa e quella di legittimità (come si desume del resto dall'art. 339 c.p.c. sull'appellabilità per violazioni di norme delle sentenze del giudice di pace pronunciate secondo equità), e ciò soprattutto se ci si riferisce alla legalità sostanziale, quella cioè che è sempre fondata sulla legge ma soprattutto sulla sua ratio anziché solo sulla sua forma. Mentre il "merito" implica una scelta fra gli interessi, l' "equità" ne individua l'assetto più giusto nel quadro di un assetto normativo determinato. Su questi temi sarebbe bene riprendere le problematiche affrontate soprattutto dalla dottrina civilistica, a partire da Scialoja, da quella penalistica (Bettiol) e da quella canonistica (Fedele) e solo raramente da quella amministrativistica (Cammeo) sui rapporti fra *ius strictum* e *ius aequum*. L'eccesso di potere resta comunque un vizio di legittimità e lo stesso criterio equitativo (se lo si voglia sostenere) si svolge sempre all'interno del diritto positivo, sia pure spingendosi fino al confine cui può arrivare l'interpretazione evolutiva e la ricerca di una ratio normativa che libera l'amministrazione, prima del giudice, da vincoli che abbiano solo carattere formalistico (come da tempo hanno chiarito il Conseil d'Etat francese e il nostro giudice amministrativo). La pienezza della tutela e la diminuzione del carattere essenzialmente impugnatorio e di annullamento del processo amministrativo può indurre nell'errore di dare per superato il principio del processo amministrativo che è e resta, salvo che per la giurisdizione esclusiva e per alcuni profili marginali, quello di verificare che l'esercizio del potere da parte della pubblica amministrazione risponda alla norma che lo contempla. Anzi, è proprio da questa caratteristica che va ricercata la specialità del processo amministrativo e di alcuni profili che lo reggono".

riferimento costante al processo amministrativo¹², contiguo a quello fiscale per storia e struttura –, si tenterà l’approdo a soluzioni ermeneutiche *in jure condito*, fornendo altresì prospettive *de jure condendo*, verso un’auspicabile riforma, compiuta ed organica, del contenzioso tributario.

¹² Ed, in particolare, alla giurisdizione cd. esclusiva, data la ricomprensione, nel plesso giurisdizionale delle Commissioni, dei “*tributi di ogni genere e specie comunque denominati*” (v. art. 2 d.lgs. n. 546/1992, cit.).

I. Giurisdizione tributaria e tutela delle situazioni giuridiche soggettive.

Genesi ed evoluzione del binomio.

Sommario: 1. Introduzione. La *liaison* giurisdizione-situazioni protette nell'orizzonte storico. – 2. Gli albori del contenzioso tributario e il sistema anteriore alla legge 20 Marzo 1865, n. 2248 Allegato E. Il modello della Francia postrivoluzionaria. – 3. *Segue*. Il contenzioso francese all'indomani della Costituzione dell'VIII anno. – 4. *Segue*. Il modello belga e la 'giurisdizione' unificata. – 5. *Segue*. Il contenzioso nell'Italia preunitaria e la dialettica con il modello francese. Il regno delle Due Sicilie fra tradizione e avanguardia. – 6. Il Ducato di Parma e lo Stato Pontificio. – 7. *Segue*. Il Ducato di Modena, il Lombardo-Veneto, il Granducato di Toscana. 8. *Segue*. Il Regno di Sardegna e la continuità con il paradigma d'oltralpe. 9. Dall'unificazione politica alla legge abolitrice del contenzioso. La legislazione del 1862 sulle imposte indirette. L'istituzione delle Commissioni tributarie. 10. La legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E nel sistema della giustizia tributaria. 11. L'evoluzione delle Commissioni dalla legge n. 3023/1866 al T.U. 24 agosto 1877. L'ordinamento corporativo e il mutato assetto delle Commissioni tributarie. 12. L'avvento della Costituzione repubblicana e la riforma del 1972. 13. La riforma del 1992 e l'attuale assetto della giurisdizione tributaria. Le riforme degli anni 2001 - 2005 e gli orientamenti giurisprudenziali recenti.

1. Introduzione. La *liaison* giurisdizione-situazioni protette nell'orizzonte storico.

L'analisi della morfologia della prova nel processo tributario presuppone la definizione del concetto di giurisdizione tributaria¹³ e della sua natura, in chiave storico-evolutiva, e altresì alla luce dei principi del processo costituzionalmente 'dovuto'.

¹³ Sul concetto di giurisdizione e sulla sua evoluzione, cfr. L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, I, Milano, 1923; G. Chiovenda, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 102; S. Satta, voce *Giurisdizione (nozioni generali)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970; A. Attardi, *Giurisdizione e competenza in generale*, in *Commentario al codice di procedura civile*, diretto da E. Allorio, I, 1, Torino, 1973; P. Biavati, *Giurisdizione civile, territorio e ordinamento aperto*, Milano, 1997. Si vedano, più di recente, G. Verde, *Sul monopolio dello Stato in tema di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 379 e N. Picardi, *La vocazione del nostro tempo per la giurisdizione*, 2004, 50. Per le origini della nozione di giurisdizione – solo *in nuce* nel diritto romano (cfr. D. 5. 1. 49. 1 e D. 1. 22. 1. 5-6-16-17) – vd. Irnerio, *Gl. Ad Digestum Vetus, De iurisdictione*, ad rubr., in E. Besta, *L'opera di Irnerio. Contributo alla storia del diritto italiano*, II, *Glosse inedite d'Irnerio ad Digestum Vetus*, Torino, 1896, 20 e Bartolo da Sassoferrato, *In primam Digesti veteris partem*, ad 1. *Ius dicentis*, ff. *De iurisdictione*, II, 1.1, n. 3. Per una ricca analisi del lemma *iurisdictione*, si rinvia a P. Costa, *'Iurisdictione', semantica del potere politico nella pubblicistica medioevale (1100-1433)*, Milano, 1969 e F. Calasso,

Solo una volta delineato il paradigma teorico, è, infatti, possibile fissare le coordinate del concreto atteggiarsi dei poteri istruttori, e del loro dialettico relazionarsi.

Non è, del resto, auto-evidente, né troppo risalente, il concetto di “giurisdizione tributaria”, della quale non è dato, a rigore, parlare prima degli anni settanta del secolo XX.

Solo nel 1974¹⁴ la Consulta, preceduta poco prima dalle sezioni unite della Cassazione¹⁵, si è definitivamente pronunciata a favore della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, superando così l’orientamento antecedente e risolvendo, almeno nella forma, una questione vessata¹⁶. Come si è anticipato, prima della riforma tributaria del 1972, appariva difficile qualificare “giurisdizionali” degli organi, quali le Commissioni, che di molto si discostavano dai principi cardine e dai singoli disposti

Iurisdictio nel diritto comune classico, in ASD, IX, 1965, 100, nonché, più di recente, M. Ascheri, *Tribunali, giuristi, istituzioni: dal medioevo all’età moderna*, Bologna, 1989, *passim*. Sulla giurisdizione tributaria: S. Fiorentini, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2008; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 117; G. M. Cipolla, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 463; M. Cantillo, *Aspetti problematici dell’istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 803. V., con specifico riferimento al carattere esclusivo della giurisdizione, cfr. S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 33; L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, relazione presentata al Convegno di studi tenutosi a Catania, in data 14 e 15 settembre 2007, 10, nt. 36. Sulla recente espansione della giurisdizione tributaria, cfr. P. Russo, *L’eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 587; V. Nucera, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, 2006, 1591; L. Nicotina, *L’ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un’interpretazione costituzionalmente orientata*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 169; G. Bizioli, *La Corte costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all’ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2008, 878.

¹⁴V. C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Giur. cost.*, 1974, 2970, insieme alla successiva C. Cost., 15 luglio 1976, n. 215, *ivi*, 1976, I, 1351 e in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 589. Lo stesso orientamento era già stato accolto da C. Cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131 e C. Cost., 30 dicembre 1958, n. 81, in *Giur. cost.*, 1958, 1000, ma tuttavia contraddetto dalle pronunce C. Cost., 29 gennaio 1969, n. 6 e C. Cost., 30 gennaio 1969, n. 10, in *Foro it.*, 1969, I, 561.

¹⁵ Si vedano le relative sentenze in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1638; *ivi*, 1971, I, 1, 1462; *ivi*, 1972, I, 1, 1650.

¹⁶ Va sin d’ora precisato, per doverosa completezza, che non mancavano, già da prima degli anni ’70 del secolo XX, gli Autori che si erano espressi – soprattutto all’indomani della riforma del 1936 – favorevolmente alla configurazione in senso giurisdizionale delle Commissioni tributarie. Si vedano, a titolo di esempio, S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V. E. Orlando, III, Milano, 1901, 578; G. Salemi, *Il concetto di parte e la pubblica amministrazione*, 1916, 251; L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, Milano, 1923, I, nn. 223-225; G. Chiovenda, *Principii di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 364; U. Borsi, *La giustizia amministrativa*, 1930, 113; M. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, 1936, 29; G. Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, II, 1938, 418; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1940, 313.

della Costituzione repubblicana. La stretta dipendenza delle Commissioni dall'amministrazione attiva si poneva in conflitto con le garanzie imprescindibili di imparzialità e terzietà; lo sbilanciamento tra le parti in causa andava a minare il diritto dei privati a difendersi e tutelarsi contro gli atti amministrativi.

E' il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 che, rimodulando criteri di selezione e poteri dei componenti le Commissioni e razionalizzando il sistema di tutela¹⁷, ha consentito una generale propensione per la natura giurisdizionale degli organi di giustizia tributaria¹⁸. All'ulteriore miglioramento – intervenuto con il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – del carattere giurisdizionale delle Commissioni ha fatto seguito la definizione esplicita, in termini di “*giurisdizione*”, del campo di azione delle stesse. Si sono, insomma, raccolti i frutti della semina del legislatore del '72 allorché, in sede di legge delega del '91, si è abbandonato, con riferimento alle attribuzioni dei giudici tributari, il lemma “*competenza*”¹⁹. Detto mutamento terminologico si è, poi, mantenuto nelle importanti riforme del 2001 e 2005²⁰, le quali, devolvendo alle Commissioni le controversie sui “*tributi di ogni genere e specie comunque denominati*”, hanno dato i natali ad una giurisdizione tributaria sostanzialmente generale ed esclusiva.

Se è vero che la nostra giurisdizione si è quasi spontaneamente sviluppata²¹, è altrettanto vero che nulla deriva dal nulla, che nulla è senza passato. Le Commissioni tributarie non sono nate negli anni settanta, ma nel lontano 1864²², sono state mantenute dalla legge 20 marzo 1865, n. 2248 All. E, perfezionate nei loro caratteri fondamentali

¹⁷ In particolare, riducendo i gradi di giudizio ed espungendo dalla cognizione del giudice ordinario le controversie di semplice estimazione.

¹⁸ In argomento, P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 1. Si veda, tuttavia, l'opinione ancora contraria di certa autorevole dottrina (E. Fazzalari, *Istituzioni di diritto processuale*, Padova, 1975, 280).

¹⁹ Sul significato di un cambiamento terminologico siffatto, C. Glendi, *La giurisdizione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2001, 582.

²⁰ Si fa riferimento, in particolare, all'articolo 12 L. 28 dicembre 2001, n. 448 e all'articolo 3-*bis* del D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

²¹ In questo senso, P. Sandulli, *Il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione nel processo tributario*, ora in M. Basilavecchia - G. Tabet (a cura di), *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Bologna, 2009, 135, che parla di una giurisdizione tributaria nata per “*gemmazione spontanea*”.

²² Con la legge 14 luglio 1864, n. 1830 sull'imposta di ricchezza mobile.

con la successiva legislazione sull'imposta di ricchezza mobile e riordinate con la riforma degli anni 1936-1937²³. Sarebbe, poi, inesatto, o per lo meno incompleto, considerare le Commissioni delle origini alla stregua di meri organi dell'amministrazione attiva: se già la legge n. 1830/1864 attribuiva funzioni contenziose alle Commissioni provinciali, la successiva l. 3023/1866 ai due gradi di giudizio avanti ai neo-istituiti organi ne aggiungeva un terzo innanzi ad una Commissione centrale²⁴.

Similmente, non può dirsi che le garanzie giurisdizionali a tutela del privato siano state concesse in una sola ed unica soluzione, o che si siano originate da checchessia in modo accidentale e subitaneo. Nulla, in materia di situazioni protette²⁵, si raggiunge da

²³ Ci riferiamo al r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 e dal r.d. 8 luglio 1937, n. 1516.

²⁴ Va, tuttavia, sin d'ora specificato che il compito delle Commissioni mandamentali non era tanto quello di controllare la legittimità dell'operato dell'agente finanziario – deputato quest'ultimo all'accertamento del reddito da tassare –, quanto quello di integrare il lavoro svolto mediante l'autonomo reperimento della materia imponibile. In merito, O. Quarta, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, II, Milano, 1903, 377, nonché, più di recente, F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 19.

²⁵ In particolare, parlano in termini di "diritti soggettivi" E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751 e in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma*(Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974), Padova, 1975, 34; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; Id., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 5; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 706. Per un inquadramento delle situazioni protette nel giudizio tributario in termini di "interessi legittimi", cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 107 e 594; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277; C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41; G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 251; G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 145; F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 45; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2002, 141; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 27 e 63. Sul concetto di interesse legittimo, si vedano M. S. Giannini, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. proc.*, 1963, 522 e F. Benvenuti, *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1987, *passim*, oltre ai lavori di F. G. Scoca, *Il silenzio della Pubblica amministrazione*, Milano, 1971, 114 e ss., Id., *Sulle implicazioni del carattere sostanziale dell'interesse legittimo*, in *Scritti in onore di M. S. Giannini*, Milano, 1988, 667 e ss.; Id., *Interesse legittimo e diritto soggettivo nel riparto delle giurisdizioni*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, *passim*, Id., *Contributo sulla figura dell'interesse legittimo*, Milano, 1990, 2 e ss., Id., *Autorità e consenso*, in *Dir. amm.*, 2002, 431 e ss. Per le più recenti evoluzioni del concetto di interesse legittimo, anche nei suoi rapporti con il diritto soggettivo, v. M. Occhiena, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2003, 20, per il quale, anche in considerazione dei nuovi istituti di partecipazione al procedimento amministrativo, l'assetto tradizionale delle situazioni soggettive necessita di un ripensamento; C. Varrone, *Stato sociale e giurisdizione sui "diritti" del giudice amministrativo*, Napoli, 2001, che ritiene che ogni diritto è comunque subordinato all'interesse pubblico; G. Oppo, *Novità e interrogativi in tema di tutela degli interessi legittimi*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, 391, che sostiene la cedevolezza degli stessi diritti soggettivi ad altri diritti od interessi; A. Falzea,

subito ed in via definitiva. Si è, infatti, assistito, nella nostra materia, ad un vero e proprio crescendo di tutela. Mentre il sistema del contenzioso degli Stati pre-unitari non troppo proteggeva dallo strapotere di un'amministrazione tentacolare, la legge 20 marzo 1865 all. E assicurava – almeno sulla carta – al cittadino una tutela propriamente giurisdizionale. Poi, la difficile interpretazione del combinato disposto degli articoli 6 e 12 della legge citata²⁶ non ostava alla concessione, con la l. 3719/1867, ai contribuenti della facoltà di ricorrere all'autorità giudiziaria contro le decisioni della Commissione centrale²⁷. Finanche la riforma del 1936, pur riconducendo, almeno in parte, il contenzioso tributario nell'alveo di quello amministrativo, recepiva regole fondamentali del processo civile, rafforzando così le garanzie di difesa. Il resto lo facevano le coordinate di cui alla Carta del 1948, stella polare delle riforme successive.

La stessa interazione, per molti aspetti problematica, tra gli organi di giustizia tributaria e i giudici ordinari è tutto fuorché recente. Sin dalla legislazione del Regno di Sardegna anteriore al 1822²⁸, si distingueva tra controversie deferite²⁹ agli intendenti, funzionari amministrativi locali, e liti di competenza, almeno in appello o in caso di avocazione, della Camera dei Conti, tribunale dotato di giurisdizione propria. Un doppio binario di tutela veniva mantenuto dalla legislazione sarda successiva, che attribuiva all'autorità giudiziaria le controversie sulle imposte indirette e agli organi amministrativi quelle in tema di imposte dirette³⁰. Con l'istituzione delle Commissioni, e precisamente con la l. 3719/1867, non tramontava il principio anzidetto, ammettendosi il ricorso al giudice

Gli interessi legittimi e le situazioni giuridiche soggettive, *ivi*, 679, che avalla la riconduzione degli interessi legittimi ai diritti soggettivi.

²⁶ V. *infra* per una trattazione più diffusa.

²⁷ Si veda, nello stesso senso, anche la legge 26 gennaio 1865, n. 2136 sull'imposta sui fabbricati, che consentiva un simile ricorso all'autorità giudiziaria, finanche per le questioni cd. di semplice estimazione. In merito, I. Ferretti, voce *Terreni e fabbricati (imposta sui)*, in *Dig. it.*, XXIII, Torino, 1916, 925.

²⁸ Si rinvia, sin d'ora, a L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo pubblicato con autorizzazione del governo*, Torino, 1840, I, 133.

²⁹ O, più precisamente, delegate: si riteneva, infatti, che la giurisdizione fosse affidata alla Camera dei Conti e che le controversie sottoposte agli Intendenti potessero essere, per lo più, avocate alla stessa d'ufficio o su istanza delle parti.

³⁰ Sul tema, F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, Milano, s.d., 386.

ordinario sulle questioni diverse da quelle di semplice estimazione dei redditi. Persino ai tempi dell'unificazione delle controversie fiscali sotto l'egida del giudice ordinario³¹, il mantenimento in vita delle Commissioni tributarie poneva delicati problemi di coordinamento tra i due ordini di tutela³².

Neppure i caratteri di generalità ed esclusività che tendono ad attribuirsi all'attuale giurisdizione tributaria costituiscono un *unicum* nell'orizzonte storico. Sulla generalità è, in fondo, precursore il r.d.l. del 1936, che aveva incluso nella cognizione delle Commissioni non solo le imposte dirette³³, ma anche la maggior parte di quelle indirette sui trasferimenti³⁴; sull'esclusività, il risalente R. Editto 29 ottobre 1847 aveva spogliato i tribunali di prefettura, gli allora giudici ordinari, di ogni competenza, deferendo anche le liti sulle imposte indirette ai Consigli di Intendenza³⁵.

In un contesto storico siffatto, non è imputabile al caso che solo da un quarantennio possa parlarsi di "giurisdizione" in senso proprio e tecnico. E', piuttosto, vero che, non essendovi giurisdizione senza tutela delle situazioni soggettive, nè tutela delle situazioni soggettive senza giurisdizione, era la mancanza di strumenti processuali effettivi che ostava alla definizione in senso giurisdizionale degli organi di giustizia tributaria³⁶. Appaiono – giurisdizione e situazioni soggettive – i monomi di una formula

³¹ Con la nota legge 20 marzo 1865, n. 2248, All. E.

³² Si veda anche, in relazione ai detti problemi di coordinamento, l'interpretazione del successivo r. d. l. 1639/1936, cit. (artt. 22 c. 4 e 29 c. 3), che, nonostante attribuisse un carattere sostanzialmente generale alla "giurisdizione" delle Commissioni, faceva comunque salva l'esperibilità dell'azione dinanzi al giudice ordinario. In argomento, A. Berliri, *Sul ricorso all'autorità giudiziaria in tema di imposte indirette*, in *Foro pad.*, 1947, I, 893 e G. A. Micheli, *In tema di rapporto tra il processo avanti le commissioni tributarie e il processo avanti l'autorità giudiziaria ordinaria, rispetto alle imposte indirette*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, 158.

³³ Si veda, in merito, l'art. 26 r.d.l. 1639/1936.

³⁴ In particolare, le imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie (v. art. 28 r.d.l. 1639/1936).

³⁵ Non va, poi, dimenticato, sull'anzidetto carattere di esclusività, che la già citata legge del 1865 all. E avrebbe attribuito al giudice ordinario l'etichetta – se pur solo formale – di unico giudice in tema di "diritti civili e politici" e, quindi, anche in materia fiscale.

³⁶ E', del resto, come si vedrà nel corso dell'analisi, lo stesso art. 111 Cost. a sottolineare che "la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge" (in argomento, di recente, P. Sandulli, *Il diritto alla tutela giurisdizionale alla luce della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo del 10 dicembre 1948*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, 385). Sul sostrato storico sotteso all'impostazione adottata, M. Ascheri, *Formalismi di giuristi e formalismi di storici: una proposta di*

tanto irriducibile che né il primo ha vita senza il secondo, né il secondo senza il primo³⁷. Nulla o nessuno, meglio della storia, può dimostrare che dal graduale distacco degli organi di giustizia dall'amministrazione attiva è disceso un rafforzamento delle garanzie dei privati e, con questo, dei connotati giurisdizionali degli organi di giustizia tributaria. Circa due secoli sono trascorsi dal contenzioso fiscale interno a quello amministrativo dell'Italia pre-unitaria all'attuale processo tributario innanzi a giudici speciali. E dalla storia di quei due secoli è bene iniziare, per comprendere non solo che cosa è *stato* e che cosa è, del binomio giurisdizione-situazioni soggettive, ma anche e soprattutto che cosa *dovrebbe esserne*³⁸.

2. Gli albori del contenzioso tributario e il sistema anteriore alla legge 20 Marzo 1865, n. 2248 Allegato E. Il modello della Francia postrivoluzionaria.

Anteriormente alla legge n. 2248/1865 All. E, di una giurisdizione tributaria in senso stretto mancavano i presupposti. Le controversie fiscali erano, per lo più, devolute agli organi del contenzioso amministrativo³⁹.

Fu dall'ordinamento francese che si ereditò siffatta immanenza del contenzioso tributario a quello amministrativo, che avrebbe caratterizzato la storia della nostra

lavoro?, in *Le carte e la storia*, 2001, 7 e, su quello filosofico, M. Del Pozzo, *La comprensione del realismo giuridico nel pensiero canonistico di J. Hervada*, in *Jus Ecclesiae*, 2005, 611.

³⁷ Sul nesso tra giurisdizione e situazioni protette, di recente, anche R. Martino, in R. Martino (a cura di), *La giurisdizione nell'esperienza giurisprudenziale contemporanea*, Milano, 2008, 7. Ci sia altresì consentito rinviare ad A. Giordano, *Giurisdizione tributaria e atti impugnabili. La Cassazione ridisegna i confini*, in *Giur. it.*, 2009, 2057.

³⁸ Sottolineano l'importanza, nella nostra materia, dell'analisi storica F. Tesauro, *Profili sistematici*, cit., 2; P. Russo, voce *Contenzioso tributario*, in *Dig. comm.*, III, Torino, 1988, 473; C. Glendi, *Verso l'unità della giurisdizione tributaria*, in *L'evoluzione del diritto tributario italiano*, Padova, 2000, 608; Id., voce *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, VIII, 2001, 1. Rilevante è, in particolare, l'opinione di F. Tesauro, *op. ult. cit.*, 2, che correttamente afferma che "*l'assetto attuale degli istituti di giustizia tributaria, e i dibattiti che ne contrassegnano il concreto operare, sono, l'uno e gli altri, il prodotto storico d'uno svolgimento secolare, nelle cui linee evolutive la riforma recente si è inserita senza interrompere la continuità, ma soltanto come tentativo di semplificazione e di razionalizzazione d'una realtà imm modificata nei suoi tratti essenziali*".

³⁹ Così, M. Pescatore, *Procedura civile e criminale*, I, Torino, 1864, 296.

penisola dagli inizi del secolo XIX⁴⁰ al movimento di unificazione politica. Dal diritto costituzionale belga⁴¹, invece, si mutuò, in sede di elaborazione della riforma del 1865, l'opposta tendenza all'unificazione del contenzioso fiscale attorno ai giudici ordinari⁴². In Francia, è al principio della separazione dei poteri, eretto da Montesquieu ad elemento cardine di un ordinamento libero⁴³, che deve imputarsi il ritorno in auge del contenzioso amministrativo all'indomani dell'estate del 1789⁴⁴. Di ritorno, e non propriamente di inizio, deve parlarsi, ove si consideri che, già ai tempi dell'*ancien régime*, il sovrano francese, diffidente nei confronti dei giudici ordinari, aveva dato vita ad un complesso di organi speciali volti a dirimere le controversie che riguardassero il potere esecutivo⁴⁵.

Emblematica, in questo senso, è stata la legge di organizzazione giudiziaria del 16-24 agosto 1790 che, nel separare nettamente le funzioni giudiziarie da quelle amministrative, statuiva che i giudici non avrebbero potuto turbare in alcun modo le operazioni dei corpi amministrativi né citare innanzi a sé gli amministratori per motivi attinenti all'esercizio delle loro funzioni⁴⁶. La presenza di un atto amministrativo⁴⁷

⁴⁰ Consideriamo, quale punto di inizio, il r.d. 9 maggio 1805, che ha introdotto il contenzioso amministrativo nella nostra penisola, ed il terzo Statuto costituzionale 5 giugno 1805.

⁴¹ E, in particolare, dalla Costituzione del 7 febbraio 1831.

⁴² Sulle due contrapposte tendenze, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 305. Si riferisce alle due differenti tecniche di tutela dei "diritti pubblici subiettivi" anche L. Mortara, *Commentario*, cit., I, nn. 37-38.

⁴³ Montesquieu, *De l'esprit des lois*, livre XI, chapitre VI, *De la Constitution d'Angleterre*, Ginevra, 1748. Si vedano anche J. Locke, *Two treatises on government*, London, 1690 e, per le origini della teoria, M. T. Cicerone, *De Re publica*, I, 45 e T. d'Aquino, *Summa Theologiae*, I II, q. XCV, a. 1.

⁴⁴ In argomento, A. Batbie, *Traité théorique et pratique de droit public et administratif*, Paris, 1861; R. Dareste, *La justice administrative en France*, Paris, 1862; A. Gauthier, *Précis des matières administratives dans leurs rapports avec les matières civiles et judiciaires*, Paris, 1879; E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Paris, 1894.

⁴⁵ Già con il noto editto di *Saint-Germain* (1641), del resto, il re Luigi XIII aveva vietato ai giudici ordinari di conoscere di qualsiasi affare potesse concernere lo Stato, la sua amministrazione o il suo governo ("nous avons déclaré que notre dit Parlement de Paris et toutes les autres Cours n'ont été établies que pour rendre la justice à nos sujets (...)"). Sul tema, A. M. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, II, Napoli, 1989, 1137 e M. Nigro, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1976, 45.

⁴⁶ Così l'art. 13, tit. II, l. 16-24 août 1790, « les juges ne pourront à peine de forfaiture troubler, de quelque manière que ce soit les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrations pour raison des leurs fonctions ». In argomento, E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative*, cit., I, 150. Si vedano anche le riflessioni di L. Mortara, *Commentario*, cit., I, n. 38.

⁴⁷ Sul concetto, affatto univoco, di atto amministrativo, che poteva indicare il solo atto avente natura intrinsecamente amministrativa (ossia inerente all'esercizio di una potestà amministrativa), oppure

avrebbe, insomma, inibito ogni attività dei giudici ordinari: la mancata osservanza, da parte di questi ultimi, del principio di separazione dei poteri li avrebbe esposti a severe sanzioni penali.

La soluzione di principio di cui alla legge dell'agosto veniva mantenuta, nonché tradotta in termini operativi, dal provvedimento del 6 settembre dello stesso anno. Fu, tuttavia, più travagliata della prima la gestazione di questa seconda legge, che venne partorita all'esito di un vivace dibattito tra chi si scagliava per la giurisdizione unica dei tribunali ordinari, chi sosteneva l'istituzione di una giurisdizione speciale amministrativa e chi più cautamente proponeva il deferimento del contenzioso alla stessa amministrazione attiva⁴⁸. A prevalere fu – come sovente accade – la soluzione più moderata, ma anche più debole, della promozione a giudici dei Direttori di distretto e dipartimento, i corpi dell'amministrazione attiva locale⁴⁹. Un'applicazione troppo rigida del principio di separazione dei poteri⁵⁰ aveva paradossalmente portato alla sua inosservanza⁵¹. Al posto di distinguere – come si sarebbe dovuto – il potere esecutivo da quello giudiziario, si è finito per ricongiungerli nelle mani di un organo solo⁵².

ogni atto che, indipendentemente dalla natura intrinseca, fosse stato compiuto dalla p.a. per il perseguimento di uno scopo pubblico, v. Dalloz, *Répertoire de droit public et administratif (Compétence administrative)*, Paris, 1964. Come rileva A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 103, differentemente dall'antico regime, non sarebbe bastata, per spogliare il giudice ordinario della *potestas iudicandi*, la mera presenza di un *interesse amministrativo o fiscale*. E', tuttavia, vero che, in argomento, non mancano le opinioni divergenti: si pensi, ad es., al criterio d'ordine generale fornito da R. Dareste, *La justice administrative*, cit., 163, per il quale l'organo amministrativo doveva giudicare sugli atti rispetto ai quali l'invasione di campo di autorità diverse dall'amministrazione avrebbe potuto nuocere all'interesse pubblico.

⁴⁸ Si confronti, in merito, R. Dareste, *La justice administrative*, cit., 163.

⁴⁹ Si deferirono, in particolare, ai Direttori le controversie in tema di opere pubbliche, di espropriazione – ad eccezione della valutazione dell'indennità, che spettava ai giudici di pace –, nonché di tributi diretti. Con i provvedimenti successivi, vennero ricomprese, tra le materie di competenza dei Direttori, anche il reclutamento militare, le elezioni municipali, dipartimentali e giudiziarie, in una con le questioni derivanti dalle vendite dei beni nazionali e dalle divisioni dei beni comunali.

⁵⁰ Sulla base dell'assioma, solo presunto tale, per cui "*juger l'administration c'est aussi administrer*".

⁵¹ Evidenzia le contraddizioni della filosofia rivoluzionaria e della sua messa in pratica da parte degli uomini di potere V. Frosini, *Teoria e pratica dei diritti umani*, Napoli, 1988, 60, che sostiene che i diritti dei privati, pur facendo parte della legislazione, fossero "*come una maschera posta su un teschio*". Sui tempi diacronici dei diritti umani, sovente proclamati a parole ma sconosciuti nei fatti, si confrontino gli interessanti rilievi di C. Cardia, *Genesi dei diritti umani*, Torino, 2003, 47.

⁵² Quanto il sistema si risolvesse in una sacca di immunità per l'amministrazione lo dimostra anche la legge 7-14 novembre 1790, che dispose che non si sarebbe potuto citare in giudizio alcun amministratore senza il previo *placet* dell'autorità gerarchicamente superiore e spogliò i tribunali, per

Pur essendo il contenzioso fiscale un tutt'uno con quello amministrativo, non mancava – il primo – di caratteristiche proprie. Tanto fu sbilanciata a favore dell'esecutivo la decisione di accorpare, fino a confonderle, funzione giudiziaria ed amministrativa, quanto equilibrata la soluzione che volle adottarsi nello specifico della materia tributaria. Una volta devolute ai Direttori le controversie sui *tributi diretti*, si stabilì, giusta una sorta di compromesso, che quelle in tema di *tributi indiretti* sarebbero rimaste nell'orbita dei tribunali ordinari⁵³.

Quali fossero le motivazioni di un riparto di competenze siffatto non è agevole dirlo. Pare, tuttavia, troppo semplice liquidare il problema imputando la decisione assunta ad una sorta di accidente storico⁵⁴. Non tanto, o per lo meno non solo, si trattò di una transazione politica tra forze contrapposte: la *ratio* della distinzione tra ordini di tutela deve, piuttosto, rintracciarsi nella natura delle imposte e nelle loro modalità di accertamento e riscossione. Vero è che, infatti, si riteneva⁵⁵ che le imposte dirette, diversamente dalle altre, postulassero, in ogni caso, un'attività di accertamento e riscossione ad opera del fisco ed implicassero pertanto l'applicazione, e la previa interpretazione, di atti amministrativi⁵⁶. Era, dunque, il principio di separazione dei poteri, come recepito dalla legislazione postrivoluzionaria, che inibiva al giudice ordinario di conoscere di atti con i quali tipicamente, nella *subiecta materia*, si espletava la funzione impositiva. Via libera v'era solo in merito alle imposte indirette:

investire il sovrano, della cognizione dei ricorsi per incompetenza delle pubbliche autorità. In merito, M. Battaglini, voce *Contenzioso amministrativo (dir. comp.)*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1967, 619 e A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 97. Si confronti, a completamento del quadro, anche la l. 17 luglio-8 agosto 1790, che dispose che nessun credito contro il Tesoro sarebbe stato ammesso se non fosse intervenuto un previo decreto dell'Assemblea nazionale sanzionato dal Re.

⁵³ Similmente, si dispose che agli stessi tribunali ordinari sarebbe spettata la competenza esclusiva in materia penale.

⁵⁴ Parla di "*accident de l'Histoire*" P. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Paris, 1972, 65.

⁵⁵ Cosa che oggi contrasterebbe con il rilievo per cui il sistema di realizzazione del credito tributario, nella sua recente conformazione, si fonda sull'adempimento spontaneo del contribuente: un atto amministrativo quale il ruolo d'imposta si attegga, pertanto, a modalità solo eventuale e patologica di riscossione del tributo.

⁵⁶ In questo senso, E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative*, cit., I, 691.

derivando le stesse dall'“*applicazione di tasse prestabilite a fatti ed atti determinati dalle leggi*”⁵⁷, un giudice che di queste ultime era ‘bocca’ poteva anche godere di un po’ di voce in capitolo⁵⁸.

⁵⁷ Questa è l'impostazione di A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 103, che implicitamente si riporta alla tesi di E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative*, cit., I, 691. Una simile lettura del problema si rinviene, per il diritto nostrano, nella Relazione Rattazzi del 5 maggio 1854, ove il Ministro si spingeva ancora oltre, motivando il radicamento delle imposte indirette presso il giudice ordinario in virtù del fatto che le stesse implicavano l'interpretazione di atti privati secondo le norme del diritto civile. Sulla detta Relazione si vedano, oltre ai testi *infra* indicati, i rilievi di F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 400, testo e nt. 2.

⁵⁸ Va anche considerato che il calcolo del *quantum debeatur*, risultando ben più complesso in materia di imposte dirette che non di indirette, implicava conoscenze tecnico-specialistiche di cui il giudice medio era normalmente sprovvisto e che non v'era tributo che producesse tanto gettito quanto quello discendente dalle imposte dirette.

3. *Segue. Il contenzioso francese all'indomani della Costituzione dell'VIII anno.*

Pressoché immutato rimase il sistema francese del contenzioso amministrativo e fiscale fino a quello che si sarebbe ricordato come il colpo di stato del 18 brumaio⁵⁹. Fu, infatti, il Bonaparte a dare impulso ad un rinnovamento dell'assetto che non solo garantisse gli amministratori ma tutelasse altresì gli amministrati⁶⁰. La più rilevante cesura con il passato discese dalla creazione, con la Costituzione dell'anno VIII e le leggi successive, di un'amministrazione contenziosa, distinta, per organi e componenti, da quella attiva⁶¹. L'indipendenza di massima della giurisdizione dall'amministrazione e la collegialità degli organi giudicanti⁶² furono assunte – almeno nelle intenzioni dei riformatori – a fondamento del nuovo sistema.

Vennero istituiti, nei singoli dipartimenti, i Consigli di Prefettura, dotati di una competenza in primo grado su materie tassativamente determinate⁶³. Al vertice volle collocarsi il Consiglio di Stato, che non solo era competente a conoscere della regolarità degli atti dei ministri e, quale giudice d'appello, delle liti definite in primo grado dai consigli di Prefettura, ma anche a dirimere i conflitti di attribuzione tra organi del contenzioso e giudici ordinari. Si completò il quadro con l'istituzione di una Corte

⁵⁹ Ci riferiamo, com'è noto, agli eventi del 9 novembre 1799, allorché il Bonaparte fece irruzione nel castello di *Saint-Cloud*, esautorò il Direttorio in carica e istituì un governo provvisorio retto da tre Consoli, nel quale egli assunse la carica di Primo Console.

⁶⁰ Cfr. A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 102 e, più di recente, v. la sintesi di M. Stipo, *Le origini del riparto di giurisdizione verso la p.a. e la doppia tutela*, Roma, 1979, 8.

⁶¹ R. Dareste, *La justice administrative*, cit., 174.

⁶² Sulla necessità di un'amministrazione contenziosa collegiale, distinta da un'amministrazione attiva individuale, si veda l'interessante Relazione di Pierre-Louis Roederer, membro del Consiglio di Stato, sulla legge istitutiva dei Consigli di Prefettura, citata da R. Dareste, *op. ult. cit.*, 173 e da E. Laferrière, *op. ult. cit.*, 183. Particolarmente significativa appare l'affermazione del Roederer per cui "*administrer doit être d'un seul homme, et juger de plusieurs*". In argomento, si vedano altresì i rilievi di M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia o l'amministrazione e la giustizia secondo la legge 20 marzo 1865*, Torino, 1865, 60.

⁶³ In particolare, lavori pubblici, beni del demanio nazionale, viabilità e – come si vedrà *infra* nel testo – tributi diretti.

dei Conti, preposta a giudicare sulla contabilità di Stato e dotata di membri inamovibili⁶⁴.

Pur mutando la cornice d'insieme, non mutarono i criteri e il concreto atteggiarsi del riparto che, in materia fiscale, era stato introdotto in precedenza. Circa le liti sui tributi diretti, i Direttori del periodo rivoluzionario lasciarono il campo ai Consigli di prefettura; rimasero, invece, nell'orbita dei giudici ordinari le controversie inerenti ai tributi indiretti⁶⁵. Sebbene risulti marginale e a guisa d'eccezione la competenza dell'autorità giudiziaria in tema d'imposte⁶⁶, la razionalizzazione della procedura e il perfezionamento delle tecniche di tutela che la Costituzione dell'VIII anno portò con sé avvicinarono la funzione dei Consigli di prefettura a quella di una giurisdizione speciale. Dall'assetto generale, insomma, più che dai disposti di settore, discese un contenzioso fiscale più garantista di quello antecedente; all'affinamento delle garanzie seguì la genesi di poteri almeno para o proto-giurisdizionali, che andavano dall'annullamento dell'atto impositivo alla sua riforma e sostituzione con un giudicato assorbente che ne facesse le veci⁶⁷.

L'emancipazione – se pur ancora embrionale⁶⁸ – del contenzioso dalle maglie dell'amministrazione attiva, la garanzia di un giudizio collegiale articolato in due gradi, la vigenza di una procedura certa e pubblica, l'esistenza di un organo supremo risolutore dei conflitti, lo *status* di inamovibilità per i membri della Corte dei Conti

⁶⁴ Si veda la legge 16 settembre 1807.

⁶⁵ A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 106.

⁶⁶ In questo senso, P. Bern, *La nature juridique*, cit., 65. Nello stesso ordine di idee, con riferimento, ai sistemi di contenzioso amministrativo anteriori all'unità nazionale, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, in *primo trattato completo di diritto amministrativo italiano a cura di V. E. Orlando*, Milano, 1901, 402 e, più di recente, C. Magnani, *Contributo alla dottrina generale del processo tributario*, Padova, 1965, 113.

⁶⁷ Così, L. Aucoc, *Conférences sur l'administration et le droit administratif*, Paris, I, 1869, par. 285; E. Laferrière, *Traité de la juridiction*, cit., 15; M. Hauriou, *Précis de droit administratif*, Paris, 1903, par. 558. Appare concorde la dottrina d'oltralpe nel suddividere il contenzioso amministrativo in a) contenzioso di piena giurisdizione, b) contenzioso di annullamento, c) contenzioso di interpretazione, d) contenzioso di repressione e nel sussumere il contenzioso sulla determinazione e riscossione delle imposte dirette e tasse assimilate nella categoria *sub a*) del contenzioso di piena giurisdizione, in fatto e in diritto, sulla legittimità e sull'opportunità e convenienza dell'atto impugnato.

⁶⁸ Si pensi solo che le decisioni del Consiglio di Stato erano, comunque, soggette al *placet* del capo dello Stato (in merito, si veda *infra*).

dissodarono il terreno incolto della giustizia amministrativa e tributaria e diedero vita ad un modello longevo⁶⁹. Non stupisce, pertanto, che il principio per cui l'organo del contenzioso avrebbe dovuto rinviare le pregiudiziali in materia di stato o proprietà al giudice ordinario⁷⁰ si considerasse derogabile ove il giudizio incardinato fosse comunque idoneo a garantire i privati⁷¹. Neppure sorprende che si attribuisse alle decisioni dei Consigli di Prefettura una forza esecutiva pari a quella dei tribunali ordinari⁷² e si ritenesse che anche il giudicato su una materia diversa da quelle spettanti all'organo del contenzioso adito facesse stato innanzi al giudice ordinario⁷³.

Da una fungibilità siffatta degli ordini di tutela deve desumersi un'equipollenza di massima delle rispettive nature giuridiche. Se è giurisdizione quella del giudice ordinario, sarebbe parziale non considerare, come giurisdizione in potenza, il campo d'azione dei Consigli di Prefettura⁷⁴.

Più cautela va usata, per ragioni uguali e contrarie alle precedenti, nel definire la natura del Consiglio di Stato: la dipendenza delle sentenze di quest'ultimo dal *placet* dell'esecutivo lo rende un organo prevalentemente amministrativo⁷⁵.

⁶⁹ Si pensi solo che l'attuale assetto della giustizia amministrativa francese presenta ancora i basilari connotati della costituzione dell'VIII anno: si atteggia, infatti, a sistema monistico con prevalenza del giudice amministrativo ed ha tuttora, al suo vertice, un *Conseil d'Etat*, preposto a giudicare in secondo grado sulle decisioni dei tribunali amministrativi. E' d'uopo, tuttavia, rilevare anche i difetti del sistema di cui alla costituzione napoleonica, tra i quali spiccano la facoltà dei Prefetti di presiedere i Consigli di Prefettura, la persistente connessione del Consiglio di Stato con l'apparato politico e la pressoché totale assenza di garanzie personali per i giudici (cfr., in merito, R. Darest, *La justice administrative*, cit., 175 e A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 105).

⁷⁰ Sul tema, più diffusamente, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 288. Si pensi, ad es., nella nostra materia, ad una questione sul mutamento delle parti che fosse emersa nell'ambito di una lite sull'imposta fondiaria.

⁷¹ E' la tesi di E. Laferrière, *Traité de la juridiction*, I, cit., 449.

⁷² Così, la giurisprudenza dei tempi, citata da E. Laferrière, *op. ult. cit.*, I, 191. Diversamente avveniva per le decisioni del Consiglio di Stato, che, per divenire esecutive, necessitavano di un previo decreto del capo dello Stato.

⁷³ E. Laferrière, *op. ult. cit.*, I, 449, che si mostra di opinione contraria nel solo caso limite in cui l'invasione di potere sia stata di entità particolarmente rilevante. *Adde*: G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 292.

⁷⁴ Vista soprattutto l'idoneità delle loro decisioni a fondare, di per sé sole, l'esecuzione forzata.

⁷⁵ Si dovette aspettare, per la maturazione di connotati realmente giurisdizionali, la legge 24 maggio 1872 (spec. art. 9): fu quest'ultima, infatti, a conferire alle pronunce del Consiglio di Stato l'efficacia di atti giurisdizionali immediatamente esecutivi. (in argomento, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 118).

Poco importa la sede, insomma, e poco importano le tecniche di tutela adottate, per stabile che cosa sia e che cosa non sia giurisdizione: da vagliare, ai fini di una necessaria distinzione, è se la tutela vi sia, e se sia o meno effettiva⁷⁶. Non è giurisdizione quella che collimi *a priori* con un concetto astorico⁷⁷; è, piuttosto, il livello di tutela *a posteriori* tangibile che rende *giurisdizionale* il potere che lo eroga e fa del medesimo non lo strumento di copertura *di* privilegi atavici, ma di protezione *da* questi, per il raggiungimento di una giustizia possibile⁷⁸.

4. Segue. Il modello belga e la ‘giurisdizione’ unificata.

Agli antipodi del modello francese si collocava il sistema belga di giustizia amministrativa e tributaria.

Il ventennio di storia che, dal 1797⁷⁹, legò le sorti dei due Paesi, lungi dal favorire la convergenza osmotica dei rispettivi ordinamenti, ne provocò la radicale divergenza. Se, infatti, l’annessione delle province belghe alla Francia determinò l’introduzione, nelle prime, del sistema del contenzioso amministrativo⁸⁰, la presenza di una radicata cultura della libertà non consentì il mantenimento delle istituzioni importate, ma contribuì, piuttosto, alla loro graduale ed ineluttabile erosione. Difficilmente, il popolo belga, che per l’autonomia del governo e la salvaguardia delle tradizioni aveva versato il sangue⁸¹,

⁷⁶ In quest’ordine di idee, tra i precursori, L. Mortara, *Commentario*, cit, I, n. 38.

⁷⁷ Sottolineano, del resto, la relatività del concetto di giurisdizione, in costante mutamento, N. Picardi, *La giurisdizione all’alba del terzo millennio*, Milano, 2008, 174 e R. Martino, *La giurisdizione nell’esperienza giurisprudenziale contemporanea*, cit., 3. Sulle basi filosofiche dell’impostazione adottata, O. De Bertolis, *Il diritto in San Tommaso d’Aquino. Un’indagine filosofica*, Torino, 2000.

⁷⁸ Sulla centralità del problema, P. Biavati, *Giurisdizione civile, territorio e ordinamento aperto*, Milano, 1997, 323.

⁷⁹ Anno, quest’ultimo, in cui venne firmato il Trattato di Campoformio (17 ottobre 1797), con cui si concluse la I campagna napoleonica d’Italia e che segnò l’inizio della dominazione francese in Belgio.

⁸⁰ Si veda, in merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 232.

⁸¹ Si pensi, ad esempio, alla violenta ribellione del 1567 contro il Re Filippo II di Spagna, che aveva tentato di arginare il protestantesimo e di bloccare i commerci con i paesi stranieri, o alla rivolta generale del 1789-1790 contro Giuseppe II, che, volendo centralizzare l’amministrazione di tutti i domini asburgici, aveva minato l’autonomia dei Paesi Bassi austriaci. Si veda P. Geyl, *The revolt of the Netherlands, 1555-1609*, London, 1932, *passim*.

avrebbe chinato il capo davanti allo straniero o si sarebbe piegato alle angherie dell'esecutivo francese⁸².

Crebbe, poi, l'intolleranza per il contenzioso quando l'annessione del Belgio ai Paesi Bassi, al posto di migliorare, aggravò, ed in modo drastico, lo stato delle cose. Con il decreto 5 ottobre 1822, infatti, si conferì al sovrano il potere di conoscere, in ultima istanza, della legalità di ogni atto amministrativo e di pronunciarsi definitivamente sui conflitti di attribuzione sollevati dai governatori di provincia. In un giorno, insomma, si cancellarono più di vent'anni di storia: una ad una, le garanzie a tutela del popolo tornarono, giusta una sorta di avocazione, nelle mani dei reggenti.

Tanto si accesero gli amministrati che, nel 1830, scoppiò la Rivoluzione e, per sedarla, ci volle la proclamazione d'indipendenza delle province belghe e l'entrata in vigore della costituzione liberale del 1831⁸³.

Su ogni articolo della Carta grava il peso del passato. I disposti per cui "le contestazioni che hanno per oggetto diritti civili sono di *esclusiva competenza dei tribunali*"⁸⁴ e quelle che riguardano diritti politici sono anch'esse "di *competenza dei tribunali, salvo le eccezioni stabilite dalla legge*"⁸⁵ recano la memoria di tribunali paralizzati da conflitti pretestuosi, di immunità illiberali, dell'esercizio arbitrario di poteri

⁸² In quest'ordine di idee, M. Giron, *Droit administratif de la Belgique*, Bruxelles, 1881, I, 200, nonché E. Laferrière, *Traité de la juridiction*, cit., I, 219, che citano il caso di un decreto del 1813 con il quale Napoleone annullò un verdetto assutorio della Corte d'Assise di Bruxelles, disponendo che la Corte di cassazione avrebbe dovuto designare un'altra Corte d'assise per il rinnovamento del giudizio.

⁸³ Ci riferiamo, com'è noto, alla Carta del 7 febbraio 1831.

⁸⁴ "*Les contestations qui ont pour objet les droits civils sont exclusivement de ressort des tribunaux*". Così, l'articolo 92 della Costituzione belga.

⁸⁵ Così, l'articolo 93 della Costituzione belga, che, per esteso, recitava: "*Les contestations qui ont pour objet les droits politiques sont exclusivement de ressort des tribunaux, sauf les exceptions établies par la loi*". Altrettanto significativi appaiono, per la nostra analisi, gli articoli 94 ("*nessun tribunale e nessuna giurisdizione contenziosa può essere istituita se non dalla legge*"), 106 ("*la Corte di cassazione pronuncia sui conflitti di attribuzione nel modo stabilito dalla legge*"), 107 ("*le corti e i tribunali non applicheranno i decreti e i regolamenti generali, provinciali e locali, se non in quanto saranno conformi alle leggi*"), 137 ("*nessuna autorizzazione preventiva è necessaria per intentare giudizio contro i pubblici funzionari a causa del loro comportamento amministrativo, salvo quanto è stabilito a proposito dei ministri*").

intollerabili⁸⁶. E', infatti, all'inadeguatezza del contenzioso amministrativo e agli abusi dei governanti che deve imputarsi la rinuncia ad istituire degli organi *ad hoc*, più o meno giurisdizionali, e la scelta di devolvere l'intera materia del contenzioso ai giudici ordinari⁸⁷. Al sistema francese, monistico con prevalenza degli organi amministrativi⁸⁸, si era abbinata la copertura dei privilegi di pochi; ad un ordinamento imperniato sul giudice ordinario⁸⁹ si era, invece, associata la tutela, nella sua sede "naturale", dei diritti dei più, di libertà e proprietà⁹⁰.

Tra i principi enunciati e la loro attuazione vi fu, tuttavia, uno iato. L'ambiguità del dettato di legge, che si riferiva a concetti polisensibili quali "diritti civili" e "diritti politici"⁹¹, non favorì l'uniformità degli orientamenti giurisprudenziali e presto condusse ad interpretazioni restrittive. Le contestazioni sui diritti civili vennero circoscritte alle liti attinenti ai "*diritti e agli interessi privati dei cittadini e delle persone giuridiche*"⁹², ovvero a quelle in cui la pubblica amministrazione, nei suoi

⁸⁶ In questo senso, M. Giron, *Droit administratif de la Belgique*, cit., 204. Va altresì detto che, ad esercitare una certa influenza sui costituenti, furono anche le critiche, mosse dal Bavoux e dal Duca di Broglie, al sistema del contenzioso amministrativo francese (A. De Broglie, *De la jurisdiction administrative*, in *Écrits et discours*, Paris, 1863, I, 309 e N. Bavoux, *Traité des conflits ou des empiètements de l'autorité administrative sur l'autorité judiciaire*, Paris, 1828). Per il De Broglie, in particolare, di un atto d'imperio ci si poteva dolere solo a mezzo di una petizione al Sovrano, mentre, in ogni altro caso, doveva ritenersi competente il solo giudice ordinario.

⁸⁷ Va precisato che un'anticipazione, se pur per un lasso temporale assai breve, del sistema di cui alla costituzione del 1831 si ebbe con l'atto costituzionale 24 agosto 1815, che aveva previsto la competenza esclusiva dei tribunali su ogni lite che investisse "*la proprietà o i diritti che ne derivano, le obbligazioni o altri diritti civili*" e con il decreto 5 maggio 1816, che aveva spogliato le autorità amministrative del potere di sollevare i conflitti di attribuzione. Sui due provvedimenti, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 233.

⁸⁸ Dualistico, tuttavia, ove si consideri la materia penale o, come si è visto, quella tributaria.

⁸⁹ Sulla base del modello anglosassone di giustizia amministrativa, tipicamente monistico con prevalenza del giudice ordinario.

⁹⁰ Sulla filosofia liberale che aveva, evidentemente, ispirato i principi cardine del sistema *de quo*, B. Constant, *De la liberté des anciens comparée à celle des modernes*, 1818, *passim*, che individuava, come *liberté des modernes*, il godimento delle libertà civili e il dominio incontrastato della legge.

⁹¹ Concetti che, peraltro, sarebbero stati trapiantati, in una con le molte incertezze interpretative, nella l. 20 marzo 1865, n. 2248 All. E (v. l'art. 2, per il quale "*sono devolute alla giurisdizione ordinaria tutte le cause per contravvenzioni e tutte le materie nelle quali si faccia questione di un diritto civile o politico*").

⁹² M. Giron, *Dictionnaire de droit administratif et de droit public*, Bruxelles, I, 1885, 208. Nello stesso senso, M. Romieu, *De la séparation des pouvoirs administratif et judiciaire en Belgique*, in *Annales de l'école libre des sciences politiques*, I, 1886, *passim*. Sull'analoga interpretazione restrittiva dei "diritti civili", con riferimento all'art. 2 della l. italiana del 1865, cfr. la Relazione e progetto Borgatti 9 maggio 1864, in Atti Parlamentari, Camera dei Deputati, Sessione 1863-64, I ed., vol. dal 20 marzo al

rapporti con i cittadini, avesse agito *iure privatorum*⁹³. Per i diritti politici, poi, non si adottò una nozione coincidente con la totalità delle situazioni soggettive di diritto pubblico⁹⁴: se ne esclusero, piuttosto, gli interessi e le ragioni che non potessero dar luogo all'esercizio di un'azione⁹⁵.

Inquadrando la materia tributaria nella cornice del costituzionalismo belga, potrebbe pensarsi che la giurisdizione unica di cui agli articoli 92 e 93 si estendesse anche ai tributi diretti ed indiretti, accorpendo, in tal modo, questi ultimi avanti al solo giudice ordinario. Alle parole, tuttavia, non seguirono i fatti e quel riparto di competenze che aveva connotato la legislazione francese postrivoluzionaria finì per riproporsi anche in Belgio. Mentre le imposte indirette rimasero, come da dettato costituzionale, nell'orbita del giudice ordinario, quelle dirette vennero rimesse al giudizio, peraltro inappellabile⁹⁶, della Deputazione permanente della provincia, corpo amministrativo locale⁹⁷.

Come si giustificasse la gemmazione, dallo stelo della giurisdizione unica, di un'amministrazione-giudice in materia tributaria è questione non semplice. Ci si può

29 giugno 1864, II ed., Documenti n. 9, 2462, che definisce diritti civili quelli relativi “*alla persona, alla proprietà e ai contratti*”.

⁹³ M. Giron, *Le droit public de la Belgique*, Bruxelles, 1884, 143, che specifica che, laddove la p.a. avesse agito nell'esercizio di un potere sovrano (si pensi, ad es., alla materia degli impieghi pubblici o della contabilità di Stato), si sarebbe potuto parlare esclusivamente di *diritti sociali o politici* e non di *diritti civili*. Per una nozione più ampia di diritti civili, si veda, tuttavia, E. Laferrrière, *Traité de la juridiction*, cit., I, 30.

⁹⁴ In merito, J. B. Bivort, *Commentaire à la constitution de la Belgique*, Bruxelles, 1858, 92 e M. Vauthier, *Das Staatsrecht des Königreichs Belgien*, Freiburg, 1892, 67.

⁹⁵ Questa è la sintesi di G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 324, il quale rileva che “*dacché per far valere un diritto avanti i tribunali è necessario avere la corrispondente azione anche in materia di diritti politici nel largo senso della parola, per il diritto belga la questione si risolve nel cercare quando un dato rapporto dia o non dia origine ad azione per quelli che ne appaiono in un modo o nell'altro interessati*”. Di diversa opinione sembra essere A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 238, che ritiene che la qualifica di diritti politici dovesse estendersi a tutti i “*rapporti di diritto creati dalle disposizioni di diritto pubblico*”. Per il diritto nostrano, si veda la Relazione Vacca del 16 luglio 1864. *Atti Parlamentari*, Senato, Sessione 1863-64, I ed., Documenti n. 111 e 111 bis, con la quale – nell'arco dell'iter per l'elaborazione della legge 2248/1865 All. E – si propose di chiarire la dizione dell'art. 2, specificando che le controversie del g.o. sarebbero state quelle inerenti ad un “*diritto privato civile o politico, suscettivo di azione giuridica*”. Ancora, sulla diffusa interpretazione restrittiva dei “*diritti politici*” ex art. 2 l. 2248/1865 All. E, v. i discorsi di Mazza, in *Discussione della Camera dei deputati*, Sessione 1863-64, I ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, 2876 e di Mancini in S. Spaventa, *La giustizia amministrativa*, a cura di Alatri, Torino, 1949, 341.

⁹⁶ Salvo la facoltà di ricorrere per Cassazione.

⁹⁷ A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 239.

appellare al principio della separazione dei poteri⁹⁸: il deferimento delle imposte dirette alla Deputazione, in quest'ottica, avrebbe preservato uno spicchio d'immunità dell'esecutivo, funzionale ai calcoli e alle valutazioni di fatto che la materia in oggetto postulava. Può, poi, farsi leva sul criterio elaborato dalla giurisprudenza di allora, per la quale dai "diritti politici" si sarebbero dovuti espungere quelli amministrativi, per sottoporli ad un regime autonomo⁹⁹. Ancor più rilevante appare, per sciogliere il nodo, quella parte dell'articolo 93 che fa salve le eccezioni alla giurisdizione dei tribunali sui diritti politici¹⁰⁰. Siano o no – quelli dei cittadini nei rapporti col fisco – dei veri e propri diritti, e siano o no propriamente politici, gli è che quel "*sauf les exceptions*" ha dato impulso alla dispersione dei principi costituzionali nei rivoli di ben otto giurisdizioni speciali¹⁰¹.

Se sono incerte le cause, è indubbiamente certo il risultato: dalla costituzione del '31 scaturì un sistema che, nella forma, rompeva con la tradizione francese ma, nella sostanza, vi interloquiva con fare conciliante.

Solo a distanza di un cinquantennio, con la legge 30 luglio 1880¹⁰², si ritornò a quella semplificazione del quadro che aveva ispirato i costituenti: le imposte dirette transitarono dalla Deputazione alla Corte d'Appello¹⁰³, fatta salva l'impugnativa in Cassazione per violazione delle forme o della legge. Ci si liberò dello spettro

⁹⁸ Sul rapporto tra potere giudiziario, esecutivo e legislativo in Belgio, si vedano A. Verhaegen, *Des lois inconstitutionnelles*, Bruxelles, 1850, *passim* e C. Faider, *Étude sur l'application des lois inconstitutionnelles*, Bruxelles, 1850, *passim*.

⁹⁹ Si veda, in merito, M. Giron, *Dictionnaire de droit administratif et de droit public*, Bruxelles, I, 1885, 208.

¹⁰⁰ A. Salandra, *op. ult. cit.*, 238.

¹⁰¹ Si trattava delle giurisdizioni in materia elettorale, monetaria, di contabilità pubblica, di leva, di imposte dirette, di assistenza pubblica, di usi civici e di alcune controversie tra frazioni di comuni.

¹⁰² In argomento, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 326 e A. Salandra, *op. ult. cit.*, 241.

¹⁰³ Va specificato che il giudizio d'appello era sì preceduto, anche nel sistema di cui alla legge 30 luglio 1880, da un giudizio innanzi ai direttori delle imposte dirette, ma poteva estendersi anche alle questioni, tipicamente amministrative, di estimazione semplice.

dell'amministrazione-giudice, per ripristinare la giurisdizione unificata¹⁰⁴ di cui alla Carta fondamentale, con il doveroso ossequio alle garanzie delle parti¹⁰⁵.

Tra i meriti della legislazione belga, vi fu quello di distinguere tra amministrazione e giurisdizione, prediligendo, nei principi, una soluzione unificata – nel senso del giudice, della procedura, della tutela predisposta – al sistema ibrido di un contenzioso ambivalente, più o meno appannaggio dell'esecutivo¹⁰⁶. Tra i demeriti, rileva l'adozione delle formule, compromissorie ed ambigue, di "diritti civili e politici", che furono complici della confusione ermeneutica che si è detta. Venne, almeno implicitamente, favorita l'interferenza, quasi da corto circuito, tra i principi del giudice unico e di separazione dei poteri, entrambi figli della tradizione liberale; ciò che ne discese fu una sorta di sovrapposizione, nei fatti, del sistema francese a quello introdotto dalla Carta del Belgio.

Altrettanto negativa, tra le conseguenze dell'intrecciarsi dei principi, fu la divaricazione tra *materie* devolute da una parte e *poteri* conferiti e *situazioni tutelate* dall'altra. All'attribuzione dell'intera materia dei rapporti tra p.a. e cittadino non seguì la concessione di poteri giudiziali sufficientemente incisivi: oltre la disapplicazione dell'atto impugnato non poteva andarsi; annullamento e revoca erano quasi sacrileghi¹⁰⁷. Con le interpretazioni restrittive che prevalsero, poi, le situazioni

¹⁰⁴ Oltre alle imposte dirette, infatti, anche le materie elettorale e di leva vennero attratte nell'orbita del giudice ordinario.

¹⁰⁵ E' anche vero, però, che di lì ad un sessantennio sarebbe tramontato il sistema di giurisdizione unica: con la legge 23 dicembre 1946, fu, infatti, istituito un *Conseil d'Etat* sul modello francese. Cfr. M. Nigro, *Giustizia amministrativa*, cit., 44 e M. Battaglini, voce *Contenzioso amministrativo (dir. comp.)*, cit., 622.

¹⁰⁶ Quanto una scelta siffatta ebbe rilievo nella giustizia amministrativa e tributaria europea lo dimostrarono a) in Francia, il disegno di legge presentato il 14 giugno 1872 dalla Commissione di decentramento, che proponeva di devolvere ai giudici ordinari tutte le controversie di spettanza dei Consigli di Prefettura e, ancor prima, gli interventi del Duca di Broglie (A. De Broglie, *De la jurisdiction administrative*, cit., I, *passim*), b) in Italia, la legge 20 marzo 1865, n. 2248 All. E abolitrice del contenzioso amministrativo, c) in Grecia e in Romania, il sistema rispettivamente adottato nel 1834 e nel 1866, che attribuiva la giurisdizione in materia amministrativa ai tribunali ordinari. Per l'ordinamento romeno, M. P. Botey, *Le contentieux administratif dans la conception du législateur roumain*, in *Bulletin de la Société de législation comparée*, 1938, *passim*.

¹⁰⁷ Si veda E. Laferrière, *Traité de la jurisdiction*, cit., 93 e la sentenza della Corte di cassazione belga ivi citata, per la quale l'autorità giudiziaria, rilevata l'illegalità dell'atto impugnato, non poteva che

sogettive diverse dai diritti rimasero, di fatto, sguarnite di tutela¹⁰⁸. Si diffuse, ingiustamente, la convinzione che fosse inconcepibile una giurisdizione al di fuori dell'orto del giudice ordinario. Anche qui, invece, deve rilevarsi, come già si è detto per il diritto francese, non sono le formule, ma è l'effettività della tutela giudiziale, a rendere *autorevole* una giurisdizione e *liberale* un sistema.

« astenersi dal prestargli il suo consenso », ossia disapplicarlo. In argomento, si confronti anche M. Romieu, *La séparation des pouvoirs administratif et judiciaire en Belgique*, cit., I, 1886, 376 e M. Vauthier, *Das Staatsrecht des Königreichs Belgien*, in *Marquard Handbuch*, IV, I, Freiburg, 1892, 65. Va, tuttavia, aggiunto che era comunque possibile, per il giudice belga, stabilire se dalla condotta della p.a. fossero derivati danni, per i quali il cittadino potesse chiedere il risarcimento (M. Giron, *Droit administratif de la Belgique*, cit., 208, che rileva che non mancarono, nella giurisprudenza belga, delle vere e proprie condanne della p.a. al risarcimento danni – in merito, con riferimento agli sviluppi del *contentieux d'indemnité* di cui all'art. 7 § I l. 23/12/1946, nato dalla 'giurisdizione' sui danni che si è detta, M. Battaglini, voce *Contenzioso amministrativo (dir. comp.)*, cit., 622). Per un confronto con il diritto francese, si veda il già citato disegno di legge 14/6/1872, il cui articolo 12 recitava che “*se la contestazione riguardasse la legalità dell'atto dell'autorità amministrativa, i tribunali non potrebbero conoscere se non degli effetti di esso limitatamente alla contestazione in esame, senza avere il diritto di annullare o modificare le sue disposizioni*”. Nello stesso senso, v. l'articolo 4 della legge italiana n. 2248/1865 All. E, su cui *amplius* nei paragrafi successivi, che recita: “*quando la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'Autorità amministrativa, i tribunali si limiteranno a conoscere degli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto a giudizio (...)*”.

¹⁰⁸ Così, J. F. Tielemans, *Répertoire de l'Administration*, 1838, 355. Lo rileva anche M. Nigro, *Giustizia amministrativa*, cit., 43, per il quale le idee liberali, ispiratrici del sistema belga, avrebbero potuto condurre, “*in un ambiente come quello dell'Europa continentale, in cui da una parte mancavano le tradizioni britanniche del common law e dall'altra l'amministrazione era fortemente e autonomamente organizzata*”, alla “*sottrazione dell'attività dell'amministrazione o almeno di una parte di essa ad un controllo penetrante*”.

5. *Segue. Il contenzioso nell'Italia preunitaria e la dialettica con il modello francese. Il regno delle Due Sicilie fra tradizione e avanguardia.*

E', come si è detto, innegabile che l'Italia del periodo anteriore all'unificazione politica abbia assunto, quale modello paradigmatico della giustizia tributaria, il diritto francese postrivoluzionario¹⁰⁹.

Invero, con il terzo Statuto costituzionale 5 giugno 1805 ed i decreti 9 maggio e 8 giugno dello stesso anno¹¹⁰, si introdusse, nella nostra penisola, un sistema del contenzioso modellato su quello napoleonico¹¹¹ e lo si mantenne, nella sostanza, fino alla legge 2248/1865 All. E. Del resto, anche dopo la Restaurazione, la maggior parte degli Stati preunitari¹¹² volle adeguarsi all'assetto di cui alla Costituzione dell'VIII anno; quelli che, poi, si discostarono dal paradigma francese¹¹³ lo fecero sì nella forma, ma non disconobbero, nella sostanza, i principi informatori del sistema d'oltralpe¹¹⁴.

¹⁰⁹ Lo rileva, da ultimo, C. Glendi, voce *Contenzioso tributario*, cit., 1. Di opinione contraria era G. Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, II, Milano, 1958, 28, per il quale neppure esistevano, nell'Italia preunitaria, degli istituti di giustizia amministrativa: la difesa dei diritti degli amministrati era, piuttosto, affidata, per l'A., ai soli ricorsi alle autorità amministrative e al principe.

¹¹⁰ In merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 279. Si veda, più di recente, G. Franchi, voce *Contenzioso amministrativo (storia)*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1967, 615 e

¹¹¹ Si istituirono, infatti, dei Consigli di Prefettura dipartimentali, deputati a decidere su "1) le difficoltà che nascono fra i contribuenti per la esecuzione dei regolamenti censuarii; 2) le difficoltà che insorgessero fra l'amministrazione e gli appaltatori delle pubbliche opere in fatto di esecuzione dei loro contratti; 3) i ricorsi dei particolari che reclamassero contro i danni che loro venissero dagli appaltatori; 4) le domande e le controversie concernenti l'indennità dovuta ai particolari a motivo dei fondi occupati, o scavati per la costruzione delle strade, canali ed altre pubbliche opere; 5) le domande che sono presentate dai comuni, e dagli stabilimenti di pubblica beneficenza ed istruzione per essere autorizzati a stare in giudizio" (art. 9, decreto 8 giugno 1805). In appello, la cognizione, sulle materie indicate, spettava al Consiglio di Stato (art. 29 c. 4, terzo Statuto costituzionale) che deliberava su questioni riferite da una delle sue tre sezioni, il consiglio degli auditori. Alla competenza in appello si aggiungeva il potere del Consiglio di Stato di decidere su "tutte le collisioni di giurisdizione per causa di rivendicazione di affari che, inerendo agl'interessi immediati del demanio dello Stato, o alle questioni di pubblica amministrazione, non sono della competenza dei tribunali ordinari" (art. 29 c. 2, terzo Statuto costituzionale) e di conoscere, previa trasmissione fatta per ordine del Re, "di ogni progetto di legge, qualunque siane l'oggetto" e "di tutti i progetti di amministrazione pubblica, spiegazioni o sviluppi, o interpretazioni di detti regolamenti" (art. 25, terzo Statuto costituzionale).

¹¹² Fu il caso del Ducato di Parma, del Regno delle Due Sicilie, del Regno di Sardegna e dello Stato pontificio.

¹¹³ Ci riferiamo, in particolare, al Lombardo-Veneto e al Ducato di Modena. Sul Granducato di Toscana, si vedano *infra* le divergenti opinioni della dottrina.

¹¹⁴ Si pensi solo allo stretto legame che avvinceva il sistema di giustizia tributaria e quello di giustizia amministrativa, che mai ebbero vita indipendente (M. Pescatore, *Procedura civile e criminale*, I, Torino, 1864, 296, nonché L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., II, 923) e al riparto di competenza, che era fondato - anche negli Stati che ripudiarono il modello francese - sulla distinzione tra imposte dirette ed indirette. Rilevanti appaiono altresì le considerazioni generali di M.

Vero è, del resto, che la teorica del contenzioso¹¹⁵, sviluppatasi all'indomani del terzo Statuto costituzionale, inevitabilmente influenzò la produzione normativa degli Stati preunitari. Il principio per cui *“tutto ciò che altera o invalida (...) il tenore e gli effetti”* di un atto amministrativo *“non può formare materia dei giudizi”* dei tribunali ordinari¹¹⁶ rappresentò il primo mattone dell'edificio di giustizia che, con la Restaurazione, si ebbe a costruire.

Del criterio suddetto, e del sotteso principio della separazione dei poteri, si ebbe una significativa attuazione nella giustizia tributaria del Regno delle due Sicilie.

Si pensi che, ancor prima dell'unificazione dei Regni di Napoli e Sicilia¹¹⁷, v'era una forma embrionale di contenzioso¹¹⁸: la Regia Camera della Sommara a Napoli e il tribunale del Patrimonio Reale a Palermo si occupavano di tutte le cause che interessassero lo Stato, i comuni e gli altri corpi amministrativi¹¹⁹. Era, in particolare, di una certa consistenza e di spiccato rilievo pubblicistico e fiscale l'attività della Regia Camera, in tutto assimilabile a quella di un supremo tribunale amministrativo. Delle tre

Nigro, *Giustizia amministrativa*, cit., 56, per il quale la Restaurazione eliminò la struttura del contenzioso, ma non *“le esigenze e le ideologie di cui era il portato”*.

¹¹⁵ Ci riferiamo, in particolare, all'opera di G. D. Romagnosi, *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, Milano, 1814 e 1837, *passim*, ove l'A., interpretando l'articolo 29 del terzo Statuto costituzionale, sosteneva la necessità di una *“giudicatura amministrativa”* allorché si dovessero o potessero rimuovere gli effetti di un atto amministrativo.

¹¹⁶ G. D. Romagnosi, *Giornale di giurisprudenza universale*, pubblicato in appendice ai *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, cit., 220. Si vedano, delle sei *“Regole”* formulate dall'A. quali criteri atti a risolvere gli eventuali dubbi di competenza, la I), per la quale *“appartiene ai tribunali civili il giudicare di qualunque causa, nella quale si tratta di un oggetto di sua natura sottoposto alle leggi civili, benché il demanio pubblico, o altra autorità amministrativa, sia contraddittrice o interessata nella causa”* e la II), che recita *“quando, per decidere una causa, in cui si tratta di un oggetto sottoposto alle leggi civili, dovessero i tribunali portare la loro ispezione sopra un atto amministrativo, e in forza del motivo dell'ispezione ne dovesse venire una conseguenza capace di offendere o di alterare le cose disposte dall'amministrazione, la cognizione di quest'atto è interdetta ai tribunali civili, e deve essere rimessa all'autorità amministrativa, a cui spetta (...)”*.

¹¹⁷ Che avvenne, com'è noto, nel 1816, allorché Ferdinando IV di Borbone unificò i domini al di qua del Faro e quelli al di là del Faro in una sola entità statale.

¹¹⁸ Si veda, infatti, l'opinione di C. Ghisalberti, *Contributi alla storia delle amministrazioni preunitarie*, Milano, 1963, 68.

¹¹⁹ In particolare, mentre la competenza della Regia Camera della Sommara era circoscritta alle cause che riguardassero l'erario, quella del tribunale del Patrimonio Reale era estesa a tutte le controversie relative agli interessi di Stato, comuni ed altri corpi amministrativi. In argomento, di recente, M. Ascheri, *Tribunali, giuristi e istituzioni: dal Medioevo all'età moderna*, Bologna, 1995, 109.

Aulae che componevano il collegio, era alla seconda che spettavano, oltre alle cause sul gioco del lotto e i beni allodiali, quelli che investissero i tributi e le dogane¹²⁰.

Va, poi, imputata alla legge 21 marzo 1817 e al decreto 7 maggio 1838 una più netta distinzione tra contenzioso amministrativo e giudiziario, che semplificò il panorama della giustizia agevolando l'individuazione del foro competente¹²¹. Veniva attratto nell'orbita degli organi del contenzioso tutto ciò che potesse interessare, anche indirettamente, l'amministrazione pubblica¹²² ed, in particolare, i beni che non potessero costituire oggetto di proprietà privata, nonché le pubbliche istituzioni e le forme dirette a conservarne l'integrità e la destinazione¹²³. Oltre a mutarsi dal diritto francese il divieto del giudice ordinario di pronunciarsi su atti amministrativi, si poneva un accento su un criterio oggettivo di riparto, fondato sulla materia, e non sulla qualità, pubblica o privata, delle parti in causa¹²⁴.

¹²⁰ Si vedano, in merito, V. Giannone, *Storia civile del Regno di Napoli*, Napoli, 1723, III, 386 e V. Cuoco, *Saggio storico sulla rivoluzione napoletana del 1799*, Firenze, 1926, 64. Per completezza, va aggiunto che la prima *Aula* era competente su tutte le cause *in quibus fiscus actor sive reus fuerit vel de eius interesse agatur* in una con quelle di carattere feudale *inter fiscum ac baronem*, quelle sui funzionari regi, sugli *iura regalia*, sui dipendenti dello stesso tribunale e sulle università *pro creditoribus satisfacendis, pro annonae, pro catastro ac vectigalibus (...), pro demanii jure obtinendo*; la terza *Aula*, invece, oltre ad una funzione sussidiaria rispetto alla prima, era precipuamente investita della revisione dei conti delle *universitates* – come meglio specificato da Besta, *Institutionum iuris publici neapolitani libri tres*, Napoli, 1793, I, 87. Cfr. lo studio di M. Ascheri, *Tribunali, giuristi e istituzioni*, cit., 110, che rileva la carenza, sotto il profilo della motivazione, delle sentenze della Regia Camera, imputandola alla frequente violazione, da parte dei giudici, della segretezza del voto e all'importanza che assumeva, nel Regno di Napoli, la fase orale del processo.

¹²¹ Cosa che, almeno fino al 1806, non risultava così immediata, ove si pensi che – stando alle fonti (G. Arcieri, *Storia del diritto per servire d'introduzione allo studio delle leggi civili e del diritto amministrativo. Con la successione di giureconsulti e interpreti del diritto romano, seguita da un commentario delle leggi Regie, Pontificali e Decemvirati*, Napoli, 1853, 280) – vi fu anche chi dovette aspettare sessantasette anni per conoscere quale fosse il tribunale competente.

¹²² Così, l'articolo 3 della l. 21 marzo 1817.

¹²³ In questo senso, l'articolo 4 della l. 21 marzo 1817, che in particolare ascriveva all'ambito degli oggetti dell'amministrazione pubblica “*le strade, le acque e tutte le altre proprietà che appartengono (rectius: appartenevano) al demanio pubblico; i beni dello Stato, dei comuni e degli stabilimenti pubblici, e per una assimilazione anche i beni della real casa, i siti reali e i beni riservati alla disposizione del re; le opere e i lavori pubblici; le contribuzioni pubbliche; tutti gli oggetti dell'amministrazione militare; le leggi sulla navigazione relativamente alla legittimità delle prede marittime; la contabilità dello Stato, dei comuni e degli stabilimenti pubblici; l'esame e il giudizio delle questioni riguardanti il godimento e l'esercizio dei diritti civili nei comuni; la facoltà di autorizzare lo Stato, la real casa, i siti reali e i beni riservati alla disposizione del re, la direzione dei beni donati reintegrati dallo Stato, i comuni e gli stabilimenti pubblici, a promuovere azioni in giudizio, e quella di conciliare le amministrazioni suddette coi privati(...)*”.

¹²⁴ Così, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 342, che rileva come l'amministrazione che avesse agito nelle vesti di una persona privata potesse essere convenuta avanti al giudice ordinario.

Erano questi i principi su cui faceva leva la distinzione tra imposte dirette e indirette¹²⁵, mutuata anch'essa dall'ordinamento francese postrivoluzionario ed eretta a chiave di volta della giustizia tributaria. Ancorché l'articolo 4 della legge 21 marzo 1817 genericamente includesse, nel novero degli "oggetti dell'amministrazione pubblica", le "contribuzioni pubbliche", si solleva radicare¹²⁶ presso il giudice ordinario la sola materia delle imposte indirette¹²⁷. Non ad un lancio di astragali, né unicamente alla tradizione storica, va ascritta la soluzione adottata: anche in questo caso, similmente a quanto si è detto per il diritto francese, era l'immediata derivazione delle imposte indirette dalla legge a spostare il baricentro dall'organo del contenzioso al giudice ordinario¹²⁸. Solo così può incasellarsi il criterio particolare in oggetto in quello generale che permea la legge del 1817: l'incompatibilità, quasi ontologica, tra giudice ordinario ed atto amministrativo dava al primo licenza di parola solo allorché si fosse contestata una violazione di legge.

Ove, tuttavia, si guardi all'esecuzione forzata, deve constatarsi un affatto deprecabile sbilanciamento a favore del giudice ordinario¹²⁹. Vero è che, infatti, l'esecuzione dei giudicati, anche amministrativi, nei confronti della pubblica amministrazione era interamente affidata all'autorità giudiziaria. E, se di regola si dovevano attendere tre mesi prima di agire *in executivis* mediante la vendita di mobili o espropriazione di immobili, nella specifica materia degli indebiti tributari, neppure era concesso,

¹²⁵ Le imposte dirette si dividevano, in un primo tempo, in fondiari, personali e industriali; con la legge 8 agosto 1806, vennero sostituite dalla sola imposta fondiaria. Nel novero delle imposte indirette rientravano, invece, le dogane, i dazi di consumo, le privative, le imposte di registro e di bollo, la lotteria ordinaria e straordinaria, le poste, i procacci ed altre minori.

¹²⁶ E ciò giusta la legge 24 febbraio 1809.

¹²⁷ Considerava ingiustificata l'esclusione delle imposte indirette dalla materia del contenzioso G. Rocco, *Corso di diritto amministrativo*, lezione XLL, Napoli, 1850, *passim*.

¹²⁸ In questi termini, C. Schupfer, *I precedenti storici del diritto amministrativo vigente in Italia*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo a cura di V. E. Orlando*, cit., 1148.

¹²⁹ In merito, si confronti G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 343, nonché A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 292.

all'erario, siffatto beneficio di sospensione¹³⁰. Quanto fosse evoluta la tutela del privato è, poi, dimostrato dall'ulteriore facoltà che gli spettava di agire contro la cassa delle percezioni pubbliche, onde vedere soddisfatti i di lui crediti d'imposta¹³¹.

Se è vero che gli organi del contenzioso¹³² erano ancora vicini, e – per materie di minore entità – finanche coincidenti, con quelli dell'amministrazione attiva, va rimarcata la razionalità e l'efficienza del sistema di giustizia del Regno delle Due Sicilie, all'avanguardia per chiarezza dei criteri di riparto e certezza della procedura impiegata¹³³. La finezza degli strumenti di tutela fece dell'assetto giudiziale delle Due Sicilie un modello lungimirante, destinato a divenire, per molti aspetti, più duraturo del bronzo¹³⁴.

¹³⁰ Purchè la somma ripetibile fosse stata pagata nel corso dell'anno precedente al giudicato e la domanda di esecuzione fosse stata presentata non oltre un mese dal giorno in cui il giudicato era divenuto esecutivo.

¹³¹ In particolare, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 343.

¹³² I Consigli di Intendenza in primo grado e la Gran Corte dei Conti in appello, salvo per quanto atteneva alla *materia* delle contravvenzioni, per la quale erano competenti gli Eletti (contravvenzioni di polizia urbana) o i Sindaci (multe inferiori a 6 ducati per alcune speciali contravvenzioni, salvo – per le altre – la competenza degli Intendenti) in primo grado e i Consigli di Intendenza in appello. Va, poi, detto che una frazione di competenza spettava alla Corte dei Conti ed un'altra al Consiglio delle prede marittime. V. l'articolo 18 della l. 21 marzo 1817. In merito, si veda M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 78 e C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1149. Sui conflitti di attribuzione, che erano risolti dal re, intesa una Commissione speciale di quattro consultori formata in seno alle Consulte generali, ancora C. Schupfer, *op. ult. cit.*, 1150.

¹³³ Si veda la legge 25 marzo 1817. Sui caratteri della procedura, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 293.

¹³⁴ Come dimostra, ad esempio, la scienza giuridica tedesca successivamente elaborata.

6. *Segue. Il Ducato di Parma e lo Stato pontificio.*

In linea di continuità con il paradigma francese si posero altresì il Ducato di Parma e lo Stato Pontificio; furono, invece, più discontinue, rispetto alla tradizione, le soluzioni adottate dal Lombardo-Veneto e dal Ducato di Modena.

Particolarmente fedele allo schema d'oltralpe si mostrò il Ducato di Parma, che, fatta propria la lezione napoleonica, si dotò di un contenzioso che della stessa recepiva la struttura degli organi, i caratteri della procedura, i principi ispiratori.

Tra questi ultimi, la *séparation des pouvoirs* fu la colonna portante di un edificio che aveva, al vertice, dal 1800 un Consiglio di Prefettura¹³⁵ e dal 1814 un Consiglio di Stato¹³⁶. Componendosi il secondo, nella sua veste ordinaria, di tre sezioni, giudicava in una sulle liti che investissero l'amministrazione, in un'altra sulle controversie in materia contabile e in un'altra ancora sul contenzioso. A quest'ultima – la cosiddetta seconda sezione – erano devolute, tra le molte¹³⁷, e dal 1832¹³⁸, le controversie riguardanti le imposte dirette, ossia la prediale, la personale e il diritto di patente. Prima di allora, la competenza contenziosa spettava in primo grado al Consiglio delle contribuzioni dirette e in grado d'appello al Consiglio degli anziani per l'imposta personale o al Ministero delle Finanze. Risultava immutato, invece, sia prima sia dopo

¹³⁵ Che venne istituito con la legge 17 febbraio 1800 e continuò comunque, dopo il 1814 ad adempiere le sue funzioni negli affari contenziosi di amministrazione.

¹³⁶ Istituito con la legge 6 agosto 1814 e definitivamente ordinato con il decreto 31 marzo 1822.

¹³⁷ In particolare, le contestazioni e domande relative a contratti di imprese o somministrazioni per lo Stato, per la casa ducale o per le opere pubbliche, indennità per occupazioni a causa di pubblica utilità e danni recati dagli intraprenditori di opere pubbliche, reclami circa il riparto di spese per le opere stesse, contestazioni sui contratti di affitto dei beni patrimoniali dello Stato e sull'interpretazione, esecuzione o scioglimento dei contratti stipulati dal Governo, contravvenzioni alle disposizioni sulle acque e strade pubbliche, nonché le liti su tutti gli affari contenziosi concernenti le varie presidenze del Ducato.

¹³⁸ Ci riferiamo al decreto 16 marzo 1832.

il 1832, il regime applicabile alle imposte indirette¹³⁹: la cognizione delle relative controversie residuava, giusta i criteri mutuati dal diritto francese, in capo al giudice ordinario.

La notevole elaborazione scientifica che il contenzioso parmense sottendeva¹⁴⁰ diede origine ad un riparto di competenza dai confini marcati, affine a quello impiegato nelle Due Sicilie, e ad una procedura lineare che, soprattutto in tema di pregiudiziali¹⁴¹, avrebbe fatto scuola. Gli è, tuttavia, che la teorica del Romagnosi, alla quale il sistema in oggetto è debitrice, ben poco spazio lasciava al privato, considerato alla stregua di un suddito, sprovvisto di diritti e costretto ad una taciturna obbedienza¹⁴². Privare il cittadino della qualità di parte significava spogliare il Consiglio di Stato di ogni carattere propriamente giurisdizionale: a dimostrarlo v'era la concentrazione, assai poco ortodossa, del primo e del secondo grado di giudizio nelle mani del solo Consiglio di Stato. Pur giudicando quest'ultimo, in caso di appello, in seduta plenaria, era pur sempre un giudice in causa propria¹⁴³.

Meno aderente, ma neanche troppo distante, al sistema francese era il contenzioso che ebbe vita nello Stato pontificio.

¹³⁹ Ossia – stando al decreto del 30 giugno 1817 – le regalie dei sali e tabacchi, dell'acquavite, delle polveri ardenti, della lotteria, le tasse di bollo, di controllo, di ipoteche, di archivi, di dogane, di dazi di consumo, di bevande, di pedaggi, di diritti di pascolo, di navigazione sul Po, di poste, l'imposta di bollo dell'oro e dell'argento.

¹⁴⁰ Si pensi all'opera di G. D. Romagnosi, *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, cit., spec. 146 e ss.

¹⁴¹ Lo rileva, a ragione, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 338. In merito, cfr. la tesi, concretamente applicata nell'ambito del contenzioso amministrativo, che venne elaborata da G. D. Romagnosi, *op. ult. cit.* Per l'A., invero, allorché fosse insorta una pregiudiziale su un atto nell'arco di un processo civile, il giudice ordinario avrebbe dovuto rimettere la questione all'autorità amministrativa; il rito civile avrebbe, poi, ripreso il suo corso una volta che l'autorità competente si fosse definitivamente pronunciata sull'atto. Per una simile teorica, per la dottrina francese, E. Laferrière, *Traité de la jurisdiction*, I, cit., 449.

¹⁴² G. D. Romagnosi, *op. ult. cit.*, 143, per il quale il carattere di "suddito" era proprio del privato che contendesse con lo Stato poteva "autorizzarlo a querelarsi del modo come vien trattato da un funzionario e ricorrere al superiore per frenare o correggere la soverchieria, ma non può autorizzarlo a contrapporre un diritto proprio (c.vo dell'A.) per far conflitto al diritto alla cosa pubblica" (v. *op. ult. cit.*, 145).

¹⁴³ Di opinione contraria era C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1235, che, per molti aspetti elogiando – e giustamente – il contenzioso parmense, riteneva che "i pregi e l'indipendenza" del Consiglio di Stato allontanavano il pericolo che la seconda istanza si riducesse ad una mera formalità.

Fu l'editto Gamberini del 25 luglio 1835¹⁴⁴ ad introdurre un sistema monistico con prevalenza del giudice amministrativo¹⁴⁵, deferendo a quest'ultimo tutte le cause che riguardassero atti amministrativi o nelle quali potesse essere comunque interessata la pubblica amministrazione.

Alla genericità di un criterio siffatto, che avrebbe accresciuto l'allora dominante confusione sulle attribuzioni e l'altrettanto diffusa incertezza sul foro competente¹⁴⁶, si predilesse un riparto fondato su un'elencazione tassativa delle materie¹⁴⁷. Ad una Congregazione camerale si deferivano, tra le altre¹⁴⁸, le controversie relative a dazi, abbuoni, compensi e rescissioni di contratti fiscali; si affidavano, invece, alle Congregazioni governative le liti sul riparto delle tasse comunali e provinciali e la quota dovuta da ciascun contribuente¹⁴⁹. L'enumerazione puntuale ed espressa era altresì affiancata dalla più ampia devoluzione, alla Congregazione camerale, delle liti inerenti agli atti o ai regolamenti di pubblica amministrazione affidati alla Tesoreria generale. Deve, pertanto, ritenersi che spettassero agli organi del contenzioso le materie di competenza del tesorerato – organo nevralgico per le finanze pontificie –, corrispondenti alla totalità delle imposte dirette e indirette dello Stato. Ben poco spazio aveva il giudice ordinario, in capo al quale residuava, oltre alla competenza su un

¹⁴⁴ In esecuzione del titolo XVI, sezione XX del Regolamento legislativo e giudiziario promulgato da Gregorio XVI.

¹⁴⁵ Sistema che venne conservato e perfezionato dall'istruzione declaratoria del 22 novembre 1836 e dagli editti Antonelli del 10 settembre 1850 e del 2 giugno 1851.

¹⁴⁶ Si vedano, in merito, i rilievi di M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 73.

¹⁴⁷ C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1274.

¹⁴⁸ Erano, infatti, incluse nella competenza della Congregazione camerale anche le liti in materia di beni demaniali, patti o clausole inseriti nei capitolati e – come si vedrà a breve – atti o regolamenti della p.a. affidati alla Tesoreria generale.

¹⁴⁹ Rientravano nella competenza delle Congregazioni governative anche le offerte e delibere dei proventi, dei beni o delle rendite comunali e provinciali, le cauzioni, le interpretazioni di capitolati, le domande dei Comuni e delle Province per stare in giudizio, i rendiconti di esattori, amministratori o appaltatori, le controversie su atti e regolamenti comunali e provinciali (C. Schupfer, *op. ult. cit.*, 1275). Va altresì specificato che, con gli editti Antonelli del 1850 e 1851, le menzionate Congregazioni, camerale e governative, vennero sostituite da una commissione del contenzioso in prima istanza (in merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 296).

numero esiguo di materie¹⁵⁰, quella in merito all'esecuzione degli atti amministrativi e alle azioni civili che potessero scaturirne¹⁵¹.

Alla vastità dell'ambito del contenzioso fiscale non corrispondeva, tuttavia, un'altrettanto ampia tutela dei privati. Oltre a mancare la pubblicità delle udienze, si surrogava il contraddittorio orale con uno scambio di memorie scritte¹⁵². Difettoso era il doppio grado di giurisdizione, poiché le pronunce delle Congregazioni governative non erano impugnabili avanti ad un Collegio, ma ad un organo monocratico, il Legato pontificio¹⁵³. La disomogenea applicazione dei decreti, aggravata dal richiamo in vigore, da parte dei giudici di allora, di fonti giuridiche del passato, andava a vulnerare la stessa certezza del diritto¹⁵⁴.

I descritti caratteri, se non privano dell'interesse che meritano gli organi del contenzioso pontificio¹⁵⁵, certamente li privano di veste propriamente giurisdizionale.

¹⁵⁰ In particolare, i danni cagionati da animali nei fondi rustici, le questioni inerenti allo stato delle persone, i fallimenti, le successioni delle eredità dei particolari, le ipoteche e i sequestri. Si vedano, in merito, A. Salandra, *op. ult. cit.*, 295 e G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 340.

¹⁵¹ Così, C. Schupfer, *op. ult. cit.*, 1275. Va, tuttavia, rilevato che il giudice ordinario tornò in auge nelle province romagnole e in Umbria, rispettivamente con i decreti 31 agosto 1859 e 9 novembre 1860. Nelle Marche, il decreto 2 novembre 1860 introdusse le leggi sarde dell'anno precedente sul contenzioso amministrativo (v. *infra*) – sul tema, M. Bertetti, *op. ult. cit.*, 73.

¹⁵² Sulla procedura applicata, si rinvia a T. Servizi, *Il contenzioso amministrativo, ossia disposizioni vigenti nello stato pontificio sulla giurisdizione e procedura contenziosa amministrativa nelle materie civili e criminali*, Roma, 1869, *passim*.

¹⁵³ E', tuttavia, d'uopo segnalare che avverso le pronunce della Congregazione camerale era dato proporre appello avanti alla Congregazione di revisione e che era altresì consentito, in difetto di doppia pronuncia conforme, un secondo appello avanti al Consiglio supremo. Va, infine, detto che, con gli editti Antonelli del 1850-1851, divenne competente, in seconda istanza, la commissione di appello del contenzioso e in terza – sempre nel caso di difformità tra le due precedenti pronunce – la commissione di revisione; veniva, infine, fatta salva la facoltà di esperire il rimedio straordinario della "restituzione in intero" avanti alle sezioni unite del Consiglio di Stato. Per una disamina dei mezzi di impugnazione, si veda G. Franchi, voce *Contenzioso amministrativo (storia)*, cit., 616.

¹⁵⁴ Per più ampie considerazioni in merito, si veda C. Baccelli, *Il contenzioso amministrativo, ossia collezione di leggi, disposizioni e massime circa il medesimo vigenti nello Stato Pontificio*, Roma, 1865, *passim*, che rileva l'avvenuta applicazione, ai tempi, di fonti ormai storiche quali la legislazione imperiale di Napoleone I, la bolla *Boni Regiminis* o finanche Bartolo da Sassoferrato o la Glossa.

¹⁵⁵ Di opinione contraria era G. Vacchelli, *op. ult. cit.*, 340.

7. Segue. Il Ducato di Modena, il Lombardo-Veneto, il Granducato di Toscana.

Speculari rispetto ai modelli esaminati appaiono quelli del Ducato di Modena e del Lombardo-Veneto, che al sistema del contenzioso predilessero la quasi integrale esenzione dell'amministrazione dalla giurisdizione.

Il caso più estremo è quello del Ducato di Modena, che, ritornato, all'indomani del Congresso di Vienna, sotto l'egida degli Asburgo-d'Este, volle cancellare radicalmente il ricordo del passato napoleonico¹⁵⁶.

Dalle ceneri del contenzioso emerse un'amministrazione attiva fortificata, non più soggetta al controllo di alcun organo collegiale. Amministrare e giudicare erano una cosa sola, sia quando – in un primo periodo – spettava al ministero dirimere le controversie amministrative, sia nel momento in cui l'*iter* contenzioso venne distinto in prima istanza avanti ai Delegati provinciali ed appello al ministro dell'interno¹⁵⁷.

Quale fosse, poi, l'immunità di cui godeva l'amministrazione finanziaria lo si può constatare ove si pensi che neppure era previsto, per le cause fiscali, un doppio grado di "giudizio": la prima parola era del ministero, e coincideva con l'ultima. Non troppo cambiò nel periodo successivo: solo dopo la conclusione della lega doganale austriaca, e solo nelle cause di contrabbando, veniva ammesso l'appello al ministro e il ricorso per revisione, su questioni di diritto, al supremo tribunale¹⁵⁸. La stretta dipendenza del Ducato di Modena dall'impero austriaco¹⁵⁹, che faceva del primo poco più di

¹⁵⁶ In argomento, G. Franchi, voce *Contenzioso amministrativo (storia)*, cit., 615.

¹⁵⁷ In merito, C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1250.

¹⁵⁸ Così, M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 71. Detta introduzione di un "doppio grado", se pur interno all'amministrazione convenuta, risale al 1852.

¹⁵⁹ Va rilevato che la dominazione austriaca non determinò il trapianto nel Ducato di Modena del sistema di giustizia tributaria che si stava sviluppando in Austria. Vero è, infatti, che, già dai tempi di Giuseppe II, veniva separandosi il campo d'azione degli organi contenziosi da quello dell'amministrazione attiva ed assimilandosi il concetto della necessaria indipendenza dei giudicanti (più diffusamente, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 20). L'apice di un'evoluzione siffatta si ebbe con la legge austriaca 21 dicembre 1867, n. 144, il cui articolo 15 recitava: "in tutti i

un'espressione geografica¹⁶⁰, aveva condotto all'integrale coincidenza degli organi del contenzioso con quelli dell'amministrazione attiva. Il sistema di giustizia tributaria, irto di radicati privilegi, non garantiva altri che l'erario.

Agli eccessi del Ducato di Modena non era approdato il Lombardo-Veneto, che, pur formalmente ripudiando il sistema del contenzioso amministrativo¹⁶¹, si era allineato, nella sostanza, ai criteri di riparto della materia tributaria adottati in Francia.

Se, infatti, la reintegrata sovranità austriaca sulla Lombardia e sul Veneto aveva comportato la riassunzione delle funzioni contenziose da parte dell'amministrazione attiva¹⁶², le liti fiscali del regno seguirono una sorte affine a quelle francesi.

Si riprese il tradizionale *distinguo* tra imposte dirette ed indirette, allorché si attribuirono le prime – ed, in particolare, la prediale e la contribuzione sulle arti e commercio – all'autorità amministrativa in composizione monocratica¹⁶³, mentre le seconde¹⁶⁴ ai tribunali ordinari¹⁶⁵. Anche quando, con le patenti 11 luglio 1835, si deferirono le imposte indirette a dei tribunali misti, composti da magistrati e

casi in cui un'autorità amministrativa deve decidere su pretese contrapposte di privati, chi si ritiene leso nei suoi diritti privati dalla decisione può cercare tutela contro l'altra parte in sede giudiziaria ordinaria. Se inoltre alcuno ritiene di essere stato leso nei suoi diritti dalla decisione o da un provvedimento di un'autorità amministrativa, ha facoltà di far valere le sue pretese dinanzi alla Corte di giustizia amministrativa nei confronti di un rappresentante dell'autorità amministrativa, in un procedimento pubblico e orale (...)". Sul provvedimento del 1867, sulla legge 22 ottobre 1875 istitutiva della *Verwaltungsgerichtshof* (la Corte di giustizia amministrativa) e sulla relativa giurisprudenza, J. Ulbrich, *Handbuch des österreichischen politischen Verwaltung*, Wien, 1888, I, *passim*.

¹⁶⁰ In quest'ordine di idee, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 297.

¹⁶¹ In argomento, si veda l'opera di A. Lorenzoni, *Istituzioni del diritto pubblico interno pel regno Lombardo-Veneto, con appendici dal 1831 a tutto il 1844*, Padova, 1835-47, *passim*.

¹⁶² M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 71.

¹⁶³ In merito, G. Franchi, voce *Contenzioso amministrativo (storia)*, cit., 615, nonché M. Bertetti, *op. ult. cit.*, 71.

¹⁶⁴ Le imposte indirette del Lombardo-Veneto erano il dazio consumo cd. murato dei Comuni chiusi, il dazio consumo cd. fuorense, i dazi doganali, la tassa di bollo e di registro, oltre alle privative (il sale, il tabacco, le polveri, i nitri, il lotto pubblico, le miniere). In merito, cfr. C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1221.

¹⁶⁵ C. Schupfer, *op. ult. cit.*, 1209.

funzionari¹⁶⁶, restò immutata la competenza della p.a. sulle imposte dirette e, si preservò, pertanto, il “doppio binario” di marchio francese.

Neppure troppo innovativa rispetto al modello d’oltralpe, ma anzi con esso convergente, fu, l’attribuzione, nel 1851, delle liti sull’imposta sulle rendite ad una Commissione provinciale presieduta dal Luogotenente¹⁶⁷. Del resto, se era peculiare del sistema lombardo sottoporre una sola imposta ad un regime speciale, costituiva una costante, dalla Costituzione dell’VIII anno in poi, che a giudicare fossero corpi collegiali, possibilmente specializzati¹⁶⁸.

Va, in ogni caso, rilevato che un panorama così composito potesse solo discendere dal confluire di correnti di pensiero contrapposte, ancora lungi dal sedimentarsi. Alla ricezione incerta dei modelli va imputata quella diacronia della tempistica che aveva condotto, da un parte, all’evoluzione verso il modello collegiale e, dall’altra, all’involutione verso i tribunali misti. Che si potesse dire, sul Lombardo-Veneto, che “l’amministratore operasse e giudicasse e talvolta i giudici amministrassero”¹⁶⁹ è il segno tangibile di una commistione spuria di elementi e funzioni che rendeva confusa l’identità del sistema e dei suoi organi.

Un posto a parte, rispetto agli altri Stati preunitari, lo occupa il Granducato di Toscana, che al sistema del contenzioso francese preferì, quale soluzione generale, la giurisdizione unificata di stampo belga¹⁷⁰, preservando tuttavia il tradizionale doppio ordine di tutela in materia fiscale.

Similmente a quanto avvenne in Belgio con la Costituzione del 1831, si stabilì, a guisa di regola generale, che ogni controversia tra privati e pubblica amministrazione sarebbe

¹⁶⁶ Tali tribunali erano ordinati in tre gradi: giudicature provinciali, giudizi superiori e giudizio supremo. Sul tema, ancora C. Schupfer, *op. ult. cit.*, 1210. Si veda altresì A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 287.

¹⁶⁷ In argomento, cfr. S. Labus, *Il contenzioso amministrativo*, Milano, 1864, *passim*.

¹⁶⁸ Si veda la già citata relazione del Roederer, che ispirò la Costituzione dell’VIII anno.

¹⁶⁹ Così, S. Labus, *Il contenzioso amministrativo*, cit., *passim*, che richiamava la Relazione Rattazzi (v. *infra*) premessa alla legge sarda del 30 ottobre 1859 in materia di contenzioso amministrativo.

¹⁷⁰ Così, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 287.

stata conosciuta dall'autorità giudiziaria¹⁷¹. Fatto salvo il principio, non mancarono le eccezioni, né furono circoscritte a materie marginali¹⁷².

Dal modello francese¹⁷³ si mutuò la scelta di devolvere al giudice ordinario le controversie sulle imposte indirette, prevedendo, ad un tempo, che la materia delle imposte dirette, insieme a quella catastale, venisse risolta in via amministrativa¹⁷⁴.

Non troppo rileva, pertanto, ai fini della giustizia tributaria, se esistesse o meno un vero e proprio contenzioso amministrativo in parallelo a quello giudiziario¹⁷⁵, o se, invece, dovesse farsi coincidere il primo con il sistema dei ricorsi gerarchici all'amministrazione attiva¹⁷⁶. Certo è che, stando all'oggetto specifico della nostra analisi, l'esistenza di un Consiglio di Prefettura destinato a pronunciarsi in materia di riparto di tasse comunali¹⁷⁷ e di un Consiglio di Stato che giudicava, in grado d'appello, sui ricorsi contro le deliberazioni dei consigli comunali che fossero stati proposti da un numero di contribuenti pari al decimo della totalità degli stessi¹⁷⁸, se non è la prova provata, costituisce indubbiamente un indizio dell'avvenuto sviluppo, in Toscana, di un contenzioso *in nuce*¹⁷⁹.

¹⁷¹ In questo senso, I. Rignano, *Saggio di un manuale di Diritto pubblico interno della Toscana*, Firenze, 1857, 185.

¹⁷² Oltre alla materia tributaria, su cui v. più diffusamente in questo paragrafo, vanno ricordati: a) gli appalti di strade, per i quali erano competenti il consiglio degli ingegneri e poi il consiglio di prefettura in primo grado e la sezione interni del Consiglio di Stato in secondo, b) le pensioni, sulle quali giudicava in prima istanza la Corte dei conti e in seconda istanza la IV sezione del Consiglio di Stato, dal 1849 al 1852, e una commissione speciale del Consiglio di Stato poi e c) la contabilità pubblica, per la quale erano competenti gli stessi organismi.

¹⁷³ Ripreso, come si è detto, dallo stesso legislatore belga. In merito, si veda *supra*.

¹⁷⁴ In merito, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 339.

¹⁷⁵ I. Rignano, *Saggio di un manuale*, cit., 185 e, nello stesso ordine di idee, F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., I, 377, nt. 1, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 339.

¹⁷⁶ Cfr. M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 74. Similmente, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 287.

¹⁷⁷ E, in particolare, di tasse di famiglia. Si veda, in merito, la legge 20 novembre 1849, articolo 138. Si confronti I. Rignano, *op. ult. cit.*, 189.

¹⁷⁸ E rappresentante un decimo della totalità delle contribuzioni. Così, ancora la legge 20 novembre 1849, articoli 144 e 145. In merito, si confronti, I. Rignano, *op. ult. cit.*, 242.

¹⁷⁹ E' significativo, in merito, l'impostazione di F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 378, nt. 1, che si spinge a qualificare alla stregua di una "giurisdizione di diritto obiettivo" la competenza del Consiglio di Prefettura e del Consiglio di Stato in appello sui conflitti interni di attribuzioni tra consigli comunali e magistrali. Altrettanto significativo è il paragone, compiuto dallo stesso A. (*op. ult. cit.*, 379, nt. 1), tra la competenza dei detti collegi in appello sopra il ricorso di ogni interessato, per ragioni di illegittimità,

Va, in ogni caso, constatato che l'estraneità della materia tributaria ad un sistema compiuto di tribunali amministrativi rendeva ineffettiva la tutela dei privati, facendo del generale criterio di riparto imposte dirette-indirette il pressoché unico punto di intersezione tra l'ordinamento del Granducato e quello di molti degli Stati preunitari.

contro le deliberazioni dei consigli comunali e quella generale del Consiglio di Stato prevista dalla più recente legge 31 marzo 1889, n. 5992 (con la sola differenza – come precisa il Cammeo – che *“oggi può impugnarsi ogni atto amministrativo da qualunque autorità emanato”*, mentre *“in Toscana l’impugnazione era limitata ai soli atti dei Consigli comunali”*).

8. *Segue. Il Regno di Sardegna e la continuità con il paradigma d'oltralpe.*

Particolare importanza, per la storia nazionale, la riveste il Regno sardo. E ciò, a tacer d'altro, per la linea continua che lega quest'ultimo alla storia della nostra penisola¹⁸⁰.

Non solo, infatti, lo Stato italiano si è formato sulle fondamenta del Regno di Sardegna, al quale man mano si sono annessi gli altri Stati preunitari¹⁸¹, ma vi ha altresì tratto la linfa da cui sarebbe scaturito l'ordinamento successivo all'unificazione politica¹⁸².

E', anzitutto, rilevante, ai fini della successiva storia nazionale, la legislazione posteriore alla Restaurazione¹⁸³, con cui si stabilì una competenza generale della Camera dei Conti su tutte le questioni concernenti le imposte, ad eccezione delle cosiddette contribuzioni, i tributi diretti. Quanto il principio fosse solo tendenziale lo si desume dalla simultanea previsione di una competenza, affatto marginale, degli intendenti¹⁸⁴, che non solo comprendeva le imposte dirette, ma si estendeva agli stessi tributi indiretti. Vero è, infatti, che, mentre sulle prime la *iurisdictio* dei funzionari amministrativi era *propria* e, per lo più¹⁸⁵, esclusiva, quella in materia di imposte indirette era solo *delegata* dalla Camera dei Conti¹⁸⁶, potendosi sempre avocare a

¹⁸⁰ Si veda, in merito, S. Romano, *I caratteri giuridici della formazione del Regno d'Italia*, in *Scritti minori*, I, Milano, 1950, *passim*.

¹⁸¹ Divergente è, tuttavia, l'opinione di D. Anzilotti, *La formazione del Regno d'Italia nei riguardi del diritto internazionale*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1912, 1, per il quale il Regno d'Italia, piuttosto che essere la continuazione immediata del regno di Sardegna, avrebbe tutti i connotati di uno Stato nuovo, nato dalla fusione dello Stato di Sardegna con gli altri Stati annessi nel marzo 1860.

¹⁸² Avvenuta – com'è noto – con la legge 27 marzo 1861, n. 4671.

¹⁸³ V., in particolare, insieme agli altri provvedimenti *infra* citati, il R. Editto 13 marzo 1815; la RR. PP. 10 marzo 1816; il R. Editto 14 agosto 1818, art. 61 e art. 69; la RR. PP. 24 febbraio 1820, art. 66. In argomento, cfr. L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., I, 133.

¹⁸⁴ Ossia i funzionari amministrativi locali, dipendenti dal governo centrale.

¹⁸⁵ Era, invero, prevista una competenza in grado d'appello della Camera dei Conti su tutte le cause concernenti i tributi, che fossero state decise in prima istanza dagli intendenti e che avessero un valore superiore a L. 50. E' altresì d'uopo segnalare, tuttavia, che, sulle questioni relative all'esazione delle imposte fondiaria, personale e mobiliare, non era possibile proporre appello alla Camera, a meno che il Re non avesse concesso l'appello previo parere concorde del Consiglio di Stato (cfr. il R. editto 14 dicembre 1818, art. 116, e il R. Editto 1 aprile 1826, art. 187). Si vedano, in merito, L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., I, 139 e II, 924, nonché F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 381.

¹⁸⁶ In materia di imposte indirette, la competenza degli intendenti si estendeva, in particolare, ai diritti di dogana (R. Editto 4 giugno 1816), alle imposte sulle carte da gioco (R. Editto 13 marzo 1815), sul

quest'ultima – d'ufficio o su istanza delle parti – le relative controversie¹⁸⁷. Anche sui tributi comunali decidevano gli intendenti, in sede di esazione e per via di opposizione alle ingiunzioni, salvo la facoltà di ricorrere al re per ottenere l'appello, da proporsi innanzi alla Camera dei Conti¹⁸⁸.

Altrettanto degno di menzione è il Regio Editto 27 settembre 1822, che, istituendo come giudici ordinari i tribunali di Prefettura, vi attribuiva le controversie sui tributi indiretti¹⁸⁹, non intaccando pertanto la competenza degli intendenti in tema di imposte dirette¹⁹⁰. Si riteneva, infatti, che regolare il riparto delle imposizioni dirette ed obbligare i cittadini al loro pagamento fossero mansioni tipicamente amministrative, più economiche che giuridiche, destinate, pertanto, a sfuggire alla competenza dell'autorità giudiziaria¹⁹¹.

Ad un crescendo di tutela può assistersi allorché si aggiungano al mosaico le lettere patenti 25 agosto e 31 dicembre 1842¹⁹², che fecero transitare le materie di competenza degli intendenti in capo ad organi collegiali contenziosi, i Consigli di Intendenza¹⁹³. In

lotto (RR. PP. 24 febbraio 1820, art. 66) e sulle poste (R. Editto 14 agosto 1818, art. 61 e art. 69), nonché ai diritti di insinuazione sotto le L. 400 (RR. PP. 10 marzo 1816, art. 26).

¹⁸⁷ Si vedano, in merito, la RR. PP. 23 dicembre 1817, art. 9, la RR. PP. 10 maggio 1816, art. 24 e ss., la RR. PP. 17 febbraio 1819, art. 1 e art. 45. Va altresì precisato che, anche in materia di imposte indirette, in alternativa all'avocazione, era possibile proporre appello avanti alla Camera dei Conti.

¹⁸⁸ L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., I, 139. *Adde*: F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 382.

¹⁸⁹ Oltre a quelle in materia di redditi patrimoniali, appalti, proprietà intorno ad acque e strade. Si veda F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 386.

¹⁹⁰ Alle imposte dirette devono aggiungersi le strade, il regime delle acque e l'intera materia di interesse comunale. Sul tema, ancora F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 386. Sui dazi comunali, deferiti per le questioni di riscossione ai giudici di mandamento e per quelle di abbonamento agli intendenti, si veda quanto riportato in C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1114.

¹⁹¹ Si veda, in merito, la Risoluzione sovrana 8 febbraio 1823, sez. II, che recita: "sono gli intendenti autorizzati a regolare il reparto delle imposizioni, ammettere i causati e decidere in tale occasione qualunque controversia si possa eccitare; quali attribuzioni appartenendo più all'economico reggimento che al giuridico non furono vulnerate dal R. Editto 27 settembre 1822. Per lo stesso motivo resta parimenti conservata la facoltà di compellere li debitori dei regi tributi e pubblici carici". Altrettanto significativa appare la Risoluzione sovrana 8 febbraio 1825, che conferisce carattere giurisdizionale alle attribuzioni degli intendenti (in merito, L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., I, 133 e nt. 1).

¹⁹² Istitutive del primo vero contenzioso amministrativo degli Stati sardi.

¹⁹³ In merito, C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1114. Sul tema, v. anche M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 79, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 296 e, più di recente, V. Giovannini, in *L'Avvocatura dello Stato, Studi storici giuridici per la celebrazione del centenario*, Roma, 1976, 137. Un'unica eccezione era prevista in materia di contravvenzioni relative alle imposte del lotto, di bollo e sulle carte e tarocchi: risultavano competenti i giudici di

grado d'appello era competente, per le materie di maggior valore¹⁹⁴, la Corte dei conti, che giudicava in unico grado¹⁹⁵ laddove le parti avessero concordato il “salto” della prima istanza. La garanzia di collegialità, il perfezionamento del doppio grado di giurisdizione¹⁹⁶ e la migliore disciplina della revisione¹⁹⁷ contro le pronunce della Camera dei conti anticipavano, a mo' di segno premonitore, l'assetto che, di lì a poco, sarebbe emerso.

Se, infatti, con la novella del 1847¹⁹⁸, volle deferirsi la totalità delle controversie fiscali ai neo-istituiti Consigli di Intendenza¹⁹⁹, spogliandosi di ogni competenza il giudice ordinario²⁰⁰, lo Statuto Albertino impresso un nuovo corso agli eventi, ponendo, quale esigenza primaria, il rafforzamento delle garanzie dei cittadini²⁰¹ e la correlazione giudice ordinario-tutela dei diritti²⁰². La stessa dottrina di allora in tema di

mandamento (così le RR. PP. 28 febbraio 1834, art. 31; 10 gennaio 1835; 5 marzo 1836, art. 57). Rimaneva, pertanto, in vigore la competenza dei tribunali di Prefettura sulle imposte indirette (nonché – nel contenzioso amministrativo generale – sulle questioni di proprietà e su quelle inerenti alla qualità ereditaria).

¹⁹⁴ Ossia laddove la *res litigiosa* superasse, in quanto a valore, le Lire 1200, salvo la facoltà delle parti di ricorrere al Re per ottenere l'appello e farlo devolvere alla Camera dei conti (v. RR. PP. 31 dicembre 1842, art. 27).

¹⁹⁵ E ciò, esclusivamente nella nostra materia, oltre che in quella dei conti statali.

¹⁹⁶ In merito, C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1114.

¹⁹⁷ Proponibile, ai sensi del R. Editto 13 aprile 1841, artt. 15 e 21, giusta istanza indirizzata al Ministero della Grande Cancelleria, previo vaglio di ammissibilità di una commissione speciale nominata annualmente dal re.

¹⁹⁸ Si fa riferimento al R. editto 29 ottobre 1847 e, in particolare, all'articolo 26, che recita: “*apparterranno alla cognizione dei Consigli, salvo sempre le eccezioni espresse nell'articolo 4 del presente editto: 1. ogni controversia che sorga pel pagamento delle contribuzioni dirette od indirette dovute allo Stato e così anche pei diritti d'insinuazione, di emolumento, di successione, iscrizione d'ipoteca e simili, e per quelli di dogana, di gabelle, di pedaggi ed altri qualsivensi*”.

¹⁹⁹ Cfr. L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., IV, 274.

²⁰⁰ Ciò, esclusivamente nella materia tributaria, dato che tutte le questioni riguardanti la proprietà, le successioni e la materia penale rimasero di competenza del giudice ordinario. La *ratio* della riforma era, infatti, quella di “*staccare dalla giurisdizione della Camera (dei conti) tutte le attribuzioni giudiziarie, che sono estranee al contenzioso amministrativo, e di abolire in tal modo il privilegio del foro, di cui il regio patrimonio ha goduto finora*” (così, nel proemio del R. editto 29 ottobre 1847).

²⁰¹ Facciamo riferimento, in particolare, alla sezione seconda dello Statuto, *Dei diritti e dei doveri dei cittadini*, il cui articolo 24 recita: “*tutti i regnicoli, qualunque sia il loro titolo o grado, sono eguali dinanzi alla legge. Tutti godono egualmente i diritti civili e politici (...)*”. Altrettanto significativi appaiono l'art. 26, che garantisce la libertà individuale, l'art. 27, che sancisce l'inviolabilità del domicilio e l'art. 29, che definisce inviolabile anche la proprietà. Della sezione ottava, *Dell'ordine giudiziario*, rileva l'art. 71, che recita: “*niuno può essere distolto dai suoi giudici naturali*”, oltre alla garanzia di inamovibilità dei giudicanti, se pur solo dopo tre anni di esercizio, di cui all'art. 69.

²⁰² In questo senso, si veda, di recente, M. Stipo, *Le origini del riparto*, cit., 59. Per rilievi più generali, C. Ghisalberti, *La codificazione del diritto in Italia (1865-1942)*, Roma-Bari, 2000, 87 e, di recente, S. Notari, *L'Italia e l'eredità francese. Codici e costituzioni dalla Restaurazione all'unità*, in M. Ascheri (a cura di), *Costituzioni e Codici moderni*, Torino, 2007, 183.

contenzioso²⁰³ richiamò l'attenzione sulla centralità del cittadino, non più declassandolo al ruolo di suddito²⁰⁴, ma dotandolo della facoltà di convenire in giudizio l'amministratore e di pienamente difendersi²⁰⁵.

Figlio della nuova impostazione è, senza dubbio, il progetto di legge Galvagno del 2 dicembre 1850²⁰⁶, in cui si prospettava la soppressione dei giudici del contenzioso e l'attribuzione di tutte le controversie riguardanti *diritti* all'autorità giudiziaria²⁰⁷.

Dello spirito informatore dello Statuto risentirono, se pur in misura minore, i successivi progetti Rattazzi del 5 maggio 1854, del 10 dicembre 1855 e del 9 gennaio 1857²⁰⁸, con cui alla soluzione radicale del Ministro Galvagno si preferì la mera riduzione della competenza dei giudici del contenzioso e la speculare assegnazione ai tribunali ordinari di tutte le cause in materia di diritti privati²⁰⁹. Sulle imposte, si fece, tuttavia, un passo indietro, ripristinandosi l'ormai noto riparto tra giudice ordinario ed organi del contenzioso²¹⁰. Alla base del ritorno allo stato *quo ante* v'era il rilievo per cui, implicando le imposte indirette l'interpretazione di atti privati secondo le norme del

²⁰³ In particolare, G. Manna, *Le partizioni teoretiche del Diritto amministrativo, ossia Introduzione alla scienza e alle leggi dell'amministrazione pubblica*, Napoli, 1839-42, *passim*.

²⁰⁴ Così, invece, come si è visto, la precedente impostazione di G. D. Romagnosi, *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, cit., *passim*.

²⁰⁵ Cfr. G. Manna, *op. ult. cit.*, 260, per il quale “tra l'amministratore e l'amministrato può esserci giudizio”.

²⁰⁶ Lo si veda in *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura IV, Ristampa del 1863, Documento, vol. I, 128. La relativa relazione ministeriale reca scritto che: “la giustizia deve essere una, (...) difatti le giurisdizioni eccezionali non acquistano mai la vera forza, quella che dà la pubblica opinione, e (...) la amministrazione della giustizia deve pur sempre essere indipendente”. Significativa appare altresì la Relazione dell'onorevole Boncompagni, in *Atti parlamentari*, I, cit., 350, con la quale venne introdotta per la prima volta, nel dibattito parlamentare, la distinzione tra *diritti* ed *interessi*.

²⁰⁷ In argomento, M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo*, cit., 82, F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 397 e A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 306. Per le principali critiche mosse al Progetto Galvagno, cfr. L. Montagnini, *Dell'importanza dell'ufficio dei giudici del contenzioso amministrativo: discorso letto all'apertura dell'anno giuridico 1851-1852 della Regia Camera dei Conti*, Torino, 1851, *passim*.

²⁰⁸ Si vedano rispettivamente in *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura V, Sessione 1853-54, cit., 1475, *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura V, Sessione 1855-56, cit., 611 e *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura V, Sessione 1857, cit., 26.

²⁰⁹ In merito, F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 399 e A. Salandra, *op. ult. cit.*, 307.

²¹⁰ Si vedano gli *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura V, Sessione 1857, cit., 26 e, in particolare, l'articolo 1, che recita: “cessano di appartenere alla competenza del contenzioso amministrativo: c. 1) le controversie relative alla riscossione dei diritti d'insinuazione, di successione, di emolumento, di ipoteca, di dogana, di bollo, e di tassa, tanto sulla società d'assicurazione quanto sul reddito dei corpi morali o stabilimenti di manomorte”. Si veda anche il c. 6 dello stesso art. 1, che devolve al giudice ordinario anche le “contravvenzioni alle leggi riguardanti tasse, gabelle, imposte, tributi e qualunque diritto demaniale (...)”.

codice civile e le dirette di atti amministrativi, solo sulle prime potesse essere competente l'autorità giudiziaria ordinaria²¹¹.

Tra la linea del Ministro Galvagno e quella del Rattazzi, fu quest'ultima a prevalere²¹², allorché le tre leggi del 30 ottobre 1859 deferirono ai nuovi organi del contenzioso amministrativo – i Consigli di governo in primo grado e il Consiglio di stato in appello – le controversie relative alle imposte dirette e ai tribunali del circondario quelle afferenti la maggior parte dei tributi indiretti²¹³.

Con la razionalizzazione del contenzioso venne il raffinamento dell'elaborazione giurisprudenziale in tema di atti impugnabili e di motivi del ricorso. Divenne principio costante quello per cui si sarebbe potuto ricorrere contro le matricole²¹⁴ definitivamente redatte, indipendentemente dalla formazione del ruolo, o – nel caso si trattasse di imposte prediali o di gabelle – contro il rispettivo riparto del contingente²¹⁵. Tra i motivi di ricorso, si ammisero le questioni di fatto riguardanti l'esistenza o l'estimazione dei redditi o quelle di diritto sulla loro tassabilità od esenzione²¹⁶. Ove si contendesse, poi, sulle imposte prediali, erano altresì contemplati i ricorsi aventi ad oggetto la formazione e la conservazione del catasto²¹⁷.

²¹¹ Così, la Relazione Rattazzi 5 maggio 1854, in *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura V, Sessione 1853-54, cit., 1475.

²¹² Si vedano F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 401 e C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1116.

²¹³ Si veda, in merito, l. 30 ottobre 1859, n. 3708 sul cont. amm., art. 2 n. 1, che recita “*apparterranno alla cognizione dei Consigli di Governo: 1. ogni controversia che sorga per il pagamento delle contribuzioni dirette, dei diritti di gabelle o di pedaggi*”. Si confronti anche l'art. 3 nn. 3 e 4, che include nella cognizione dei Consigli di Governo anche “*le contestazioni relative al riparto e al pagamento delle contribuzioni di ogni genere comunali e provinciali*” e “*le contestazioni relative alla fissazione delle quote imposte dai comuni ai venditori al minuto di merci o di altri oggetti sottoposti a dazi per abbonamento*”. Circa la competenza dei tribunali del circondario, v. l. 30 ottobre 1859, n. 3705 sulla soppressione della Camera dei conti, il cui art. 1 statuisce che: “*le controversie relative alla riscossione dei diritti di insinuazione, di emolumento, di successione, d'ipoteca, di dogana o di bollo, della tassa sulle operazioni delle compagnie di assicurazione e giudizi per le contravvenzioni alle leggi sulle stesse materie spetteranno senza distinzione di somma ai tribunali di circondario*”. In tema, M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo*, cit., 86 e F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 405.

²¹⁴ Ossia le liste su cui venivano iscritti i contribuenti.

²¹⁵ V. Cons. d'int. Torino, 7 maggio 1850, in *Riv. amm.*, 1851, 430 e Camera dei conti, 23 marzo 1856, in F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 407.

²¹⁶ Si vedano Cons. d'int. Cuneo, 15 febbraio 1852, in *Riv. amm.*, 1853, 442; Camera dei conti, 15 giugno 1858, *ivi*, 1858, 694; Cons. d'int. Ivrea, 6 dicembre 1857, *ivi*, 1859, 620.

²¹⁷ Così, F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 406.

Meno compiuta fu, invece, la morfologia dei poteri giudiziari, sensibilmente ridimensionati dal divieto, imposto agli organi del contenzioso, di annullare o revocare gli atti impositivi²¹⁸. Si era, insomma, lontani dal contenzioso di piena giurisdizione o di annullamento del periodo napoleonico: maggiore era la prossimità, in materia, al tipo belga.

Altrettanto lacunoso ed incerto era il meccanismo delle pregiudiziali: mentre i Consigli di governo rinviavano le pregiudiziali sulla proprietà o sulla qualità ereditaria al giudice ordinario, non avveniva lo stesso nel caso inverso. Ben poteva accadere, infatti, che il giudice ordinario decidesse su una pregiudiziale di carattere tributario, scardinando così, *ipso facto*, i criteri di riparto²¹⁹.

A consuntivo, bilanciando pregi e punti deboli, ben può dirsi che il sistema sardo, per la simultanea capacità di guardare indietro, al modello francese²²⁰, e di guardare innanzi, all'Italia unificata, si atteggiò a fucina del contenzioso a venire.

²¹⁸ Si veda, ad esempio, Cons. d'int. Savona, 20 dicembre 1853, in *Riv. amm.*, 1854, 14 e Camera dei conti, 18 aprile 1853, *ivi*, 1854, 279.

²¹⁹ Cfr., per casi di pregiudiziali di diritto amministrativo decise dal giudice ordinario adito, Cons. d'int. Novara, 17 dicembre 1850, in *Riv. amm.*, 1862, 377; App. Torino, 14 febbraio 1862, *ivi*, 1862, 377; Cass. Milano 22 aprile 1863, *ivi*, 758. Tuttavia, a testimonianza dell'imperante incertezza che dominava la materia, va segnalato che, in alcuni casi, e per il solo fatto della pregiudiziale, venne dichiarata l'incompetenza del giudice ordinario (così, App. Genova, 15 aprile 1864, in *Riv. amm.*, 1864, 636) e che, in altri, si concesse alla parte la facoltà di adire direttamente l'organo del contenzioso per chiedere l'interpretazione dell'atto impugnato (così, Cons. di stato, 4 maggio 1861, in F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 415).

²²⁰ Si pensi all'istituzione di un Consiglio di stato affine a quello napoleonico, oltre, ad esempio, ai criteri di riparto. Per un confronto tra i due sistemi, F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 417.

9. Dall'unificazione politica alla legge abolitrice del contenzioso. La legislazione del 1862 sulle imposte indirette. L'istituzione delle Commissioni tributarie.

Anche agli albori dello Stato italiano, a suggello di un'unità politica che si era fatta *contro* gli austriaci e *con* i francesi, prevalse la linea conservatrice, da questi ultimi ereditata.

Il doppio ordine di tutela giudice ordinario-organi del contenzioso venne, infatti, osservato dalla legislazione del 1862 in materia di imposte indirette²²¹ e dalle successive leggi degli anni 1864 e 1865 sulle imposte dirette²²².

Emanati per far fronte alle notevoli esigenze finanziarie del neonato Stato, i provvedimenti dell'aprile, del maggio e del settembre 1862 presero la competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria in tema di imposte indirette, facendo, tuttavia, salva la facoltà dei contribuenti di ricorrere in via amministrativa²²³. Così, relativamente alle tasse di registro, a quelle sulle società industriali e commerciali e all'imposta di manomorta, era espressamente prevista la possibilità di proporre un ricorso gerarchico all'amministrazione finanziaria prima di adire la via giudiziaria²²⁴. E deve ritenersi che,

²²¹ Si fa riferimento alle leggi 21 aprile 1862, n. 585, spec. art. 86 sulle tasse di registro; 21 aprile 1862, n. 586, spec. art. 33 sulle tasse di bollo; 21 aprile 1862, n. 587 in tema di tasse sui redditi dei corpi morali; 21 aprile 1862, n. 588, spec. art. 34 in materia di tasse sulle società industriali e commerciali e sulle assicurazioni; 6 maggio 1862, n. 593 (resa esecutiva dal r.d. 22 maggio 1862, n. 594, spec. art. 15) sulle tasse ipotecarie; 21 settembre 1862, n. 965 inerente alle tasse di bollo sulle carte da gioco. Hanno osservato gli stessi criteri di fondo anche le successive l. 3 luglio 1864, n. 1827 sul dazio di consumo, 26 luglio 1868, n. 4520, art. 1, in materia di tasse sulle concessioni governative e sugli atti e provvedimenti amministrativi e 8 giugno 1874, n. 1947, art. 30, in tema di tasse sulle assicurazioni e sui contratti vitalizi.

²²² Si vedano la legge sull'imposta di ricchezza mobile 14 luglio 1864, n. 1830 – successivamente modificata dalle leggi 28 giugno 1866, n. 3023 e 28 maggio 1867, n. 3719 –, nonché la l. 26 gennaio 1865, n. 2136 concernente l'imposta sui fabbricati.

²²³ In argomento, S. Galiano, *Cenni storici sulla legislazione tributaria italiana*, I, Roma, 1925, *passim*. E', di recente, tornato sul tema P. Russo, voce *Contenzioso tributario*, cit., 475.

²²⁴ Emblematico è l'articolo 86 della l. n. 585/1862 cit., per il quale "*la risoluzione delle questioni che potranno insorgere nella percezione delle tasse e delle pene pecuniarie prima della introduzione della domanda giudiziale è riservata all'Amministrazione del registro*".

anche laddove mancasse una menzione esplicita – come avveniva in materia di tasse di bollo od ipotecarie – non fossero, in ogni caso, preclusi entrambi i percorsi di tutela²²⁵. Certa giurisprudenza all'avanguardia, con riferimento specifico all'imposta di registro, giungeva ad ammettere la domanda giudiziale anche su questioni meramente estimative. Nonostante la legge prevedesse, per il calcolo dell'imponibile, un procedimento di stima *ad hoc*, di competenza esclusiva di due o tre periti nominati dalle parti²²⁶, si consentiva l'impugnazione della perizia avanti al giudice ordinario per il caso di manifesti vizi di ragionamento ovvero di inosservanza di forme o termini²²⁷. Ancora più evoluto era l'assetto giudiziale di cui legge sulla manomorta²²⁸, che costituiva un caso a sé nel panorama delle imposte indirette. Venivano, infatti, concesse, in materia, sia la facoltà di ricorrere ad organi amministrativi speciali, evidentemente precursori delle Commissioni tributarie, sia quella di adire l'autorità giudiziaria²²⁹. I contribuenti presentavano le dichiarazioni dei redditi tassabili agli agenti, che procedevano alla loro verifica, per sottoporle al vaglio dei direttori demaniali²³⁰. Erano questi ultimi a determinare l'imponibile in via definitiva, sentiti

²²⁵ Della stessa opinione sembra essere P. Russo, *op. ult. cit.*, 475.

²²⁶ Sul procedimento di stima, mantenuto dal t.u. sulle tasse di registro 20 maggio 1897, n. 217 e confluito, con alcune modifiche nel D. Lt. 21 aprile 1918, n. 629, nel R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 e nel R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 645; A. Berliri, *Della giustizia tributaria*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1943, I, 71; E. Capaccioli, *Contenzioso in materia di imposta sull'entrata*, parte seconda, *ivi*, 1952, I, 64; Id., *L'estimazione semplice*, parte seconda, *ivi*, 1957, I, 64; F. Favara, *Il ricorso all'autorità giudiziaria per grave ed evidente errore di apprezzamento*, in *Giur. it.*, 1967, I, 2, 87.

²²⁷ In merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 645, nonché E. Capaccioli, *Le tasse di registro*, Venezia, 1934, III. Il riconoscimento, in via giurisprudenziale, di tale impugnativa aveva anticipato il dettato di cui all'art. 10 l. 26 luglio 1896, n. 341, che ammetteva il ricorso “*per errore materiale di calcolo o di fatto*”, e quello ex art. 4 D. Lt. 21 aprile 1918, n. 629, che aggiungeva i motivi dell’ “*assenza od insufficienza di calcolo nella relazione dei periti*” e del “*grave ed evidente errore di apprezzamento*”.

²²⁸ Si vedano gli articoli 11 e 12 della legge 21 aprile 1862, n. 587.

²²⁹ In argomento, A. Berliri, *Della giustizia tributaria*, cit., 72.

²³⁰ Così, l'art. 11 l. cit.: “*l'agente demaniale, se riconoscerà esatta la denuncia, proporrà in conformità ad essa la quota di tassa da imporre. Se invece avrà motivo di crederla inesatta, procederà ad una liquidazione suppletiva motivata e la farà significare all'interessato affinché, nel caso di dissentimento, presenti, nel termine di quindici giorni, le sue osservazioni. L'agente sottometterà quindi al direttore demaniale uno stato nel quale saranno indicate le ricevute denunce, le rettificazioni consentite e le definitive sue proposizioni motivate*”.

l'agente e i contribuenti, ed eventualmente assunte maggiori informazioni²³¹. Il carattere definitivo dell'accertamento non ostava alla proponibilità del ricorso in via contenziosa, garantito sempre, per disposizione espressa.

Il modello di cui alle leggi Rattazzi del 1859, disceso da quello napoleonico dell'VIII anno, veniva altresì recepito dalla legislazione in materia di imposte dirette, che devolveva queste ultime ad organi speciali, di natura amministrativa²³². E', in particolare, con la legge sull'imposta di ricchezza mobile 14 luglio 1864, n. 1830, che, istituendosi un doppio ordine di Commissioni tributarie, si gettavano i semi del vigente sistema di giustizia²³³.

Si era, tuttavia, lontani dagli omonimi organi ai quali è devoluto il contenzioso odierno. Non v'era nulla di giurisdizionale nella funzione e nei caratteri delle Commissioni di allora, che erano essenzialmente preposte all'*accertamento* dell'imposta di ricchezza mobile.

Poiché quest'ultima si calcolava secondo il sistema del contingente, mediante la determinazione di una somma fissa da ripartirsi tra le province e poi tra i comuni o consorzi obbligatori di comuni²³⁴, l'attività di stima era demandata alle Commissioni comunali o consorziali²³⁵, che si avvalevano dell'opera degli agenti di finanza. La giunta municipale predisponendo una lista dei contribuenti, distinguendoli da coloro che,

²³¹ Si veda il citato art. 12, che così disponeva: "il direttore demaniale, sentiti gli interessati ed assunte, ove sarà d'uopo, maggiori informazioni, stabilirà definitivamente la somma che sarà tassata, statuendo in via amministrativa sopra le insorte controversie, salvo sempre agli interessati il ricorso in via contenziosa nelle forme stabilite per le tasse di registro".

²³² In argomento, O. Quarta, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1903, II e P. Clementini - C. Bertelli, *Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1917, II.

²³³ In quest'ottica, F. Tesauro, *Profili di diritto tributario*, cit., 15; E. Rosini, *Le Commissioni tributarie: una storia parallela*, in *Riv. dir. fin.*, 1980, I, 70; C. Magnani, voce *Commissioni tributarie*, *Enc. giur. it.*, Roma, 1988, VII, 1.

²³⁴ E' noto che, mentre con il sistema della quotità si liquida l'imposta mediante l'applicazione dell'aliquota alla base imponibile, con quello del contingente si fissa l'ammontare dell'imposta sulla base del fabbisogno finanziario dei comuni e, quindi, si stabilisce l'aliquota che permetta di conseguire detta somma. Sulle differenze tra i due sistemi, cfr. O. Quarta, *Commento*, cit., 264.

²³⁵ Composte di membri eletti dai Consigli comunali o dalle rappresentanze consorziali, tranne il presidente, che veniva nominato dall'autorità prefettizia. In merito, G. Piola, voce *Ricchezza mobile (tassa di)*, in *Dig. it.*, XX, Torino, 1916, 409.

per indigenza, beneficiavano di esenzioni fiscali²³⁶. I contribuenti procedevano alla compilazione delle schede di dichiarazione dei redditi e le presentavano agli agenti; questi ultimi si limitavano a formulare *pareri* sulle schede raccolte e *proposte* di accertamento d'ufficio dei redditi non dichiarati²³⁷. Gli elenchi e le schede, corredati dai pareri e dalle proposte, venivano sottoposti al vaglio delle Commissioni comunali, che non tanto giudicavano, quanto, piuttosto, accertavano i redditi e sindacavano le dichiarazioni dei contribuenti²³⁸.

Stava, infatti, alle Commissioni consorziali esaminare gli elenchi, eventualmente rettificandoli, per poi deliberare il reddito effettivo dei singoli contribuenti e tradurlo in reddito imponibile. Ai poteri di verifica e rettifica delle Commissioni si aggiungevano le pervasive facoltà di indagine, delle quali gli agenti finanziari erano, invece, sprovvisti²³⁹. Parificabili a delle giurie, le Commissioni giudicavano *ex informata conscientia*, sulla base degli elementi di fatto raccolti e delle conoscenze autonome dei loro componenti²⁴⁰.

Il solo contrappeso al carattere prevalentemente discrezionale del sindacato delle Commissioni comunali discendeva dalla facoltà di impugnare le decisioni emesse, proponendo appello a delle Commissioni provinciali²⁴¹. Non era, tuttavia, concesso un ulteriore ricorso al giudice ordinario: concorde era la giurisprudenza nel ritenerlo inammissibile²⁴².

²³⁶ Cfr. l'art. 21 l. 14 luglio 1864, n. 1830.

²³⁷ In questo senso, gli articoli 20 e 21 della legge 14 luglio 1864, n. 1830.

²³⁸ Così, ancora, O. Quarta, *Commento*, cit., 376, che specificava che, per tali ragioni, si fosse soliti definire le commissioni comunali come "Commissioni di sindacato". Rilevante è, in merito, il già ricordato articolo 21, che così recitava: "vi sarà in ogni comune o Consorzio una commissione incaricata di tutte le operazioni occorrenti per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta dovuta dai contribuenti".

²³⁹ Si veda l'articolo 23 della legge n. 1830/1864.

²⁴⁰ Così, P. Clementini - C. Bertelli, *Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., 899.

²⁴¹ Cfr. l'art. 25 l. n. 1830/1864, cit. In merito, v. O. Quarta, *Commento*, cit., 381 e G. Piola, voce *Ricchezza mobile (tassa di)*, cit., 479.

²⁴² In questo senso, O. Quarta, *op. ult. cit.*, 634. Per la successiva evoluzione della normativa, cfr., oltre ad O. Quarta, P. Clementini - C. Bertelli, *op. ult. cit.*, 898 e G. Piola, *op. ult. cit.*, 530.

Un passo avanti rispetto al sistema giudiziale descritto veniva compiuto, in relazione all'imposta sui fabbricati, dalla legge del 26 gennaio 1865, n. 2136²⁴³. Anche qui si riconosceva un doppio ordine di tutela in via amministrativa: una Commissione comunale accertava i redditi effettivi sulla base di uno stato generale predisposto dal sindaco; ad una giunta provinciale competeva, invece, la decisione sui reclami proposti avverso le statuizioni della Commissione di prima istanza²⁴⁴. Se l'*iter* amministrativo di accertamento e conseguente reclamo ricalcava appieno la legge sull'imposta di ricchezza mobile, non poteva dirsi lo stesso in relazione all'eventuale fase contenziosa, innanzi al giudice ordinario, che era il segno distintivo della normativa sull'imposta in commento. Più che alla disciplina delle imposte dirette si avvicinava, infatti, a quella concernente le indirette il via libera, dato dalla l. n. 2136/1865²⁴⁵, al ricorso giudiziario avverso le matrici compilate sulla base delle decisioni della giunta provinciale, entro sei mesi dalla notificazione o pubblicazione delle prime. Ed era, peraltro, possibile adire l'Autorità giudiziaria anche per le questioni di semplice estimazione dei redditi²⁴⁶, tradizionalmente di competenza della sola amministrazione. Coniugando i caratteri della legislazione sulle imposte dirette con il ricorso giudiziario di cui alla normativa sulle indirette, la legge sui fabbricati neutralizzava i difetti di un procedimento esclusivamente amministrativo, per sua natura connotato da una certa, inevitabile, parzialità.

²⁴³ La quale separò l'imposta sui fabbricati da quella sui terreni, sostituendo il sistema catastale con quello della tassazione del reddito effettivo.

²⁴⁴ In merito, si confronti I. Ferretti, voce *Terreni e fabbricati (imposta sui)*, cit., 823.

²⁴⁵ Si veda, in particolare, l'art. 16 del provvedimento citato.

²⁴⁶ In questo senso, si veda l'orientamento giurisprudenziale richiamato da I. Ferretti, voce *Terreni e fabbricati (imposta sui)*, cit., 925. Tale peculiarità, del tutto estranea alla disciplina dell'imposta di ricchezza mobile (v. l'espressa esclusione delle questioni di estimazione ex art. 53 T.U. 24 agosto 1877, n. 4021, su cui *amplius infra*), si spiegava sulla base dell'assenza, nel caso di specie, di quegli elementi svariati che solo l'amministrazione avrebbe saputo apprezzare o di quelle competenze tecniche di cui è normalmente sprovvista l'autorità giudiziaria. Significative appaiono le motivazioni, come individuate dagli *Atti parlamentari, Camera dei deputati*, legislatura XIII, sessione 1876-1877, Doc. 31 A: "*in esso, qual è dal vigente sistema voluto, nulla v'ha di sì specialmente tecnico, nulla di così generalmente prestabilito, che possa con ragione dirsi non cadere, per natura delle cose, nella cognizione del magistrato, la funzione ordinaria e quotidiana del quale è in sostanza null'altro che l'estimare. E, se nell'apprezzamento di cotesto reddito concorrono criteri generali, sono criteri di tale natura che in qualsiasi ordinario giudizio non possono non essere tenuti presenti*".

10. *Segue. La legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E nel sistema della giustizia tributaria.*

La cesura con il modello francese si ebbe solo con la legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E, che, abolendo il contenzioso amministrativo, diede i natali ad una giurisdizione unica del giudice ordinario, ispirata alla Costituzione belga del 1831.

Già in seno al dibattito parlamentare anteriore alla riforma era, del resto, prevalsa la linea favorevole alla soppressione dei tribunali speciali del contenzioso²⁴⁷. Le basi della novella possono, infatti, rinvenirsi nel disegno di legge Minghetti²⁴⁸, che, in virtù della maggiore consonanza di una “giurisdizione ordinaria ed universale” alle istanze di tutela degli interessati e allo spirito delle istituzioni dei tempi, disponeva che venissero “restituite”²⁴⁹ ai tribunali ordinari tutte le controversie relative ai diritti dei privati²⁵⁰. Anche il successivo progetto di legge, che recava il nome del ministro Peruzzi²⁵¹, aveva

²⁴⁷ Si veda l'importante volume *Abolizione del contenzioso amministrativo. Camera dei deputati*, Torino, 1864, ove è possibile reperire gli atti e i documenti parlamentari cui si fa riferimento. Sul tema, M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo*, cit., 92; A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 312; F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 418; G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, cit., 357.

²⁴⁸ Cfr. il disegno di legge Minghetti del 27 aprile 1861, in *Atti parlamentari, Camera dei deputati. Documenti. Sessione 1861-62. Stampato n. 46.*

²⁴⁹ Così recitava il disegno di legge citato, all'articolo 1, che veniva meglio specificato nella relativa Relazione ministeriale, alla p. 4: “*dico restituiti esprimendo non tanto un fatto storico quanto un'idea normale*”.

²⁵⁰ Cfr. l'articolo 1 del detto disegno: “*gli affari del contenzioso amministrativo dei quali nelle varie province conoscono i tribunali speciali od altre autorità diverse dai tribunali ordinari saranno restituiti alla giurisdizione ordinaria o all'amministrazione attiva nei termini e nei modi stabiliti dalla presente legge*”, nonché l'articolo 2: “*rientreranno nella giurisdizione dei tribunali ordinari: 1. tutte le cause contravvenzionali; 2. le questioni civili relative alle imposte indirette ed anche alle imposte dirette dopo la pubblicazione dei ruoli, escluse le questioni di estimo catastale e di reparto di quote; 3. le contestazioni intorno ai contratti di ogni genere con le pubbliche amministrazioni; 4. ed in genere ogni altra controversia nella quale, sebbene sia interessata l'amministrazione pubblica, si faccia questione di proprietà, di diritti a questa inerenti, dello stato delle persone e di qualunque altro diritto privato che abbia fondamento nelle leggi civili*” e l'articolo 3: “*per gli affari non compresi nel disposto dell'articolo precedente provvederà l'autorità amministrativa con decreto motivato, ammesse le rappresentanze delle parti e uditi i consigli amministrativi che nei diversi gradi sieno istituiti*”.

²⁵¹ Cfr. il disegno di legge Peruzzi 29 maggio 1863, in *Atti parlamentari, Camera dei deputati. Sessione 1863-64, I ed., 200; II ed., Documenti n. 9*, che, nella sostanza, riproduceva il contenuto del progetto Minghetti (le uniche differenze rilevanti, sotto il profilo formale, erano la specifica all'articolo 2 n. 4 per cui, nelle controversie relative a proprietà, diritti a questa inerenti o stato di persone, era fatta salva la competenza del g.o. anche laddove fossero stati “*emanati provvedimenti del potere esecutivo e*

ribadito la linea inaugurata da Minghetti, deferendo ai tribunali ordinari tutte le questioni concernenti i diritti soggettivi di origine privatistica²⁵². La relazione e il progetto Borgatti²⁵³ si erano limitati ad aggiungere ai diritti civili quelli politici, specificando che la competenza delle autorità amministrative sarebbe stata circoscritta ai soli “ricorsi contro gli atti di pura amministrazione, riguardanti gli interessi individuali e collettivi degli amministrati”²⁵⁴. Tutto era confluito nella relazione Restelli dell’11 Gennaio 1865²⁵⁵, la quale, preservando l’orientamento in questione, aveva espunto le qualifiche “privati” e “suscettivi di azione giuridica” che erano state

dell’autorità amministrativa”, nonché l’esplicitazione della facoltà di proporre ricorsi in via gerarchica per gli affari di cui all’articolo 3.

²⁵² Veniva, così, abbandonato il modello di cui alla relazione Panattoni 8 aprile 1862, *Atti parlamentari, Camera dei deputati*. Sessione 1861-62, I ed., 1080; II ed., Documenti n. 352, che, pur abolendo il contenzioso, prediligeva un’elencazione tassativa delle materie riservate all’amministrazione attiva. Così, in particolare, l’articolo 2 della Relazione: “*appartengono per regola generale alla giurisdizione ordinaria tutte le questioni che fin qui erano conosciute e decise dai consigli e tribunali del contenzioso amministrativo*” e l’articolo 3: “*è riservata alla autorità amministrativa la cognizione delle questioni sopra: 1. la legittimità e la validità degli ordini e dei provvedimenti delle amministrazioni pubbliche; 2. la confinazione delle provincie e delle comunità e la formazione e rettificazione del catasto e dei registri censuari; 3. la direzione, classificazione e manutenzione delle strade ed acque pubbliche e le difese ed opere relative; 4. le disposizioni e cautele attinenti alla navigazione, ai litorali ed ai porti; 5. i divieti e i provvedimenti che interessano il servizio di sanità e la conservazione della salute pubblica; 6. l’esecuzione, direzione e manutenzione di qualunque opera pubblica; 7. il regolamento amministrativo delle servitù, passi e pedaggi pubblici e dell’uso del suolo ed acque pubbliche; 8. la formazione dei ruoli ed il riparto delle imposizioni e tasse, il regolamento delle quote e dei consorzi e i contributi; 9. le disposizioni e i divieti occorrenti per l’esercizio delle private e per la percezione delle tasse indirette e dei dazi spettanti allo stato, alle provincie ed ai comuni; 11. gli stipendi e le pensioni degli impiegati; 12. le liquidazioni e i sindacati amministrativi*”. Altrettanto rilevante appare l’articolo 4, che, disponendo che nelle materie ex art. 3, non era “*impedito alle parti interessate di provvedersi normalmente contro l’amministrazione per la difesa dei loro diritti e per le conseguenti rifusioni e rimborsi*”, faceva comunque salva un’azione per indennità innanzi ai tribunali, laddove l’atto impugnato avesse leso un diritto del privato (in merito, F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 421).

²⁵³ Cfr. Relazione e progetto Borgatti, 9 maggio 1861, in *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Sessione 1863-64, I ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, 59; II ed., Documenti, n. 9. Si confrontino anche le modifiche apportate dalla Camera dei Deputati, di cui agli *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*. Sessione 1863-64, I Ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, 2876 (in part., cfr. l’articolo 13, che prevedeva la conservazione delle attribuzioni contenziose degli altri “*corpi e collegi derivanti da leggi speciali*”).

²⁵⁴ Si vedano l’articolo 2 (“*tutte le controversie che riguardano i diritti civili e politici, comunque possa esservi interessata la pubblica amministrazione e sebbene sieno emanati provvedimenti del potere esecutivo e dell’autorità amministrativa, sono di competenza delle autorità giudiziarie*”) e l’articolo 3 (“*la cognizione dei ricorsi contro gli atti di pura amministrazione riguardanti gli interessi individuali e collettivi degli amministrati spetta esclusivamente alle autorità amministrative, le quali provvederanno con decreto motivato, ammesse le deduzioni degli interessati e uditi i consigli amministrativi, che nei diversi casi sieno dalle leggi stabilite*”). Sui fondamenti della relazione Borgatti, si rinvia alla fondamentale opera di G. D. Romagnosi, *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, cit., cap. III, par. 18.

²⁵⁵ In *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Sessione 1863-64-65, I ed., vol. dal 21 ottobre 1864 al 3 febbraio 1865; II ed. Documenti, n. 275 A.

attribuite ai diritti dalla Relazione Vacca²⁵⁶ e dal disegno Lanza²⁵⁷. L'orientamento pressoché unanime dei disegni di legge dell'epoca aveva, insomma, insabbiato la tesi fondata sul mantenimento degli organi del contenzioso, invano propugnata da Rattazzi e Crispi²⁵⁸.

Anche nello specifico della materia tributaria, si era optato, già in sede di lavori parlamentari, per il sistema della giurisdizione unica. Con i progetti Minghetti e Panattoni si era devoluta la totalità delle imposte all'autorità giudiziaria, senza più distinguersi tra imposte dirette ed indirette²⁵⁹. Anche la clausola “diritti civili e politici”, successivamente impiegata, è il segno della volontà implicita del legislatore di preservare la soluzione in commento²⁶⁰.

Conseguenza di un *iter* parlamentaresiffatto era la formulazione inequivoca dell'articolo 1 l. n. 2248/1865 all. E, che decretava la morte dei tribunali speciali allora investiti della “*giurisdizione del contenzioso amministrativo*”, sia in materia civile sia penale²⁶¹. Il criterio di riparto tra giudice ordinario ed autorità amministrative si

²⁵⁶ V. la Relazione Vacca, 15 luglio 1861. *Atti Parlamentari, Senato*. Sessione 1863-64, I ed., 1017; II ed., Documenti, n. 111 e 111-*bis*.

²⁵⁷ Disegno di legge Lanza, 21 novembre 1864. *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Documenti. Sessione 1863-64. Stampato n. 275.

²⁵⁸ In particolare, Rattazzi riteneva che la formula “*diritti civili e politici*” avrebbe lasciato sguarnite di tutela numerose situazioni giuridiche che, fondandosi sul diritto pubblico, sarebbero state garantite solo nell'ambito di un vero e proprio giudizio amministrativo (cfr. il progetto Rattazzi 22 novembre 1862. *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Documenti. Sessione 1863-64. II Ristampa, n. 352, su cui v. G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale*, cit., 362); similmente, per Crispi, solo l'istituzione di tribunali amministrativi dotati di piena giurisdizione avrebbe effettivamente tutelato i cittadini nei confronti della p.a. (in merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 369, ove vengono citati gli importanti interventi di Crispi).

²⁵⁹ Così, infatti, l'art. 2 n. 2 del progetto Minghetti 27 aprile 1861, in *Atti parlamentari, Camera dei deputati*. Documenti. Sessione 1861-62. Stampato n. 46, che attribuiva al g.o. “le questioni civili relative alle imposte indirette ed anche alle imposte dirette dopo la pubblicazione dei ruoli, escluse le questioni di estimo catastale e di reparto di quote” e l'art. 3 nn. 8 e 9 del progetto Panattoni, 8 aprile 1862, *Atti parlamentari, Camera dei deputati*. Sessione 1861-62, I ed., 1080; II ed., Documenti n. 352, che riservava alla p.a. esclusivamente la formazione dei ruoli, il riparto delle imposizioni e tasse, il regolamento delle quote e la percezione di tasse indirette e dazi.

²⁶⁰ V., ad es. il discorso dell'On. Mancini, su cui meglio *infra*, nel quale, tra i diritti politici, veniva incluso “il diritto della nazione di concorrere al voto delle imposte” (cfr. S. Spaventa, *La giustizia amministrativa*, cit., 341 e F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 431).

²⁶¹ Così l'articolo 1: “i tribunali speciali investiti della giurisdizione del contenzioso amministrativo, tanto in materia civile quanto in materia penale, sono aboliti, e le controversie ad essi attribuite dalle diverse leggi in vigore saranno d'ora in poi devolute alla giurisdizione ordinaria, od all'autorità amministrativa, secondo le norme dichiarate dalla presente legge”.

appuntava sulla natura della situazione giuridica coinvolta²⁶², non rilevando né la presenza di un provvedimento amministrativo o impositivo né il coinvolgimento, diretto o indiretto, della p.a. nella controversia²⁶³: l'autorità giudiziaria sarebbe stata competente ove si fosse disputato intorno a *diritti civili o politici*, mentre, in presenza di un *affare* altro dai diritti avrebbe potuto pronunciarsi la sola autorità amministrativa²⁶⁴. Le idee liberali, ormai ampiamente condivise, avevano portato il loro frutto, ed in modo tangibile: il principio della separazione dei poteri imponeva che la funzione giudiziaria, con le garanzie che la connotano, venisse distinta da quella amministrativa²⁶⁵; dall'eguaglianza formale discendeva la necessaria istituzione di un giudice unico, perché fosse unica la funzione del giudicare²⁶⁶.

Non può, tuttavia, bastare che si parli in modo espresso di *giurisdizione* e che questa appaia *unica* perché la si ritenga indiscutibilmente tale.

Andando oltre le formule impiegate, può revocarsi in dubbio che di vera e propria giurisdizione si trattasse ove si consideri l'ancora scarno assetto di garanzie per i privati e la discrezionalità della p.a. nel tutelare gli "affari", del tutto sottratti alla copertura dell'autorità giudiziaria. Non v'era norma che consacrasse i principi dell'inamovibilità,

²⁶² In questo senso, G. Chiovenda, *Principii di diritto processuale civile*, cit., 343. Più di recente, cfr. E. Cannada Bartoli, *La tutela giudiziaria del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1964 e A. Romano, *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975. Va specificato che il legislatore impiegava altresì il criterio della materia con riferimento alle "cause per contravvenzioni", devolute *in toto* al giudice ordinario.

²⁶³ Si è, così, definitivamente superata la rigida impostazione di cui alle "Regole" di G. D. Romagnosi, (*Giornale di giurisprudenza universale*, in appendice ai *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, cit., 220). Questa la formulazione dell'articolo 2 della legge: "sono devolute alla giurisdizione ordinaria tutte le cause per contravvenzioni e tutte le materie nelle quali si faccia questione di un diritto civile o politico, comunque vi possa essere interessata la pubblica amministrazione, e ancorchè siano emanati provvedimenti del potere esecutivo o dell'autorità amministrativa".

²⁶⁴ Si vedano, in tema, le considerazioni di L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, cit., 45, che specifica: "non è esatto che con esso siansi costituite distintamente due giurisdizioni, l'una "delegata" e l'altra "ritenuta". La verità è che si distinsero le attribuzioni degli aboliti tribunali secondo il rispettivo carattere giurisdizionale od amministrativo; le prime furono deferite agli organi comuni della giurisdizione civile, facendosi omaggio all'indole essenziale delle medesime; le altre agli organi dell'amministrazione, ancora per analogo motivo".

²⁶⁵ V., in particolare, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 386.

²⁶⁶ Cfr. F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 427.

della terzietà e dell'indipendenza dei giudicanti²⁶⁷, né v'era norma che equilibrasse quella disparità naturale tra amministrazione e cittadino con il riconoscimento a quest'ultimo delle più ampie facoltà difensive²⁶⁸. La risoluzione dei conflitti di attribuzione era, poi, devoluta al Consiglio di Stato, non essendosi scalfito, sul punto, il modello di cui alle riforme Rattazzi del 1859²⁶⁹. Assegnare la funzione di regolatore dei conflitti ad un organo legato, sul piano funzionale ed organizzativo, all'amministrazione e consentirgli di decidere, se pur indirettamente, il merito delle controversie²⁷⁰ andava in contrasto con i principi ispiratori della legge in commento.

V'era, poi, il problema dell'ineffettività dei poteri giudiziari, discendente dai limiti di cui agli articoli 4 e 5 della legge abolitrice del contenzioso²⁷¹. Per bilanciare la tutela dei diritti con l'autonomia dell'amministrazione pubblica, si era optato per una compressione delle facoltà dei giudici, tale da rendere, di fatto, intangibile l'atto amministrativo. Abbandonandosi il criterio per cui la sola presenza dell'autorità o del provvedimento avrebbe inficiato la *competenza* del giudice ordinario, si era preferito incidere, fatta salva quest'ultima, sui *poteri* di cognizione e decisione²⁷². Sulla falsariga dell'articolo 107 della Costituzione belga, si era prevista l'impossibilità del giudice di

²⁶⁷ Sulle garanzie in questione, si veda il discorso del Deputato Mancini del 9 giugno 1864, riportato da A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 329.

²⁶⁸ Si pensi solo che, in relazione agli affari od interessi, era sì presente la garanzia del ricorso gerarchico e dell'obbligo di motivazione, ma non anche quella del contraddittorio e della pubblicità. In merito, si confronti F. Cammeo, *Commentario*, cit., 438.

²⁶⁹ Modello che era stato preservato dall'articolo 10 l. 20 marzo 1865, n. 2248 all. D, che così recitava: *“il Consiglio di Stato esercita giurisdizione propria pronunciando definitivamente con decreti motivati: 1. sui conflitti che insorgono tra l'autorità amministrativa e la giudiziaria; 2. sulle controversie tra Stato e i suoi creditori, riguardanti l'interpretazione dei contratti di prestito pubblico, delle leggi relative a tali prestiti e delle altre sul debito pubblico; 3. sui sequestri di temporalità, sui provvedimenti concernenti le attribuzioni rispettive delle podestà civili ed ecclesiastiche, e sopra gli atti provvisori di sicurezza generale relativi a questa materia; 4. sulle altre materie che dalle leggi generali del Regno sono deferite al Consiglio di Stato, e sopra tutte le questioni che da leggi speciali, non per anco abrogate nelle diverse provincie del Regno, fossero di competenza dei Consigli e delle Consulte di Stato”*.

²⁷⁰ In questo senso, correttamente, F. Cammeo, *Commentario*, cit., 433.

²⁷¹ Così l'articolo 4 della legge n. 2248/1865 all. E: *“quando la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'autorità amministrativa, i tribunali si limiteranno a conoscere degli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. L'atto amministrativo non potrà essere rinvocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei tribunali in quanto riguarda il caso deciso”*. Cfr. anche l'articolo 5 l. cit.: *“in questo come in ogni altro caso, le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto sieno conformi alle leggi”*.

²⁷² In merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 386.

revocare o modificare l'atto amministrativo²⁷³. Residuava la sola facoltà di “*conoscere degli effetti dell'atto (...) in relazione all'oggetto dedotto in giudizio*”, ovvero quella di vagliare la legittimità del provvedimento al solo scopo di reintegrare il diritto soggettivo violato²⁷⁴. Inoltre, pur prevedendosi l'obbligo delle autorità amministrative di conformarsi al giudicato, la totale assenza di strumenti di coercizione²⁷⁵ rendeva la statuizione lettera morta²⁷⁶.

Va altresì messo in dubbio il connotato giurisdizionale degli organi in virtù dell'enunciato dell'articolo 6, che, oltre ad escludere dal campo d'azione del g.o. la materia catastale, impediva al contribuente di adire le vie giudiziarie anteriormente alla pubblicazione dei ruoli d'imposta²⁷⁷. Anche il principio del *solve et repete*, imponendo di pagare il tributo prima di agire in giudizio²⁷⁸, incideva sul campo d'azione del giudice ordinario e sul diritto di difesa dei privati. Per soddisfare l'esigenza dell'erario a vedersi corrisposte le somme²⁷⁹, si era condizionata la tutela giudiziale al previo

²⁷³ Si vedano le condivisibili critiche di L. Mortara, *Commentario*, cit., 47, che definiva il sistema “*difettoso e irrazionale (...) conseguenza, quasi direbbesi uno strascico, dell'antica esclusione della garanzia giurisdizionale nei rapporti dei singoli verso lo stato*”.

²⁷⁴ Si confronti, per la giurisprudenza, C. Cass. Torino, 7 giugno 1865: “*sta nella natura stessa del suo ufficio (del giudice) l'esaminare se un atto del potere esecutivo, di cui si chiede ed insieme si contende l'applicazione, abbia o non abbia il carattere di legge, e che il Giudice ha più ancora il dovere che la facoltà di farlo, né, così facendo, egli mira punto a sindacare, censurare, meno ancora ad annullare, gli atti del potere esecutivo in via teorica e generale, ma sì unicamente a provvedere a un interesse individuale, rimanendo fedele al suo ufficio di non applicare che la legge al caso speciale, e di non far parlare che la legge nella sua decisione*”. Sul tema, v. G. Mantellini, *Lo Stato e il codice civile*, Firenze, 1882, I, 215 e A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 387.

²⁷⁵ Strumenti che sarebbero stati introdotti, con riferimento specifico al giudizio amministrativo, con la legge 31 marzo 1889, n. 5992 e, in seguito, con l'articolo 27 del t.u. sul Consiglio di Stato del 1924.

²⁷⁶ V'era addirittura chi riteneva che non fosse mai possibile un'esecuzione diretta delle sentenze nei confronti dell'amministrazione e che residuasse la sola facoltà di “*eccitare l'autorità amministrativa o modificare, revocare l'atto anche nei confronti delle parti in causa*”, ovvero di conseguire direttamente la sola emenda dei danni (cfr. il discorso dell'On. Mancini, riportato da F. Cammeo, *Commentario*, cit., 436, nota 3).

²⁷⁷ Così l'articolo 6 c. 1, che disponeva: “*sono escluse dalla competenza delle autorità giudiziarie le questioni relative all'estimo catastale ed al riparto di quota e tutte le altre sulle imposte dirette sino a che non abbia avuto luogo la pubblicazione dei ruoli*”.

²⁷⁸ V. l'art. 6 c. 2: “*in ogni controversia d'imposte gli atti di opposizione, per essere ammissibili in giudizio, dovranno accompagnarsi dal certificato di pagamento dell'imposta, eccetto il caso che si tratti di domanda di supplemento*”.

²⁷⁹ Queste, infatti, le riflessioni di A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 396: “*gli Stati moderni, i quali non più dal demanio pubblico, ma dalle imposte desumono la parte di gran lunga maggiore delle loro entrate, non possono ad ogni modo rinunciare all'esecuzione parata in materia fiscale. (...) Possono soltanto rinunciare, entro certi limiti, al privilegio del Foro e consentire che il magistrato ordinario giudichi sopra l'opposizione del contribuente, il quale abbia obbedito già all'ingiunzione di pagare e*

pagamento dell'imposta e all'esibizione del relativo certificato. E v'era di più: anche laddove il tributo venisse riconosciuto, in tutto o in parte, indebito, l'omessa corresponsione delle somme rendeva il contribuente passibile di pena pecuniaria²⁸⁰. Solo nel 1877²⁸¹ si investirono le Sezioni Unite della Cassazione, indipendenti dall'apparato amministrativo, della funzione di dirimere i conflitti. Venne, poi, istituita, con la legge Crispi del 1889²⁸², una quarta sezione del Consiglio di Stato, propriamente giurisdizionale, alla quale si affidò la tutela degli affari diversi dai diritti²⁸³. Rimase, tuttavia, inalterata la morfologia dei poteri giudiziari, allineata a quella concezione rigida della separazione dei poteri che ancora oggi ha i suoi riflessi. La stessa legge del 1889 non modificava, a giudizio dei più, il criterio della separazione che la legge abolitrice del contenzioso aveva introdotto. Restava altrettanto immutato l'articolo 6 della legge n. 2248/1865 all. E: il pagamento previo dell'imposta continuava ad integrare un presupposto processuale indefettibile²⁸⁴.

tuttavia persista nel ritenere di aver pagato indebitamente; ma non possono subordinare all'esito del giudizio l'adempimento dell'obbligo fiscale". Similmente, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale*, cit., 368. Diversa è l'impostazione di L. Mortara, *Commentario*, cit., *passim*, per il quale il *solve et repete* non era tanto una difesa degli interessi finanziari pubblici, quanto un corollario del divieto di annullamento o revoca dell'atto ex art. 4: poiché il giudice poteva solo riparare il diritto leso dagli effetti dell'atto ordinando al fisco di restituire le somme non dovute, il *solve et repete* costituiva, quale corollario del sistema, parte integrante delle norme sulla competenza. Si veda anche la tesi di U. Borsi, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, in *Studi senesi*, 1901, 183, C. Vitta, *Diritto amministrativo*, Torino, 1933, I, 349 e D'Alessio, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino, 1934, II, 253, per i quali il principio giuridico del *solve et repete* si rinverrebbe nell'esecutorietà degli atti impositivi. L'impostazione più recente è quella di A. D. Giannini, *Solve et repete*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1936, 349 e Id., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 281, per il quale il *solve et repete* si fonderebbe sulla cd. presunzione di legittimità degli atti della p.a.

²⁸⁰ G. Mantellini, *Lo Stato e il Codice civile*, cit., I, 279.

²⁸¹ Con la legge 31 marzo 1877, n. 3761, su cui S. Romano, *I giudizi sui conflitti delle competenze amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo*, cit., 1219.

²⁸² Si fa riferimento alla nota legge 31 marzo 1889, n. 5992. In argomento, V. E. Orlando, *La giustizia amministrativa*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo*, cit., 633.

²⁸³ Cfr., in merito, il noto discorso di Silvio Spaventa, in P. Clementini, *Della competenza e dei procedimenti in ordine alle leggi amministrative*, Torino, 1900, 2 e in *Riv. dir. pubbl.*, 1939, I, 222: "la libertà oggi deve cercarsi non tanto nella costituzione o nelle leggi politiche quanto nell'amministrazione e nelle leggi amministrative. Nell'amministrazione, la libertà è essenzialmente il rispetto del diritto e della giustizia; è ciò che costituisce quello che i tedeschi chiamano *Rechtstaat*, il carattere cioè della monarchia moderna, per cui non solo i diritti relativi ai beni privati, ma ogni diritto e interesse che ciascun cittadino ha nell'amministrazione dei beni comuni, siano morali, siano economici, è a ciascuno sicuramente garantito e imparzialmente trattato".

²⁸⁴ Impieghiamo qui la terminologia di A. D. Giannini, *Solve et repete*, cit., 349, che riteneva che il principio del *solve et repete* integrasse un presupposto processuale o un'eccezione processuale, tale da

Se, poi, si trattasse di giurisdizione *unica* va stabilito previa analisi dei concetti polisensibili di “diritti civili e politici” e della coesistenza, resa possibile dall’articolo 12, di giudice ordinario e Commissioni tributarie.

La genericità degli attributi “*civili*” e “*politici*”, riferiti ai diritti soggettivi, consentiva di fornire interpretazioni divergenti. Non era univoca la considerazione dei diritti civili quali diritti relativi a persone, proprietà e contratti²⁸⁵ né l’inclusione, nell’ambito dei diritti politici, anche di quelli discendenti da leggi amministrative²⁸⁶. Permanevano, infatti, le esegesi che circoscrivevano i diritti in oggetto alle sole facoltà azionabili in giudizio²⁸⁷. Altrettanto diffusa era una lettura dei diritti politici tale da limitarli al solo ambito dei diritti di elettorato o di pubblica eleggibilità²⁸⁸. Insieme alla terminologia di cui agli articoli 92 e 93 della Costituzione belga, si era, insomma, esportata, nel nostro Paese, quella ricca ermeneutica, non priva di contrasti, che aveva connotato i disposti d’oltralpe²⁸⁹.

L’unicità della giurisdizione entrava, poi, significativamente in crisi dalla lettura del combinato disposto degli articoli 1 e 12 della legge in commento. Pur proclamandosi,

incidere sull’ammissibilità della domanda del contribuente, e che non potesse, invece, considerarsi alla stregua di una causa di incompetenza temporanea dell’autorità giudiziaria.

²⁸⁵ Così, la Relazione Borgatti 9 maggio 1861, in *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Sessione 1863-64, I ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, 59; II ed., Documenti, n. 9.

²⁸⁶ In questo senso, A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 383. Si veda, tuttavia, la contraria opinione di L. Meucci, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino, 1892, 71, per il quale le parole *diritto civile o politico* “non sono poste a denotare due determinate specie di diritto in esclusione di altre, ma ad allacciarle tutte, estendendo la parola civile, benché già abbastanza larga, anche ai diritti politici consacrati dalle leggi costituzionali”.

²⁸⁷ Si veda la già citata Relazione Vacca, 15 luglio 1861. *Atti Parlamentari, Senato*. Sessione 1863-64, I ed., 1017; II ed., Documenti, n. 111 e 111- *bis*. Cfr. anche i discorsi di Mazza, in *Discussione della Camera dei deputati*, Sessione 1863-64, I ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, 2876 e di Mancini in S. Spaventa, *La giustizia amministrativa*, a cura di Alatri, Torino, 1949, 341. Per altra interpretazione restrittiva, cfr. Cass. di Roma, Sez. un., 29 novembre 1895, Maffia c. Comune di Eboli, in *Giust. amm.*, 1895, 87, ove si esclude dalla giurisdizione ordinaria “*tutto ciò che non fa parte di un diritto individuale nel senso stretto della parola*”.

²⁸⁸ Si vedano i discorsi degli On. Mazza e Boncompagni, citati da F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 431, nota 2. Così, si era, del resto, soliti interpretare la formula “*diritti civili e politici*” di cui all’articolo 24 dello Statuto Albertino. In senso contrario, il discorso dell’on. Mancini, che ricomprendeva, nella categoria dei diritti politici, tutti i “*diritti che al cittadino sono assicurati dalla costituzione di un paese libero: la libertà individuale, la libertà di coscienza, la libertà di stampa, la libera associazione, il diritto della nazione di concorrere al voto delle imposte*” (cfr. S. Spaventa, *La giustizia amministrativa*, cit., 341).

²⁸⁹ Si rinvia, ad esempio, a M. Giron, *Le droit public de la Belgique*, cit., 143 e agli altri testi citati *supra*.

all'articolo 1, l'abolizione dei tribunali speciali del contenzioso, la *ratio* e la stessa lettera della normativa sembravano trovare smentita nell'articolo 12²⁹⁰, che preservava, oltre alla giurisdizione della Corte dei Conti e del Consiglio di Stato in materia di contabilità, quella dei “*corpi o collegi derivanti da leggi speciali*”²⁹¹. Restavano, insomma, in vita le Commissioni tributarie di cui alle leggi degli anni 1864-65²⁹², se pur nel contesto di una giurisdizione unificata e senza alcuna norma che regolasse il rapporto tra i due ordini di tutela²⁹³.

²⁹⁰ “*Colla presente legge non viene fatta innovazione né alla giurisdizione della Corte dei conti e del Consiglio di Stato in materia di contabilità e di pensioni, né alle attribuzioni contenziose di altri corpi o collegi derivanti da leggi speciali e diverse da quelle fin qui esercitate dai giudici ordinari del contenzioso amministrativo*”.

²⁹¹ Cfr. L. Mortara, *Commentario*, cit., 47, per il quale il disposto di cui all'articolo 12 lascerebbe intendere che il legislatore non abbia né voluto escludere il carattere giurisdizionale delle attribuzioni contenziose esercitate da organi amministrativi né istituire una vera e propria giurisdizione unica. In senso favorevole alla natura, già ai tempi, giurisdizionale degli organi speciali ed, in particolare, delle Commissioni tributarie, S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, cit., 578.

²⁹² Oltre al Consiglio superiore di pubblica istruzione di cui alla legge Casati, ai Consigli di leva per la materia militare, alle Deputazioni provinciali per la materia elettorale (v. la l. 20 marzo 1865, n. 2248 all. A), ai Consigli di prefettura per la *iurisdictio* sui conti dei contabili delle amministrazioni locali.

²⁹³ Sul tema, S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, cit., 606, che ha teorizzato il rapporto tra ricorso alle Commissioni e sindacato del giudice ordinario non in termini di *alternatività*, ma di *subordinazione* tra giurisdizioni. Per F. Cammeo, *Commentario*, cit., 734, detto rapporto di subordinazione poteva essere solo eccezionale, poiché, per regola generale, il ricorso ad una giurisdizione speciale esclude l'azione innanzi al giudice ordinario. Similmente, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale*, cit., 402, per il quale la competenza del g.o. in materia d'imposta era attribuita non per regola generale ma per speciale titolo. Va rilevato che l'assenza, dal 20 marzo 1865 al 28 maggio 1867 (l. 28 maggio 1867, n. 3719) di disposizioni che prevedessero in modo espresso il ricorso al g.o. indurrebbe ad attribuire alle Commissioni dell'epoca una giurisdizione esclusiva in materia fiscale, ad eccezione di quanto previsto dall'articolo 6 c. 1 della legge n. 2248/1865 all. E.

11. L'evoluzione delle Commissioni dalla legge n. 3023/1866 al T.U. 24 agosto 1877. L'ordinamento corporativo e il mutato assetto delle Commissioni tributarie.

Il silenzio del legislatore si protraeva anche nella successiva legge 28 giugno 1866, n. 3023, che, nel rinnovare il sistema di riscossione dell'imposta di ricchezza mobile, rivedeva l'assetto delle Commissioni tributarie, senza però coordinarle con il sistema di giustizia di cui alla legge abolitrice del contenzioso²⁹⁴.

Il sistema della *quotità* rimpiazzava il metodo del *contingente*, comportando, non più la quantificazione dell'imposta sulla base del fabbisogno finanziario del singolo comune, ma la liquidazione della prima mediante applicazione dell'aliquota alla base imponibile²⁹⁵. Il mutamento degli interessi dell'erario, che – con il nuovo sistema – rischiava di perdere, in modo puro e netto, le entrate ove non fossero stati dichiarati o accertati i redditi di questo o quel cittadino, rendeva necessario il deferimento integrale della funzione di accertamento agli agenti della finanza. Emerse, così, quel nuovo volto delle Commissioni che le connota a tutt'oggi. Inizialmente preposte alla determinazione del reddito effettivo e di quello imponibile previ pareri e proposte degli agenti, le Commissioni assunsero, in modo pressoché esclusivo, la funzione contenziosa.

Con la legge n. 3023/1866 e con le sue successive modifiche cambiò, insomma, il corso della giustizia tributaria e si formarono le basi del sistema vigente. Alle Commissioni comunali si riservò il compito di decidere in primo grado i ricorsi dei contribuenti, venendo meno ogni sindacato delle prime sulle dichiarazioni dei redditi²⁹⁶. Fatta salva la facoltà delle Commissioni provinciali di riesaminare, in seconda istanza, i *dicta* delle

²⁹⁴ In argomento, O. Quarta, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., *passim*; G. Piola, voce *Ricchezza mobile (tassa di)*, cit., II, 409; P. Clementini - C. Bertelli, *Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., *passim*.

²⁹⁵ Si confronti O. Quarta, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., II, 264, che sottolinea come dovessero necessariamente spostarsi gli interessi dell'erario: la parte d'entrata che veniva 'nascosta' rappresentava una "perdita pura e netta per il Governo", non diventando – con il nuovo sistema – "l'occasione di un aumento di tassa per altro cittadino".

²⁹⁶ Si vedano gli artt. 10 e 11 della l. n. 3023/1866, cit.

Commissioni di primo grado, si istituì quella Commissione centrale che avrà fortuna nelle riforme successive, al fine specifico di dirimere i conflitti tra più comuni e consorzi o di decidere sui casi in cui il contribuente trovasse gli stessi redditi compresi nella tabella di due o più comuni.

Se, poi, solo la successiva l. 28 maggio 1867, n. 3719 introdusse, nel delineato sistema, la possibilità di adire l'autorità giudiziaria ordinaria, dopo il transito attraverso i gradi della giustizia tributaria, il Testo Unico sull'imposta di ricchezza mobile²⁹⁷ diede il definitivo suggello al 'doppio binario' di tutela, posponendo quella civile in tre gradi a quella speciale, destinata – quest'ultima – a snodarsi attraverso le Commissioni, comunali o mandamentali, provinciali e centrale²⁹⁸.

Successivamente, il graduale ed inesorabile ampliamento delle funzioni dello Stato, l'aumento del fabbisogno finanziario e la conseguente crescita dei reclami dei contribuenti *vis à vis* dell'applicazione dei tributi misero in luce la necessità, da un lato, di creare nuove forme di tutela giurisdizionale e, dall'altro, di alleggerire l'attività del giudice ordinario.

La competenza delle Commissioni tributarie venne, pertanto, ampliata, prima all'imposta sui fabbricati (1889), poi, all'imposta complementare sul reddito (1925) e, successivamente, nel 1936, anche alle imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza.

²⁹⁷ R. D. 24 agosto 1877, n. 4021.

²⁹⁸ Anche nel sistema delineato dal T.U. sull'imposta di ricchezza mobile, solo le Commissioni comunali o mandamentali e provinciali avrebbero potuto addentrarsi nelle questioni di estimazione del reddito. Sulle ragioni sottese alla pregiudizialità del ricorso avanti alle Commissioni tributarie, vedasi P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1968, 186, per il quale la scelta era, essenzialmente, dettata da esigenze di rapidità della risoluzione della controversia. Per la tesi favorevole alla natura giurisdizionale delle Commissioni del tempo, si vedano S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, cit., 578; G. Salemi, *Il concetto di parte e la pubblica amministrazione*, cit., 251; L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, cit., I, nn. 223-225; G. Chiovenda, *Principii di diritto processuale civile*, cit., 364; U. Borsi, *La giustizia amministrativa*, cit., 113; M. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, cit., 29. Ostava, tuttavia, alla configurazione in senso giurisdizionale delle Commissioni il potere delle Commissioni di prima istanza di aumentare i redditi accertati dall'agente, sia nel caso di reclamo da parte del contribuente, sia nel caso di concordato (vds. art. 43 T.U. n. 4021/1877, cit.).

Proprio negli anni 1936/37²⁹⁹, vennero attuate importanti modifiche tese al riordino delle Commissioni tributarie e alla riforma del processo tributario. L'evoluzione legislativa di queste ultime ben si evince dal r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, nonché dal r.d. 8 luglio 1937, n. 1516: con tali provvedimenti, le Commissioni tributarie venivano riordinate in “distrettuali”, “provinciali”, “centrali”.

Nell'ambito di competenza delle Commissioni tributarie non rientrarono soltanto le liti concernenti le imposte dirette, ma altresì le controversie derivanti dall'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie³⁰⁰. Ebbe, pertanto, attuazione un proto-modello di giurisdizione dal carattere sostanzialmente generale.

Furono mutate dal processo civile ordinario le regole relative alla pronuncia, al contraddittorio, ai mezzi istruttori, al giudizio di appello e alla revocazione, avviando, così, il riconoscimento dei fondamentali diritti delle parti³⁰¹.

Quanto alla composizione delle Commissioni, va precisato che, nella distrettuale, come in quella provinciale, vi erano un presidente, un vicepresidente, otto membri effettivi e quattro supplenti. La commissione centrale si componeva, invece, di un presidente, un vicepresidente e venti membri.

La novella, affidando all'amministrazione finanziaria il reclutamento dei giudici tributari, non realizzava la terzietà e l'imparzialità dell'organo giudicante rispetto alle parti in giudizio: nelle Commissioni distrettuali, l'Intendente di Finanza sceglieva il presidente, il vicepresidente, i membri effettivi e supplenti; nelle Commissioni

²⁹⁹ Cfr. il r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 e il r.d. 8 luglio 1937, n. 1516.

³⁰⁰ Artt. 28 e ss., r.d.l. n. 1639/1936, cit. Si veda, in particolare, il citato articolo 28: *“la risoluzione in via amministrativa delle controversie relative all'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie, qualunque sia la natura della contestazione ed il valore presunto dei beni, è demandata alle Commissioni amministrative per le imposte dirette. Rimangono ferme le disposizioni vigenti per quanto concerne la risoluzione delle controversie in materia di bollo, tassa scambi, concessioni governative ed ogni altra tassa sugli affari od a queste assimilata”*.

³⁰¹ Cfr., ad esempio, gli artt. 24 e 28, r.d. n. 1516/1937, cit., in forza dei quali ai contribuenti che avessero fatto domanda di audizione personale doveva essere notificato apposito avviso con l'indicazione dell'udienza da celebrarsi.

provinciali, il Ministro delle Finanze nominava presidente e vicepresidente. Si consentiva all'Intendente anche di sorvegliare l'andamento dei lavori delle Commissioni distrettuali e provinciali e di disporre lo scioglimento nel caso di irregolare funzionamento o per gravi motivi³⁰². Il rappresentante dell'ufficio tributario poteva assistere alla votazione e alla discussione in camera di consiglio³⁰³.

Ad incidere sulla dialettica tra giudice e parti era, poi, il potere delle Commissioni di prima istanza di aumentare i redditi determinati dagli uffici³⁰⁴, oltre alla mancata previsione del divieto di utilizzo della scienza privata³⁰⁵ e dell'obbligo di motivazione sulle questioni di fatto.

Sebbene, per la loro stessa struttura, le Commissioni fossero caratterizzate da un legame ancora troppo stretto con l'Amministrazione finanziaria, si poteva, comunque, considerare avviato il cammino di trasformazione delle Commissioni tributarie da organi amministrativi ad organi giurisdizionali³⁰⁶.

³⁰² Cfr. artt. 20-21 r.d. 8 luglio 1937, n. 1516, cit.

³⁰³ V. art. 29 r.d. n. 1516/1937, cit.

³⁰⁴ Cfr. art. 31 r.d. n. 1516/1937, cit. Vedasi anche il successivo articolo 32 r.d. n. 1516/1937, cit., che contemplava altresì il potere delle Commissioni di confermare l'accertamento in base a titolo diverso o di integrarlo.

³⁰⁵ In merito, cfr. V. Andrioli, *Intorno ai principi generali della prova nel processo tributario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1939, I, 281 e G. Tesoro, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, 360. Ritenevano, tuttavia, che fosse, comunque, vigente, il divieto G. A. Micheli, *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, I, 221 e A. Berliri, *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, II, 62.

³⁰⁶ Era ancora difficile considerare le Commissioni alla stregua di organi propriamente giurisdizionali, dato il potere di aumentare i redditi accertati, il reclutamento dei giudici ad opera dell'amministrazione finanziaria e i poteri pervasivi dell'Intendente nella conduzione dei lavori dei giudici. Si pensi ancora agli artt. 22 e 28 r.d.l. n. 1639/1936, che parlavano in termini di "risoluzione in via amministrativa delle controversie" o alla stessa intitolazione del r.d. n. 1516/1937, cit., che si riferiva alle "Commissioni amministrative per le imposte indirette sugli affari". In merito, si confrontino A. Berliri, *Il processo tributario amministrativo*, I, cit., 7 e L. Ragnisco, *Sul carattere giuridico delle Commissioni tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1943, I, 1 e ss., che individuava 17 motivi a favore della natura amministrativa delle Commissioni. Non mancavano, tuttavia, gli argomenti favorevoli alla natura giurisdizionale – tra cui l'espressa menzione del principio per cui i componenti delle Commissioni non potessero rappresentare interessi territoriali, di categoria o di parte (art. 27 r.d.l. n. 1639/1936: "i componenti le Commissioni hanno tutti identica funzione, esclusa ogni particolare rappresentanza di interessi territoriali, di categoria o di parte. Il loro giudizio sarà indirizzato esclusivamente all'applicazione della legge in base alla obiettiva considerazione dei fatti, delle circostanze e degli elementi tutti di apprezzamento di cui siano a conoscenza"). Propendeva, del resto, per la detta natura giurisdizionale G. A. Micheli, *Amministrazione finanziaria, giustizia tributaria, e giurisdizione volontaria*, in *Ann. dir. comp. st. leg.*, 1946, 10.

12. L'avvento della Costituzione repubblicana e la riforma del 1972.

Nel 1948, la Costituzione repubblicana apportò cambiamenti radicali alla disciplina previgente: in particolare, l'art. 102 pose il divieto di istituire nuovi giudici speciali³⁰⁷ e la VI disposizione transitoria decretò che, entro il termine di cinque anni, il legislatore avrebbe dovuto revisionare le giurisdizioni speciali esistenti³⁰⁸.

Del resto, mentre lo Statuto Albertino non qualificava costituzionalmente necessaria la tutela giurisdizionale di diritti ed interessi legittimi nei confronti dell'amministrazione pubblica³⁰⁹, la Costituzione, rendendone, con l'art. 113, obbligatorio il riconoscimento, gettò i semi di una riforma del contenzioso che avrebbero dato i loro frutti solo nel 1972.

³⁰⁷ E' ancora attuale il tema della compatibilità delle Commissioni tributarie con l'articolo 102 della Costituzione. Come è noto, nel 1957 (C. Cost., 11 marzo 1957, n. 41, in *Giur. cost.*, 1957, 511), la Consulta sosteneva la riferibilità della VI disposizione trans. e fin. Cost., non alle Sezioni specializzate, bensì ai *giudici speciali preesistenti alla Costituzione*: erano questi, e non quelle, a dover essere adeguati alla Carta fondamentale, ove si intendesse conservarli (C. Cost., 11 luglio 1961, n. 42, in *Giur. cost.*, 1961, 951; C. Cost., 22 novembre 1962, n. 92, *ivi*, 1962, 1359; C. Cost., 31 marzo 1965, n. 17, *ivi*, 1965, 176; C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Foro it.*, 1975, I, 3 e in *Dir. e prat. trib.*, 1975, II, 34).. Successivamente, il giudice delle leggi specificava, anzitutto, che l'articolo 102 Cost. non incideva sulla conservazione di giudici speciali preesistenti alla Costituzione, ma si limitava a vietare l'istituzione di nuovi giudici (C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, cit. e C. Cost., 3 agosto 1976, n. 215, in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 589). L'ordinanza C. Cost., 23 aprile 1998, n. 144, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 606, poi, prevedeva che ogni revisione dell'assetto delle giurisdizioni speciali preesistenti avrebbe incontrato un limite nella necessità di preservare la *natura* delle materie originariamente devolute ai relativi giudici. Così, con i recenti *dicta* del 2008 (C. Cost., 14 marzo 2008, n. 64 in *Giur. cost.*, 2008, 2, 878, con nota di G. Bizioli e C. Cost., 14 maggio 2008, n. 130, in *www.giurcost.org.*), si è individuato nel *tributo* e nella *natura tributaria* del rapporto il confine di là dal quale si avrebbe uno "snaturamento" delle Commissioni tributarie, confliggente con l'articolo 102 Cost. Alla stregua di tali coordinate interpretative, e una volta diradati i dubbi sulla natura effettivamente giurisdizionale delle Commissioni tributarie, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 e, a seguire, i d.lgs. 31 dicembre 1992, nn. 545 e 546 passavano con successo il vaglio di costituzionalità. In particolare, la Consulta considerava la riforma del 1972 una "revisione" attuata mediante un "adeguamento" a Costituzione degli organi tributari (C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, cit.; C. Cost., 3 agosto 1976, n. 215, cit.; C. Cost., 24 novembre 1982, n. 196, cit.). Allo stesso modo veniva salvaguardata la novella del 1992, che appariva una modifica *in melius* del sistema previgente, in linea con la natura originaria delle Commissioni (C. Cost., n. 144/1998, cit.). Aperto è il dibattito sull'effettiva compatibilità con l'art. 102 Cost. della recente espansione della giurisdizione tributaria (su cui vedasi *infra*).

³⁰⁸ Così la VI disposizione transitoria e finale: "*entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari*". Detta "specialità", nel nostro caso, discende dalla *non appartenenza* dei giudici tributari all'*ordine della magistratura ordinaria*, fatto salvo il carattere giurisdizionale dell'attività svolta dai medesimi. In questo senso, V. Onida, voce *Giurisdizione speciale*, in *Noviss. dig. it.*, App. III, Torino, 1982, 1064 e, più di recente, A. Pizzorusso, *Sub art. 102*, 195, in *Commentario della Costituzione*, fondato da G. Branca e continuato da A. Pizzorusso, *Gli organi ausiliari (artt. 99-100)*, *La magistratura*, tomo I, Bologna-Roma, 1994. Non si può, poi, trascurare l'importanza, nella nostra materia degli artt. 24 e 113 Cost.

³⁰⁹ Si vedano, da ultimi, C. Ghisalberti, *La codificazione del diritto in Italia (1865-1942)*, cit., 87 e S. Notari, *L'Italia e l'eredità francese. Codici e costituzioni dalla Restaurazione all'unità*, in M. Ascheri (a cura di), *Costituzioni e Codici moderni*, cit., 183.

Anzitutto, poiché la VI disposizione transitoria parlava di “*organi speciali di giurisdizione*”, si poneva il tema della natura giuridica delle commissioni tributarie: solo il riconoscimento di un carattere effettivamente giurisdizionale avrebbe consentito loro di continuare ad operare, previa *renovatio* conforme alla Carta fondamentale.

Si aprì, quindi, un processo di profonda revisione critica, che vide la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale difendere tesi diverse: la Corte di Cassazione sposò la tesi della natura giurisdizionale³¹⁰, mentre la Corte Costituzionale riconobbe alle Commissioni natura amministrativa³¹¹.

La legge delega n. 825/1971³¹² ed il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, attuativo della delega, fecero chiarezza sulla questione, riconoscendo il carattere giurisdizionale delle Commissioni tributarie³¹³ e rivedendo – in ossequio alla VI disposizione transitoria – il rito e i criteri di selezione e nomina dei giudici.

Il citato decreto articolava il processo tributario in tre gradi, il terzo dei quali poteva tenersi a Roma, avanti alla Commissione tributaria centrale, oppure di fronte alla Corte d'appello. Era possibile proporre ricorso in Cassazione, *ex art.* 360 cod. proc. civ., contro la decisione emessa all'esito del terzo grado di giudizio.

Emerse un nuovo tipo di processo tributario, dotato di sufficiente autonomia e capace di rappresentare il punto di riferimento dell'intero contenzioso fiscale³¹⁴. Nonostante i

³¹⁰ Si vedano le relative sentenze in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1638; *ivi*, 1971, I, 1, 1462; *ivi*, 1972, I, 1, 1650.

³¹¹ C. Cost., 29 gennaio 1969, n. 6 e C. Cost., 30 gennaio 1969, n. 10, entrambe in *Foro it.*, 1969, I, 561.

³¹² L. 9 ottobre 1971, n. 825.

³¹³ Così, del resto, in senso favorevole alla natura giurisdizionale: C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Giur. cost.*, 1974, 2970, nonché C. Cost., 15 luglio 1976, n. 215, *ivi*, 1976, I, 1351 e in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 589. Lo stesso orientamento era già stato accolto da C. Cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131 e C. Cost., 30 dicembre 1958, n. 81, in *Giur. cost.*, 1958, 1000, ma tuttavia contraddetto dalle pronunce C. Cost., 29 gennaio 1969, n. 6 e C. Cost., 30 gennaio 1969, n. 10, in *Foro it.*, 1969, I, 561.

³¹⁴ Che non era *in toto* disciplinato dal d.p.r. n. 636/1972, cit. Similmente, nel senso di una giurisdizione tributaria – quale era quella discendente dalla riforma del 1972 – circoscritta a singole *materie*, F. Tesaurò, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 377; Id., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 289. Cfr. anche P. Russo, voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988, 757 e Id., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 465, ove l'A. parla, a proposito, di “*limiti esterni*” (vds. altresì, più di recente, L. Del Federico, *La giurisdizione*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Il processo tributario*, diretto da F. Tesaurò, Torino, 1998, 32, che preferisce parlare in termini di “*limiti orizzontali*”).

dubbi espressi in dottrina³¹⁵, si poté ritenere acquisita la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie³¹⁶, nel contesto di un processo che includeva anche l'impugnativa avanti alla Corte d'appello e il ricorso per Cassazione.

Il perimetro della *cognitio* dei giudici tributari era delimitato dal limite 'esterno' delle singole materie e da quello 'interno' degli atti impugnabili³¹⁷.

Quanto alle materie, la competenza si estendeva alle liti fiscali riguardanti l'irpef, l'irpeg, l'ilor, l'invim, l'iva – salvo alcune esclusioni –, l'imposta di registro, quella sulle successioni e donazioni, le imposte ipotecarie e quelle sulle assicurazioni, oltre ad alcune controversie in materia catastale³¹⁸.

Il limite 'interno' degli atti impugnabili³¹⁹ imponeva, poi, che la proposizione del ricorso presupponesse l'esistenza di uno degli atti impositivi enucleati dal d.p.r. n. 636/1972 – segnatamente, l'avviso di accertamento, l'ingiunzione, il ruolo, il provvedimento inflittivo di una sanzione tributaria o quello di rigetto di un'istanza di rimborso³²⁰.

³¹⁵In questo senso, E. Fazzalari, *Istituzioni di diritto processuale*, cit., 317 e ss.

³¹⁶In questo, si rinvia, in particolare a P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, cit., 1. Cfr. altresì C. Magnani - G. Marongiu, *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 589 e G. Marongiu, *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove Commissioni tributarie*, in *Giur. comm.*, 1975, II, 422 e ss. Si erano, del resto, già espressi a favore della natura giurisdizionale delle Commissioni: S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, cit., 578; G. Salemi, *Il concetto di parte e la pubblica amministrazione*, cit., 251; L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, cit., I, nn. 223-225; G. Chiovenda, *Principii di diritto processuale civile*, cit., 364; U. Borsi, *La giustizia amministrativa*, cit., 113; M. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, cit., 29; G. Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, cit., 418; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 313.

³¹⁷Per le espressioni "limite interno" e "limite esterno", cfr. P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., 757.

³¹⁸In merito, si confronti F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 377 e Id., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 289. Si dovevano altresì includere le controversie in tema di applicazione delle sanzioni amministrative pecuniarie irrogate con riferimento alle menzionate imposte (cfr. P. Russo, voce *Contenzioso tributario*, cit., 499).

³¹⁹Cui si doveva aggiungere il limite interno cd. soggettivo, che imponeva che i giudizi esperibili avanti alle Commissioni avessero, quale parte necessaria, l'amministrazione finanziaria. Vds. ancora P. Russo, voce *Contenzioso tributario*, cit., 500.

³²⁰Agli atti indicati la successiva novella del 1981 aggiunse l'avviso di liquidazione. Cfr. F. Tesauro, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2008, *passim*, che, con riferimento al d.p.r. in 636/1972, individua cinque aree di atti impugnabili: accertamento; riscossione; sanzioni; rimborso; catasto.

L'opzione per un elenco di atti impositivi, tassativamente enumerati, e la previsione di un termine decadenziale per ricorrere – pena la definitività del provvedimento del fisco – sagomavano il contenzioso tributario sul modello del giudizio di impugnativa, fatti salvi forti elementi di specificità, nell'ottica di un crescendo di tutela delle situazioni protette.

Il carattere impugnatorio del giudizio veniva accentuato dal d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739, che escludeva, in modo espreso, l'impugnabilità autonoma dei provvedimenti diversi da quelli previsti, delineando, in tal modo, una duplice categoria di atti: quelli specificamente indicati dal d.p.r. citato, per i quali valeva la regola dell'impugnabilità immediata, e quelli che, non essendo compresi nell'elenco, potevano essere impugnati solo congiuntamente ai provvedimenti individuati *ex lege*³²¹.

Va, a consuntivo, rilevato che, nonostante il contenzioso abbia conosciuto, con la novella del 1972, una profonda evoluzione – tanto da farlo, dai più, definire vero e proprio 'processo' –, permanevano i punti di criticità. Basti menzionare, tra questi, la mancanza di strumenti – quali le misure cautelari e lo stesso mero accertamento preventivo³²² – che evitassero, nel contesto di un processo di impugnazione, l'anticipato pagamento di somme che sarebbero potute risultare non dovute. Non meno rilevante era, poi, l'omessa previsione della condanna alle spese, in caso di soccombenza³²³ –

³²¹ Tuttavia, sulla non tassatività degli atti impugnabili, vds. l'orientamento augurato dalla nota sentenza C. Cost., 3 dicembre 1985, n. 313, in *Giur. it.*, 1985, I, 1, 1593.

³²² Il d.p.r. n. 636/1972, cit., non riconosceva, infatti, l'ammissibilità dell'azione di mero accertamento preventivo. Si vedano, in tema, le riflessioni di P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 583; A. Mercatali, *Le azioni di mero accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del "solve et repete"*, in *Giust. civ.*, 1975, IV, 11; Id., *Un problema che resta: l'ammissibilità in campo tributario delle azioni di accertamento negativo*, *ivi*, 1977, I, 1216; E. Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 704.

³²³ Cfr., con specifico riferimento al contenzioso antecedente alla riforma del 1992, C. Consolo, *Le spese del processo e la Costituzione (il principio "victus victori" e la sua assenza dal processo tributario di nuovo avanti alla Consulta)*, in *Giur. it.*, 1990, I, 1352; Id., *Le spese processuali e la responsabilità da lite temeraria davanti ai giudici tributari ed amministrativi: riflessioni indotte dalla altalenante giurisprudenza della Corte costituzionale*, *ivi*, 1988, I, 3504; A. Proto Pisani, *In tema di costituzionalità del contenzioso tributario*, in *Foro it.*, 1983, I, 533; D. Regazzoni, *Le spese di lite nel procedimento innanzi alle commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 262; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 1683.

corollario, anch'essa, della valorizzazione dell'interesse fiscale, nell'ambito di un processo strutturalmente costitutivo.

Inoltre, la poca organicità e linearità del sistema di tutela discendeva dal mantenimento della Corte d'appello quale giudice di terzo grado, in concorso alternativo condizionato con la Commissione tributaria centrale³²⁴.

Residuavano, infine, *deficit* rilevanti sotto il profilo dell'imparzialità e terzietà delle Commissioni, ancora eccessivamente vicine all'amministrazione attiva: non a caso, le pronunce delle commissioni tributarie erano sprovviste dell'etichetta di "sentenze", ancorché rese nel nome del popolo italiano.

Neanche poteva dirsi realizzata la, pur auspicata, unificazione della disciplina del contenzioso tributario³²⁵. Molti tributi non rientravano, infatti, nell'ambito applicativo dell'art. 1 d.p.r. n. 636/1972: le relative controversie erano assoggettate alla normativa, eterogenea e polimorfa, "*extra decretum*"³²⁶.

³²⁴ Sul punto, si vedano i condivisibili rilievi di C. Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 977 e ss., che rileva altresì come fossero stati altresì preservati i diversi accessi alla Corte di Cassazione, attraverso l'art. 360 cod. proc. civ. o all'art. 111 Cost.

³²⁵ In questo senso, si vedano F. Favara, *Implicazioni costituzionali e sostanziali di una riforma del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 154 e P. Russo, voce *Contenzioso tributario*, cit., 506 e ss. In argomento, vds. anche il lavoro di G. A. Micheli, *I possibili modelli alternativi di riforma del contenzioso tributario*, in *Il contenzioso tributario*, Padova, 1975, 9 e ss.

³²⁶ Si era, per lo più, optato, relativamente ai tributi estranei alla portata dell'art. 1 d.p.r. n. 636/1972, per una disciplina a due fasi: la prima si sarebbe svolta avanti ad organi amministrativi e la seconda avanti all'autorità giudiziaria ordinaria. In particolare, per l'imposta sugli spettacoli, la tassa sulle concessioni governative e l'imposta di bollo, l'azione giudiziaria era sottoposta alla condizione del previo esperimento del ricorso amministrativo in primo grado all'intendente di finanza e in secondo grado al ministro delle finanze (cfr., per l'imposta sugli spettacoli, gli artt. 38-39 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640, per la tassa sulle concessioni governative, gli artt. 11-12 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 641, per l'imposta di bollo, gli art. 33 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642). Quanto alle imposte doganali, era previsto che, divenuti definitivi l'accertamento o la rettifica, potessero essere esperiti, nel termine di sessanta giorni, i rimedi giurisdizionali in sede civile o amministrativa, ove la contravvenzione per infedele dichiarazione fosse stata definita mediante oblazione (cfr. art. 76 d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43). Per le singole imposte di fabbricazione, si rinvia all'art. 7 d.l. 6 luglio 1974, n. 258 (armi da sparo), all'art. 15 d.m. 8 luglio 1924 (birra), all'art. 31 d.m. 8 luglio 1924 (spiriti), all'art. 15 d.m. 8 luglio 1925 (zucchero), all'art. 18 r.d.l. 28 febbraio 1939, n. 334 (oli minerali). Per i tributi regionali, si veda l'art. 6 l. 16 maggio 1970, n. 281, che prevede la facoltà del contribuente di scegliere tra l'azione diretta avanti al giudice ordinario o il previo esperimento di un ricorso al presidente della giunta regionale. Sulla tutela in materia di tributi regionali, cfr. A. Fantozzi, voce *Tributi regionali*, in *Noviss. Dig. it.*, XIX, Torino, 1973, 837 e C. Glendi, *Tassa sulle concessioni regionali e limiti alla competenza del giudice ordinario*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 1117. Sul contenzioso in materia di tributi locali, v. C. Glendi, *Il contenzioso in materia di tributi locali, in Autonomia impositiva degli enti locali (Atti del convegno di Taormina, 26/27-3-1982)*, Padova, 1983, 211 e ss.

La successiva evoluzione del contenzioso tributario fu tesa al superamento dei limiti anzidetti.

13. La riforma del 1992 e l'attuale assetto della giurisdizione tributaria. Le riforme degli anni 2001 - 2005 e gli orientamenti giurisprudenziali recenti.

Con l'articolo 30 della legge n. 413 del 1991³²⁷, il Parlamento delegò il Governo ad emanare decreti legislativi riguardanti la revisione della disciplina del contenzioso tributario. Ebbero, quindi, luce i d.lgs. nn. 545 e 546 del 31/12/1992, rispettivamente relativi alla composizione dei nuovi giudici e alla disciplina del nuovo processo. Solo con l'insediamento delle nuove commissioni, il 1 Aprile 1996, i provvedimenti divennero operativi.

Nei decreti in questione, venne rivista la composizione delle commissioni; pur richiedendosi, ai giudici, una maggiore preparazione in campo giuridico ed economico, si rinunciava, tuttavia, alla creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari ed alla costituzione di giudici speciali professionali.

La riforma ha, comunque, comportato l'istituzione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (CPGT), in grado di garantire l'autonomia di gestione dei nuovi giudici speciali tributari, competente a nominare i membri delle commissioni, ad assegnare gli uffici direttivi, a formare sezioni e collegi giudicanti, ad assegnare i ricorsi alle commissioni.

La giurisdizione tributaria venne ampliata, nei limiti della delega, alle liti riguardanti tributi comunali e locali – che erano stati esclusi dalla riforma del 1972 – e ad *“ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni*

³²⁷ L. 30 dicembre 1991, n. 413, preceduta solo dal d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739, su cui A. Berliri, *Il d.p.r. 3 novembre 1981 n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, 1194.

tributarie”³²⁸. Nonostante fosse prematuro parlare di giurisdizione “generale”³²⁹, si mettevano le premesse per quella graduale espansione della cognizione giudiziale che avrebbe avuto, quale momento apicale, le riforme degli anni 2001 e 2005.

Con la riforma del 1992, si è, in sintesi, inaugurato quello che può dirsi propriamente il “diritto processuale tributario”, un *corpus* sostanzialmente autonomo³³⁰, costituito dalle disposizioni del d.lgs. n. 546/1992 e dalle norme del codice di procedura civile, operative *ex* articolo 1 c. 2 dello stesso decreto³³¹.

Per quanto attiene all’*iter* giudiziale, la novità più vistosa è costituita dall’abolizione dei tre gradi di giudizio e dall’introduzione del nuovo processo limitato a due soli gradi: quello presso le commissioni tributarie provinciali ed il secondo, presso le commissioni tributarie regionali.

Vennero introdotte rilevanti novità, a presidio delle situazioni protette, quali l’obbligo di assistenza tecnica del contribuente, l’introduzione del regime delle spese del processo³³², il procedimento cautelare incidentale nel giudizio di primo grado e il

³²⁸ Si veda il testo originario dell’art. 2 d.lgs. n. 546/1992, cit.: “1. sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti: a) le imposte sui redditi; b) l’imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all’art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed i casi in cui l’imposta è riscossa unitamente all’imposta sugli spettacoli; c) l’imposta comunale sull’incremento di valore degli immobili; d) l’imposta di registro; e) l’imposta sulle successioni e donazioni; f) le imposte ipotecaria e catastale; g) l’imposta sulle assicurazioni; h) i tributi comunali e locali; i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie. 2. Sono inoltre soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovrainposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1. 3. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l’intestazione, la delimitazione, la figura, l’estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell’estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l’attribuzione della rendita catastale”.

³²⁹ *Contra*: C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 29.

³³⁰ In questo senso, si vedano C. Consolo, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, XIII e ss., nonché C. Glendi, voce *Contenzioso tributario*, cit., 2001, 6.

³³¹ In merito, cfr. A. Chizzini, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, 1998, 3 e C. Glendi, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1700 e ss.

³³² Sulla correlazione tra assistenza tecnica obbligatoria e regime delle spese, con riferimento al rito tributario dopo la riforma del 1992, B. Bellè, *Le spese del giudizio*, in F. Tesauero (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, 324; G. Ferrà, *Le spese del giudizio estinto restano a carico di chi le ha anticipate (nota a Corte Cost., 12 marzo 1998, n. 53)*, in *Corr. trib.*, 1998, 1558; P. Russo, *Manuale del processo tributario*, Milano, 1999, 480; S. Trovato, *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Padova,

giudizio di ottemperanza – vero progresso, quest’ultimo, verso la possibilità di eseguire sentenze definitive a sfavore dell’amministrazione³³³.

Non è un caso, insomma, se la riforma del 1992 ha, per la prima volta, qualificato in termini di “giurisdizione” la competenza delle Commissioni tributarie³³⁴: se è, infatti, vero che – all’indomani della Carta fondamentale – non vi è giurisdizione in difetto di strumenti ad effettiva garanzia dei litiganti, solo una potenziata tutela di questi ultimi poteva consentire l’avallo del pieno connotato giurisdizionale degli organi di giustizia.

Se neanche la riforma del 1992 ha integralmente abolito il contenzioso tributario cd. “*extra ordinem*” – ossia non assegnato alle commissioni tributarie –, ciò è avvenuto con le più recenti riforme³³⁵, che hanno significativamente espanso la cognizione delle prime, fino a ricomprendervi i “*tributi di ogni genere e specie*” “*comunque denominati*”.³³⁶ Il legislatore si è persino spinto al di là della stessa nozione tradizionale di “tributo” e di “natura tributaria” del rapporto controverso³³⁷, quando, con la novella

1996, 92; M. Scuffi, *La condanna alle spese del giudizio: soccombenza e liquidazione*, in *Corr. trib.*, n. 17- bis/1996, 1432.

³³³ In merito, si vedano C. Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, cit., 392 e ss. Cfr. anche le più risalenti riflessioni di F. Maffezzoni, *Nota sull’ottemperanza delle sentenze tributarie*, in *Boll. trib.*, 1988, 325 e ss.

³³⁴ In argomento, vedasi C. Glendi, *La giurisdizione tributaria*, cit., 582.

³³⁵ Cfr. la l. 28 dicembre 2001, n. 448 e il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, su cui *amplius infra* nel testo.

³³⁶ L’aggiunta “*comunque denominati*” è stata inserita dal D.L. n. 203/2005, cit. In merito, si confrontino S. Fiorentini, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria*, cit.; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., 117; G. M. Cipolla, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, cit., 2003, 463; M. Cantillo, *Aspetti problematici dell’istituzione della giurisdizione generale tributaria*, cit., 803. V. anche S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, cit., 33; L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpellati fiscali*, relazione presentata al Convegno di studi tenutosi a Catania, in data 14 e 15 settembre 2007, 10, nt. 36, nonché P. Russo, *L’eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, cit., 587; V. Nucera, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, cit., 1591; L. Nicotina, *L’ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un’interpretazione costituzionalmente orientata*, cit., 2008, 169; G. Bizioli, *La Corte costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all’ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario*, cit., 878.

³³⁷ Sul concetto di tributo, vedasi A. Viotto, voce *Tributo*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sez. comm.*, Torino, 1999, 223. Cfr. anche L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 19; F. Fichera, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, 486; A. Fedele, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, 27; Id., *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, 3; A. D. Giannini, *Il concetto giuridico di tassa*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937; Id., *Il rapporto giuridico d’imposta*, Milano, 1937, 13.

del 2005³³⁸, ha incluso nella giurisdizione tributaria le controversie relative al canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni³³⁹, oltre alle liti riguardanti il canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani³⁴⁰ e quello per lo scarico delle acque reflue³⁴¹. Alle imposte e alle tasse sono state, insomma, aggiunte entrate di natura prevalentemente sinallagmatica o, comunque, paratributaria. Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223³⁴² ha ulteriormente espanso la nostra giurisdizione, includendo, tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, anche il fermo amministrativo di beni mobili³⁴³.

Significativa è stata la pronuncia n. 16776/2005³⁴⁴, con la quale la suprema Corte ha avallato l'ampliamento della giurisdizione alla totalità delle liti in materia tributaria³⁴⁵. Altrettanta importanza l'ha rivestita una successiva ordinanza delle sezioni unite³⁴⁶, che, in materia di sanzioni amministrative, ha ribaltato l'orientamento antecedente³⁴⁷, disponendo che, ancorché una sanzione amministrativa non risulti correlata al mancato

³³⁸ Vedasi l'articolo 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, cit.

³³⁹ *Rectius*, il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP).

³⁴⁰ O meglio, la tariffa di igiene ambientale, TIA, nuova versione della TARSU.

³⁴¹ Anche detto "quota di tariffa".

³⁴² Convertito in L. 4 agosto 2006, n. 248.

³⁴³ Si veda, tuttavia, il recente orientamento delle sezioni unite, per le quali il fermo rientra nella giurisdizione delle Commissioni solo se relativo a crediti aventi natura tributaria. Così, Cass., sez. un., 5 giugno 2008, n. 14831, in banca dati "fisconline", che ha modificato l'orientamento di cui alle sentenze Cass., sez. un., 31 gennaio 2006, n. 2053 e Cass., sez. un., 23 giugno 2006, n. 14701, in banca dati cit. Si veda anche, sull'esclusione della giurisdizione del G.A. in materia, Consiglio di Stato, Sez. V., 13 settembre 2005, n. 4689, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, 582 (*contra*: la successiva Consiglio di Stato, Sez. VI, 13 aprile 2006, n. 2032, in www.giustizia-amministrativa.it) ed ivi la nota di S. Cannizzaro. In senso favorevole all'inclusione del fermo amministrativo sui beni mobili nella cognizione del giudice tributario, cfr. C. Glendi, *Il giudice amministrativo non può giudicare sul fermo dei beni mobili registrati*, in *Corr. trib.*, 2005, 3173; A. Fantozzi, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 35; S. La Rosa, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione del tributo*, in *Rass. trib.*, 2001, 1189.

³⁴⁴ Cass., sez. un., 9 giugno 2005, n. 16776, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 31, con nota critica di S. Muscarà e in *Fisco*, 2005, 43, con nota di Rossi. Sulla stessa pronuncia, cfr. anche E. De Mita, *La Cassazione inciampa sul rifiuto di autotutela*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 novembre 2005, 23

³⁴⁵ Nello stesso senso, v. le precedenti Cass., sez. un., 22 luglio 2002, n. 10725; 26 gennaio 2001, n. 8 e 4 settembre 2001, n. 11403, tutte in banca dati "fisconline". Si vedano, in merito, i rilievi di S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, cit., 36.

³⁴⁶ Cass., sez. un., 10 febbraio 2006, n. 2888, in *Rass. trib.*, 2006, 587, con nota critica di P. Russo.

³⁴⁷ Cfr. Cass., sez. un., 11 marzo 2004, n. 5040, in banca dati "fisconline".

pagamento o all'inosservanza di un obbligo tributario, rientra comunque nella giurisdizione delle Commissioni.³⁴⁸

Altra sentenza³⁴⁹ ha, poi, sottolineato che al giudice ordinario spetterebbero le *sole* controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di mora; gli atti amministrativi generali o regolamentari resterebbero, poi, di competenza del giudice amministrativo³⁵⁰.

Anche in relazione alle tariffe e ai canoni *ex art. 2 c. 2 d.lgs. 546/1992*, le sezioni unite hanno avallato la sussistenza della giurisdizione tributaria³⁵¹, in quanto le prime sarebbero "figlie" di precedenti prelievi tributari e di questi conserverebbero il presupposto d'imposta e gli elementi fondamentali³⁵².

Se è, poi, vero che rilevanti decisioni successive hanno espunto dall'oggetto della cognizione tutto ciò che *non* è tributo in senso stretto – e, segnatamente, il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche³⁵³, le sanzioni amministrative non discendenti dalla violazione di norme tributarie³⁵⁴ e il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue³⁵⁵ –, è altrettanto vero che significativa giurisprudenza ha definito "generale" la nostra giurisdizione³⁵⁶ ed ha mantenuto, nel possibile oggetto della

³⁴⁸ Stando alla fattispecie di cui alla citata sentenza, anche la sanzione che discende dalla violazione di una norma laburistica, se comminata dall'Agenzia delle Entrate, verrebbe attratta nella cognizione del giudice tributario. Si vedano le critiche di P. Russo, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione*, cit., 590, che fa prevalentemente leva sull'articolo 102 Cost.

³⁴⁹ Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, in banca dati "fisconline".

³⁵⁰ Si veda, sul punto, F. Fichera, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 2007, 1061.

³⁵¹ Cass., sez. un., 8 marzo 2006, n. 4895, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 488, con nota di M. Lovisetti. Dello stesso A., in argomento, v. anche *L'individuazione della natura giuridica di un'entrata e le conseguenze in ordine alla giurisdizione, all'individuazione degli atti impugnabili e all'applicabilità dell'iva: il caso della tariffa rifiuti*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 844.

³⁵² Così, F. Amatucci, *Le prestazioni patrimoniali locali*, cit., 369, nonché L. Nicotina, *L'ampliamento della giurisdizione*, cit., 199. Nello stesso ordine di idee si è posta la successiva sentenza Cass., sez. trib., 9 agosto 2007, n. 17526, in banca dati "fisconline", che ha dato manforte all'espansione, nel senso che si è detto, della giurisdizione tributaria.

³⁵³ V. C. Cost., sent. 14 marzo 2008, n. 64, in *Foro it.*, 2008, I, 1033.

³⁵⁴ Cfr. C. Cost., sent. 14 maggio 2008, n. 130, in *Giust. civ.*, 2008, I, 1341.

³⁵⁵ Si veda C. Cost., sent. 11 febbraio 2010, n. 39, in *Foro it.*, 2010, I, 1100, e in *Riv. giur. ambiente*, 2010, 3-4, 572.

³⁵⁶ Cfr. in merito, L. Nicotina, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 dlgs. n. 546/1992. Un'interpretazione costituzionalmente orientata*, cit., 169 e P. Russo, *L'eccessiva e riprovevole*

cognizione, entrate tradizionalmente non tributarie³⁵⁷, altresì espandendo il novero degli atti impugnabili *ex art. 19 d.lgs. n. 546/1992*³⁵⁸.

Il rilevante ampliamento della *cognitio* delle Commissioni, nel contesto di un'ormai indiscussa "giurisdizione" tributaria, induce a ritenere – se i nomi sono conseguenza delle cose – che, poiché la stessa è, nel sistema costituzionale, preposta alla salvaguardia delle situazioni soggettive, sia sufficientemente adeguato il grado di tutela riservato a queste ultime.

Quanto sia distante l'essere dal dovere essere costituzionale, quanto, in concreto, sia garantito ai litiganti e quali siano gli strumenti di tutela esperibili dipende dalla natura attribuibile alla giurisdizione in commento, e ai principi che si ritengano applicabili.

La disamina della morfologia dei mezzi istruttori induce, pertanto, ad un'ulteriore, ed altrettanto pregiudiziale, analisi, volta a comprendere se la giurisdizione tributaria si appunti esclusivamente sull'atto impositivo o sia, piuttosto, idonea a penetrare il rapporto che l'atto sottende.

dilatazione della giurisdizione tributaria, cit., 587. Si veda altresì, anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici, G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, 367 e ss.

³⁵⁷ E' questo il caso del Cimp (C. Cost., 8 maggio 2009, n. 141, in *Giur. cost.*, 2009, 3, 1534) e della Tia (C. Cost., 24 luglio 2009, n. 238, in *Giust. civ.*, 2010, I, 2723), la cui riconosciuta natura tributaria ha reso possibile, in materia, il mantenimento della giurisdizione delle Commissioni.

³⁵⁸ In argomento, si vedano gli scritti di M. Basilavecchia, *In tema di autotutela su atti inoppugnabili*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n. 11/2000, 1032; Id., *Giurisdizione delle commissioni e diniego di autotutela*, *ivi*, n. 7/1998, 617 e Id., *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili tra vecchio e nuovo processo tributario*, *ivi*, n. 3/1996, 229.

II. Natura della giurisdizione tributaria e dialettica giudice-parti.

Sommario: 1. Introduzione. Natura della giurisdizione tributaria, poteri del giudice e poteri delle parti. – 2. Le premesse di diritto sostanziale e i loro corollari. La teoria dichiarativa. – 3. *Segue.* La teoria costitutiva. – 4. La giurisdizione tributaria come “impugnazione-annullamento”. – 5. *Segue.* La giurisdizione tributaria come “impugnazione-merito”. – 6. I poteri del giudice e i poteri delle parti: a) nella prospettiva dell’ “impugnazione-annullamento”. – 7. *Segue.* b) nell’ottica dell’ “impugnazione-merito”.

1. Introduzione. Natura della giurisdizione tributaria, poteri del giudice e poteri delle parti.

Delineato il concetto e l’ambito della giurisdizione tributaria e risolta, ancor prima, la pregiudiziale sul *se* di vera e propria giurisdizione possa parlarsi, è bene completare le premesse dell’indagine sulla morfologia della prova con la disamina della natura della giurisdizione tributaria e della correlata dialettica giudice-parti³⁵⁹.

Non è, del resto, mai sopito il dibattito sul tema, da sempre controverso in giurisprudenza e dottrina.

Ne è prova una recente sentenza³⁶⁰, che a distanza di quasi quarant’anni dalla riforma tributaria del 1972 e di quasi venti da quella del 1992, dà rinnovato vigore alla *querelle*,

³⁵⁹ Ci riferiamo, nel testo, ai “poteri”, sia nella prospettiva del giudice sia in quella delle parti, data l’idoneità dei medesimi a produrre nuove situazioni giuridiche in seno al processo. Sulla nozione di potere, cfr. V. Frosini, voce *Potere (teoria generale)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIII, Torino, 1966, 440 e ss. e, prima di lui, S. Romano, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953, 172 e ss. Più in generale, si confronti A. Lener, voce *Potere (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 610 e ss. Sulla nozione di facoltà, cfr. F. Carnelutti, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, 156 e Anastasi, voce *Facoltà e diritti facoltativi*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967. Diversamente, sulla dicotomia tra poteri del giudice e facoltà delle parti, G. Costantino, *Questioni processuali tra poteri del giudice e facoltà delle parti*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 1012. Sulla traducibilità di tutte le situazioni giuridiche in termini di “dovere”, cfr. V. Tavormina, *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003, 1 e ss.

³⁶⁰ Cfr. Cass. civ., 13 ottobre 2008, n. 25104, in banca dati “*fisconline*”. Così, altrettanto di recente, si confrontino Cass. civ., 29 dicembre 2010, n. 26322; Cass. civ., 1 settembre 2009, n. 19079; Cass. civ., 6 agosto 2008, n. 21184. Nello stesso senso, si veda la giurisprudenza della Cassazione anteriore al 1985 (Cass. civ., sez. un., 5 marzo 1980, n. 1471, in *Riv. leg. fisc.*, 1980, 1588; Comm. Centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011, in *Boll. trib.*, 1981, 799; C. Cost., 1 aprile 1982, n. 63, *ivi*, 1982, 729; Cass. civ., 19 aprile 1982, n. 2407, in *Riv. leg. fisc.*, 1983, 343), unitamente ai seguenti precedenti più recenti: Cass. civ., 5 settembre 2008 n. 22453; Cass. civ., 6 agosto 2008, n. 21184; Cass. civ., 16 maggio 2007, n.

conferendo al giudice tributario un ampio potere di quantificazione dell'imposta ove risulti con certezza l'evasione del contribuente³⁶¹.

In particolare, in presenza di dichiarazioni di testi e di documenti, recanti il tracciato di una contabilità "in nero", da cui emergano significativi indizi circa l'avvenuta evasione fiscale, è il giudice che, facendo leva sui poteri istruttori di cui dispone, deve determinare il *quantum debeatur*.

Come ha statuito la giurisprudenza recente, la giurisdizione tributaria è, perciò, diretta, non solo e non tanto all'eliminazione dell'atto impositivo dalla realtà giuridica, quanto all'accertamento del rapporto che intercorre tra il fisco e il contribuente.

E' dalla natura della giurisdizione tributaria, la cui "identità" appare "contesa" tra il modello del processo civile e quello del processo amministrativo, che si desume quali siano i poteri del giudice e quanto spazio residui per le attività difensive delle parti. Se il giudicante debba limitarsi all'annullamento dell'atto viziato, lasciando, poi, *carte blanche* all'amministrazione finanziaria, o se debba, piuttosto, sostituirsi alla stessa ai fini della determinazione del *quantum* è problema che può risolversi solo una volta ricondotta la giurisdizione tributaria al modello civilistico dell'impugnazione-merito o a quello amministrativistico dell'impugnazione-annullamento.

Non è dato compiere l'analisi descrittiva del "che cosa", senza aver previamente indagato sul "perché"³⁶².

11212; Cass. civ., 12 luglio 2006, n. 15825; Cass. civ., 19 febbraio 2004, n. 3309; Cass. civ., 30 maggio 2001, n. 7404; Cass. civ., 23 marzo 2001, n. 4280; Cass. civ., 23 dicembre 2000, n. 16171; Cass. civ., 15 luglio 1996, n. 6404, tutte in banca dati "fisconline". Nello stesso senso, con riferimento al giudizio amministrativo: Cons. St., 22 aprile 2004, n. 2368, in www.giustizia-amministrativa.it; Cons. St., 22 aprile 2004, n. 2367, in Cons. Stato, 2004, I, 888; Cons. St., 19 novembre 2003, n. 9545, www.giustizia-amministrativa.it. *Contra*, l'orientamento, contraddetto dalle pronunce testè citate, che la Corte ha seguito in epoca successiva al 1985: Cass. civ., 23 marzo 1985, n. 2085, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 908; Cass. civ., 19 dicembre 1986, n. 7735, in *Rass. trib.*, 1987, II, 631; Cass. civ., 3 marzo 1986, n. 1322, *ivi*, 1986, II, 254; Cass. civ., 24 febbraio 1987, n. 1987, in *Boll. trib.*, 1987, 757; Cass. civ., 26 ottobre 1988, n. 5786, *ivi*, 1988, 1828; Cass. civ., 4 gennaio 1993, n. 8, in banca dati "fisconline"; Cass. civ., 22 marzo 2002, n. 4125, *ivi*. Per un ampio esame dei *revirements* della giurisprudenza, 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.

³⁶¹ Queste le parole della Corte: "il giudice, avendo certezza dell'evasione (an), potrà utilizzare i propri poteri istruttori (d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex articolo 7) per determinare il *quantum debeatur*".

2. Le premesse di diritto sostanziale e i loro corollari. La teoria dichiarativa.

Pregiudiziale è, dunque, individuare i termini della controversia, non poco vessata, che inerisce alla natura della giurisdizione tributaria.

Alla tesi che qualifica il relativo processo come giudizio di accertamento di un rapporto³⁶³ si contrappone quella che lo sussume nello schema del giudizio di tipo costitutivo, preordinato all'annullamento di un atto³⁶⁴.

Il primo orientamento si fonda sul delicato compromesso tra autoritarismo e liberalismo che anima la teoria dichiarativa³⁶⁵. Questa, strutturando la norma di diritto sostanziale in termini di "norma-fatto-effetti", ritiene che la nascita dell'obbligazione tributaria

³⁶² Si pensi all'insegnamento di Aristotele nella *Fisica*, ove il Filosofo afferma: "non riteniamo di conoscere ciascuna cosa senza averne prima afferrato il *perché*".

³⁶³ Qualificano il processo tributario come giudizio di accertamento del rapporto d'imposta: E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751 e in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974)*, Padova, 1975, 34; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; Id., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 5; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 706.

³⁶⁴ Considerano il processo tributario alla stregua di un giudizio di annullamento di un atto: E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 107 e 594; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277; C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41; G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 251; G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 145; F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 45; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2002, 141; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 27 e 63. Per una impostazione "mista", si vedano: A. E. Granelli, *Osservazioni sulla competenza delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1981, 741; F. Maffezzoni, *Del coordinamento della giurisdizione amministrativa e tributaria*, in *Studi per il Centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, Roma, 1981, 1371; Id., *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982, 581; Id., *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, 594; E. De Mita, *Legalità dell'imposizione e motivazione dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 1981, 748, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987, 159; Id., *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, 69; M. E. Schinaia, *Il processo tributario tra processo civile e processo amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 1468; D. Stevanato, *Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario in una interessante decisione di merito*, in *Rass. trib.*, 1989, II, 59; F. Batistoni Ferrara - M. A. Grippa Salvetti, *Lezioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino, 1990, 99 e 177-178; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2003, 352.

³⁶⁵ Sulla teoria dichiarativa, si vedano, oltre ai testi indicati alla nota 4: A. D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1959, 272; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, 272; E. Vanoni, *Nascita dell'obbligazione di pagare il tributo e descrizione di alcune fattispecie tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1962, II, 293; G. Tinelli, *Osservazioni sull'integrazione in sede contenziosa della motivazione dell'avviso di accertamento*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, II, 260.

dipenda unicamente dal verificarsi in concreto del presupposto individuato dalla fattispecie astratta. Il rapporto che lega il contribuente al fisco ha, quale fonte esclusiva, la legge ed è, pertanto, configurabile alla stregua di un rapporto debito-credito. La posizione del contribuente assurge al rango dei diritti soggettivi; gli atti di accertamento dell'amministrazione finanziaria non fanno che dichiarare il rapporto di imposta, rendendo liquide ed esigibili obbligazioni tributarie già sorte.

Quale riflesso dell'impostazione dichiarativista, il processo tributario assume i connotati di un giudizio di accertamento dei rapporti di imposta, "sagomato" sul modello del processo civile.

Pur risultando – almeno in linea di massima³⁶⁶ – necessaria, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, l'impugnativa di un atto, questo ha la funzione meramente "veicolare" di introdurre il processo³⁶⁷. Formalmente, il giudizio si appunta su atti emessi dall'amministrazione finanziaria che rientrino nelle categorie predeterminate *ex lege*; il ricorso deve essere proposto nel rispetto di un termine di decadenza che decorre dalla data di notificazione dell'atto impugnato. Nella sostanza, il processo ha ad oggetto l'accertamento del rapporto d'imposta³⁶⁸ ed approda ad una sentenza che, investendo la relazione che intercorre tra le parti in causa, si sostituisce all'atto impugnato³⁶⁹.

³⁶⁶ Invero, la tesi dichiarativa consentirebbe anche l'esperimento di un'azione di accertamento mero. V. *infra*.

³⁶⁷ Per la qualificazione dell'atto impositivo in termini di "veicolo d'accesso" al giudizio, si vedano Cass. civ., 20 marzo 1998, n. 2943, in *Mass. Giur. it.*, 1998 e Cass. civ., 18 luglio 1996, n. 6471, *ivi*, 1996.

³⁶⁸ In particolare, adottando la tesi in commento, il *petitum* mediato si concreterebbe nel diritto di rimborso di cui il ricorrente chiede il riconoscimento o nella pretesa tributaria di cui il contribuente domanda l'accertamento negativo (sempre che si ammetta la stessa esperibilità di un'azione di mero accertamento nel rito tributario). La *causa petendi* coinciderebbe, rispettivamente, con il titolo che legittima la richiesta di accertamento del diritto al rimborso del contribuente o con i fatti impeditivi-modificativi-estintivi che fungono a "demolire" la pretesa del fisco.

³⁶⁹ Così, P. Russo, *Processo tributario*, cit., 770; Id., *Impugnazione e merito*, cit., 749 ss., spec. 751; C. Bafale, *Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 393; Id., *Motivazione dell'accertamento come atto processuale*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 84; Id., *Riflessioni sulla dichiarazione e sul processo*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 513; Id., *Motivazione dell'accertamento e natura del processo tributario secondo l'ultimo indirizzo delle Sezioni Unite*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 247; Id., *Il nuovo processo*, cit., 5.

3. *Segue. La teoria costitutiva.*

Agli antipodi si colloca la ricostruzione che attrae la giurisdizione tributaria nel novero di quelle preordinate all'annullamento degli atti impositivi.

Alla base, v'è la teoria costitutiva³⁷⁰, specularmente opposta alla lettura in senso “dichiarativista” del rapporto d'imposta, ed imperniata sulla formula “norma-potere-effetti”.

La fonte dell'obbligazione tributaria non viene individuata nella legge, ma in uno degli atti posti in essere, nell'ambito dell'attività di accertamento, dall'amministrazione finanziaria. La relazione tra contribuente e fisco non può essere inquadrata in un rapporto debito-credito; l'atto di accertamento ha la natura di provvedimento amministrativo con efficacia costitutiva del rapporto d'imposta. La situazione soggettiva del contribuente, lungi dall'appartenere all'ambito dei diritti soggettivi, va qualificata in termini di interesse legittimo al corretto esercizio della funzione impositiva.

Coerentemente, il processo non può che mirare all'annullamento dell'atto emanato dall'amministrazione finanziaria: ha, dunque, nel giudizio amministrativo il suo paradigma.

L'atto impositivo, piuttosto che fungere da mero “veicolo d'accesso” al giudizio, delimita la cognizione del giudice alla verifica della legittimità dell'operato del fisco³⁷¹.

Il *petitum* immediato coincide con la richiesta di eliminazione dell'atto in ragione del vizio che lo inficia, mentre l'oggetto mediato è costituito dal diritto potestativo del

³⁷⁰ Sulla teoria costitutiva: E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 107 ss.; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277; F. Tesauro, *Profili sistematici*, cit., 45; Id., *Istituzioni*, cit., 141; G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, cit., 251; G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., 145; C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 27 e 63; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., 352. I fondamenti della tutela costitutiva si rinvergono in K. Hellwig, *Anspruch und Klagerecht*, Jena, 1900 e in E. Zitelmann, *Internationales Privatrecht*, Leipzig, 1898, II, spec. 282. In argomento, si vedano anche A. Romano, *La pregiudizialità nel processo amministrativo*, Milano, 1958, 24; C. Ferri, *Profili dell'accertamento costitutivo*, Padova, 1970; Id., voce *Costitutiva (azione)*, in *Enc. giur. Treccani*, X, Roma, 1988.

³⁷¹ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 369; C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 226 e 237; C. Consolo, *Pagine introduttive*, in *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, XXXI.

ricorrente all'annullamento dell'atto³⁷² o dall'interesse legittimo del contribuente³⁷³. In nessun caso la pronuncia del giudice può prendere il posto dell'atto impugnato: la "palla" rimbalza all'amministrazione finanziaria, che deve esercitare nuovamente il potere di imposizione, rinnovando l'atto viziato in ottemperanza all'intervenuto giudicato.

4. La giurisdizione tributaria come "impugnazione-annullamento".

Plurimi e concordanti sono gli "indizi" da cui potrebbe desumersi, *in iure condito*, la natura di impugnazione-annullamento della giurisdizione tributaria.

Vi è, anzitutto, l'imprescindibile dato di legge. L'articolo 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, preceduto dall'articolo 16 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, elenca in modo tassativo gli atti avverso i quali è proponibile il ricorso, escludendo l'autonoma impugnabilità degli atti diversi da quelli espressamente indicati. Persino in materia di rimborso, la proposizione della relativa azione è subordinata all'esistenza di un apposito atto di "*rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od accessori non dovuti*"³⁷⁴. Appaiono incompatibili il meccanismo del "silenzio-rifiuto" e la natura dichiarativa del giudizio³⁷⁵: se il legislatore avesse optato per quest'ultima, avrebbe consentito che l'esistenza di un indebito integrasse, di per sé sola, l'interesse ad agire del ricorrente. E, più in generale, l'avvio di un giudizio di accertamento dovrebbe poter prescindere dalla formazione di un atto dell'amministrazione finanziaria.

³⁷² E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 103 ss.; F. Tesaurò, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 54.

³⁷³ C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 195. Altri ancora (F. Maffezzoni, *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, cit., 611) ravvisano l'oggetto mediato a un tempo nell'interesse legittimo del contribuente e nel credito dell'erario.

³⁷⁴ Per simili considerazioni, già C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 33, in relazione all'articolo 16 del d.p.r. 636/1972.

³⁷⁵ In questo senso, F. Satta, *Principi di giustizia amministrativa*, Padova, 1978, 348, e C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 34.

Se il sindacato giurisdizionale potesse investire fatti, indipendentemente dall'esistenza di atti, non avrebbe senso la "tipizzazione" di cui al citato articolo 19 e gli stessi vizi formali dovrebbero essere giudizialmente irrilevanti³⁷⁶. Ammettendosi la derivazione dell'obbligazione tributaria dalla legge, dovrebbe "sfumare" il carattere autoritativo degli atti del fisco e non potrebbero che "trascolorare" i vizi attinenti al procedimento amministrativo.

La stessa previsione di un termine perentorio per la proposizione del ricorso³⁷⁷, decorrente dal momento della notificazione dell'atto impugnato, darebbe consistenza alla tesi dell'impugnazione-annullamento.

Un giudizio di accertamento è, per sua natura, preordinato alla tutela di posizioni giuridiche – i diritti soggettivi – la cui estinzione può solo dipendere dal decorso del termine lungo di prescrizione. Invero, mentre la *ratio* della prescrizione è ravvisabile nell'estinzione di una posizione giuridica per la prolungata inerzia del suo titolare, la decadenza è legata al mancato compimento di un atto o di un contegno in un termine perentorio fissato dalla legge o dalle parti³⁷⁸. Si ritiene, pertanto, che la prescrizione riguardi unicamente l'esercizio di diritti e che la decadenza meglio si attagli, invece, ai poteri³⁷⁹ o, al più, agli atti strumentali all'esercizio di un diritto³⁸⁰.

³⁷⁶ Così, con riferimento espresso all'articolo 21 del d.p.r. 636/1972, F. Tesaurò, *La motivazione degli avvisi di accertamento ed i poteri delle commissioni in una decisione ineccepibile della commissione centrale*, in *Boll. trib.*, 1983, 1031; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1622; C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 37 e 420; S. Muscarà, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di tutela cautelare*, in *Dir. prat. trib.*, 1984. Più di recente, cfr. ancora F. Tesaurò, *Istituzioni*, cit., 372, per il quale i requisiti di legge sarebbero inutili se la loro violazione non comportasse l'annullamento dell'atto illegittimo.

³⁷⁷ Perentorietà che, peraltro, come osserva C. Glendi, *L'ingiunzione fiscale reiterata*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, II, 26 e Id., ne *L'oggetto*, cit., 34, è prevista anche in relazione alle impugnative contro l'ingiunzione e ai rimedi funzionali alla restituzione di quanto indebitamente versato (si veda, tuttavia, in merito a quest'ultima, la disciplina di cui al vigente art. 21 c. 2 d.lgs. 546/1992, su cui meglio *infra*).

³⁷⁸ Così, F. Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2004, 110. Riporta la menzionata ricostruzione anche G. Alpa, *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 1997, 1204. Cfr. anche A. Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 2004, 240-241, ove l'A. riconduce il fondamento della prescrizione a cause di natura soggettiva – la negligenza del titolare del diritto –, mentre fa dipendere la decadenza dal solo fatto obiettivo del decorso del tempo. Si veda, per la materia tributaria, quanto rileva anche P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 751.

³⁷⁹ E' questa la nota impostazione di S. Romano, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1986.

³⁸⁰ Così, F. Gazzoni, *Manuale*, cit., 110.

Dato che, poi, un diritto prescinde dall'esistenza di un atto "confezionato" dal fisco, il termine per la proposizione del ricorso dovrebbe decorrere, non dal giorno della notifica dell'atto, ma da quello della lesione del diritto³⁸¹. Nondimeno, l'articolo 21 d.lgs. 546/1992 enuncia a chiare lettere che "*il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato*" e che, in relazione al rifiuto tacito della restituzione di tributi, il termine per ricorrere è fissato nella misura di novanta giorni dalla domanda di rimborso.

Inoltre, all'individuazione, con elenco tassativo, degli atti impugnabili e alla predeterminazione di un termine decadenziale segue un corollario di estremo rilievo: la definitività degli atti una volta spirati i termini per ricorrere³⁸². La mancata impugnazione degli atti comporta l'incontestabilità degli effetti che da questi discendono e, pertanto, la loro stabilizzazione. E a tale consolidamento degli effetti si approda anche laddove mai si siano verificati, nel concreto, i presupposti d'imposta previsti dalle norme³⁸³.

Ulteriori rilievi possono discendere dagli articoli 47, 49, 68 e 70 del d.lgs. n. 546/1992. Secondo il primo dei menzionati disposti, la tutela cautelare è circoscritta alla sospensione, in primo grado, dell'esecuzione dell'atto impugnato. E' noto come il potere di sospensione cautelare costituisca il "gradino" che precede il potere di annullamento di un atto amministrativo: il primo è, per così dire, connaturale al

³⁸¹ Per simili rilievi, si vedano G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., 76 spec. nota 141 e C. Glendi, *Problemi di tutela giurisdizionale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e connesse questioni di legittimità costituzionale*, in *Riv. dir. e fin. sc. fin.*, 1975, 339.

³⁸² Così, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 80 ss. e 577; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957, 29 e III, cit., 291; C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 130; G. Falsitta, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 89; G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., spec. 304; F. Tesauero, *Istituzioni*, cit., 332.

³⁸³ E' la nota tesi di E. Allorio, *op. ult. cit.*, ove l'A. desume da quanto detto che gli effetti non possano discendere dalla legge (o meglio, dal verificarsi nel concreto del presupposto d'imposta previsto dalla norma), ma che debbano essere, piuttosto, ricondotti all'atto emesso dall'amministrazione finanziaria. Della stessa opinione è C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 35-37. In senso contrario, F. Batistoni Ferrara, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964, 42, nonché, più di recente, A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 707-708.

secondo³⁸⁴. Solo la tesi costitutiva comporterebbe l'attribuzione al giudice del potere di sospensione: del resto, un atto dichiarativo non spiega effetti da eseguire né, pertanto, da sospendere³⁸⁵.

Differentemente dal processo civile, è, poi, escluso ogni altro mezzo di tutela cautelare. Nulla dice il testo di legge sulla possibilità di utilizzare, nel rito tributario, misure diverse dalla sospensione. Anzi, l'art. 49, prevedendo l'inapplicabilità, alla nostra materia, dell'art. 337 c.p.c., sembrerebbe altresì escludere che si applichino gli istituti di cui agli artt. 283 e 373 c.p.c.³⁸⁶; l'art. 68, poi, disciplinando le modalità di pagamento del tributo in pendenza del processo, non lascerebbe spazi all'inibitoria di cui all'art. 283³⁸⁷. La stessa Corte Costituzionale, con la sentenza n. 165/2000³⁸⁸, ha sostenuto che non è ravvisabile una violazione dell'articolo 24 Cost. laddove la tutela cautelare sia stata garantita unicamente in primo grado: la previsione di misure cautelari nelle fasi successive alla pronuncia a cognizione piena sarebbe rimessa alla discrezionalità del legislatore³⁸⁹.

La lontananza del contenzioso tributario dal processo civile potrebbe essere suggellata dall'articolo 70 d.lgs. 546/1992, che, nel "riadattare" il giudizio di ottemperanza alla *subiecta materia*, dispone che le decisioni assunte in quella sede siano ricorribili per

³⁸⁴ In questo senso, C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 284, in *Giur. it.*, 1975, I, 1, 1028.

³⁸⁵ Così, F. Tesaurò, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 51.

³⁸⁶ Così, l'ordinanza C. Cost., 3 luglio 2002, n. 310, in www.giurcost.org.

³⁸⁷ In questo senso, da ultimo, P. Sandulli, *Il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione nel processo tributario*, relazione tenuta il 23 novembre 2007 presso l'Università di Teramo, nell'ambito del convegno "La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale", spec. 3. Potrebbe, tuttavia, ipotizzarsi una sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza solo *nei limiti* previsti dall'articolo 68, che modula l'esecutorietà sulla base della 'frazione' di pretesa che possa ritenersi fondata in ragione del grado di giudizio (I o II) e del tipo di sentenza (rigetto o accoglimento parziale).

³⁸⁸ Cfr. C. Cost., 25 maggio 2000, n. 165, in www.giurcost.org. Del giudice delle leggi, si vedano anche le ordinanze C. Cost., 19 giugno 2000, n. 217, in *Giur. cost.*, 2000, 1727 e C. Cost., 27 luglio 2001, n. 325, in banca dati "fisconline".

³⁸⁹ Per un orientamento contrario a quello segnato dalla menzionata pronuncia, si vedano le ordinanze Commissione Tributaria Regionale Lombardia, 19 aprile 1999, n. 20 e Commissione Tributaria Regionale Veneto, 25 gennaio 2001, n. 553, entrambe in banca dati "fisconline". Cfr. anche la più recente ordinanza Commissione Tributaria Regionale Puglia, 15 giugno 2005, n. 31, in banca dati "fisconline", che ha avallato la tesi dell'applicabilità al contenzioso tributario dell'articolo 283 c.p.c.

cassazione solo “*per inosservanza delle norme sul procedimento*”³⁹⁰. L’esclusione – emergente dalla lettera del disposto – del ricorso per violazione di norma sostanziale³⁹¹, contrastando con l’articolo 111 c. 7 Cost., difficilmente potrebbe conciliarsi con il modello del giudizio di accertamento.

5. Segue. La giurisdizione tributaria come “impugnazione-merito”.

Altrettanto rilevanti sono le “repliche” di chi sostiene la tesi dell’impugnazione-merito. Se è vero che, a disciplina vigente invariata, non si può ricorrere in mancanza di un atto impugnabile e al di fuori dello *spatium temporis* consentito, nulla osterebbe ad attrarre nella cognizione del giudice l’intero rapporto d’imposta.

Il profilo impugnatorio sarebbe meramente formale: investirebbe le sole modalità di accesso al giudizio³⁹². Gli atti individuati dall’articolo 19 non farebbero che “puntualizzare” l’interesse a ricorrere³⁹³, in nulla incidendo sulle situazioni di diritto soggettivo dedotte a giudizio e su una decisione che investirebbe il merito del rapporto tributario.

La previsione del termine breve di decadenza per la proposizione del ricorso sarebbe il frutto di un ponderato bilanciamento tra l’interesse alla certezza del rapporto d’imposta e la necessaria tutela della posizione sostanziale del contribuente³⁹⁴.

³⁹⁰ In argomento, ancora P. Sandulli, *op. cit.*, 2-3.

³⁹¹ Va, tuttavia, sin d’ora precisato che la giurisprudenza avalla l’interpretazione conforme all’articolo 111 Cost. che estende il ricorso per cassazione a qualsiasi violazione di legge (v., in questo senso, Cass. civ., 1 marzo 2004, n. 4126, in banca dati “*fisconline*”; Cass. civ., 23 aprile 2004, n. 7801, *ivi*; Cass. civ., 5 agosto 2005, n. 15084, *ivi*; Cass. civ., 3 aprile 2005, n. 4596, *ivi*).

³⁹² Così, P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell’obbligazione tributaria*, cit., 222; Id., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 79; Id., voce *Processo tributario*, cit., 770; E. Capaccioli, *La nuova disciplina*, cit., 34.

³⁹³ In questi termini, E. Capaccioli, *La nuova disciplina*, cit., 42, ove l’A. ritiene che gli atti rilevino ai fini della sola decorrenza dei termini del ricorso, senza neppure assurgere al rango di presupposti processuali. Adde A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 706.

³⁹⁴ P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., 770; Id., *Impugnazione e merito*, cit., 751-752; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 708. Per S. Muscarà, *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1176, e per P. Russo, *Il contenzioso tributario. Orientamenti giurisprudenziali sul contenzioso tributario*, in *Diritto tributario tra sistema e prassi (Consiglio superiore della magistratura)*, Roma, 1979, 194, il sistema emergente dall’allora articolo 16 del d.p.r. n. 636/1972 contrasterebbe con il combinato disposto degli

Né varrebbe ad affermare il contrario l'argomento imperniato sulla presunta incompatibilità tra il regime della decadenza e i diritti soggettivi. Ancorché la decadenza, verificandosi indipendentemente da quali siano le cause dell'inerzia del soggetto³⁹⁵, meglio si addica alla situazione dinamica del potere, non esistono norme o principi che impediscano al legislatore di riferirla ad un diritto. Anzi, stando a giurisprudenza costante³⁹⁶, per stabilire se un termine sia previsto a pena di decadenza o di prescrizione, non deve farsi riferimento al *nomen*, all' "etichetta" contenuta nella legge, ma alla *ratio* che la disposizione sottende. La lettura in chiave funzionale degli istituti della decadenza e della prescrizione priva di rilievo il tradizionale *distinguo* tra "potere" e "diritto" e valorizza il diverso criterio del bilanciamento degli interessi in gioco. Alla base della scelta del regime decadenziale non v'è, necessariamente, la qualificazione della situazione giuridica in termini di "potere": può esservi, piuttosto, l'interesse alla certezza e alla stabilità dei rapporti.

Sullo stesso terreno, potrebbe criticarsi l'argomento che fa dipendere la stabilizzazione degli effetti dalla mancata impugnativa dell'atto. La preclusione dell'accertamento tardivo del rapporto d'imposta sarebbe espressione, anch'essa, dell'interesse erariale a definire, in tempi rapidi, i termini dell'obbligazione tributaria³⁹⁷. Inoltre, la definitività

articoli 24 e 113 Cost. In particolare, per P. Russo (*op. ult. cit.*, 194), si incorre nella detta incostituzionalità laddove la tutela giurisdizionale sia inadeguata al modo d'essere delle situazioni soggettive.

³⁹⁵ Si veda, in merito, oltre ai testi citati nel precedente paragrafo, lo studio di C. Ruperto, *Prescrizione e decadenza*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale*, Torino, 1985, spec. 632-633.

³⁹⁶ Così: Cass. civ., sez. un., 21 agosto 1972, n. 2690, in *Giust. civ.* 1972, I, 1930 e in *Rass. giur. Enel*, 1973, 33, per cui, per discernere tra decadenza e prescrizione, "occorre non soltanto fare riferimento all'espressa definizione contenuta nella legge, quanto alla sua finalità: nella prescrizione, quella di ritenere, in via presuntiva, abbandonato il diritto per l'inerzia protrattasi per un certo tempo (termine di durata) del suo titolare, e nella decadenza, quella corrispondente alla necessità obiettiva di compimento di determinati atti entro un determinato tempo (termine fisso o perentorio)". Si vedano, nello stesso senso: Cass. civ., 27 febbraio 1975, n. 789, in *Mass. Giust. civ.*, 1975, 360; Cass. civ., 9 febbraio 1979, n. 896, *ivi*, 1979, 391; Cass. civ., 8 gennaio 1981, n. 187, *ivi*, 1981, 68.

³⁹⁷ In questo senso, A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 708.

del rapporto d'imposta risulterebbe circoscritta a quanto emerge dall'atto: ciò che lo segue o lo precede resterebbe contestabile dal contribuente³⁹⁸.

Altrettanto confutabile è l'argomento che esclude la tesi dell' "impugnazione-merito" in quanto la stessa renderebbe giudizialmente irrilevanti quei vizi formali che, per la normativa vigente, rilevano. Invero, la stessa "rilevanza" dei vizi non è, *in jure condito*, così incisiva come lo era ai tempi del d.p.r. 636/1972³⁹⁹. L'articolo 21 del citato decreto, che prevedeva che l'atto di accertamento viziato fosse rinnovabile ad impulso giudiziale, non è stato riprodotto nella disciplina del nuovo contenzioso tributario. Se è da escludersi, poi, che i vizi formali incidano sull'*an* dell'obbligazione tributaria, resterebbe, comunque, la rilevanza dei medesimi sotto il profilo della determinazione dell'imponibile o della riscossione delle imposte⁴⁰⁰. L'assunto della necessaria derivazione dell'obbligazione tributaria dalla legge – punto cardine della teoria dichiarativa – non consente al vizio procedimentale di intaccare il fondamento sostanziale della pretesa del fisco⁴⁰¹.

Sarebbe, poi, difficilmente contestabile quanto emerge dall'articolo 1 comma 2 del d.lgs. 546/1992. La previsione della diretta applicabilità delle norme del codice di procedura civile, a condizione che le stesse non risultino incompatibili con i disposti del decreto, determina una maggiore pendenza del rito tributario verso il modello civilistico del giudizio di accertamento.

³⁹⁸ In questo senso, P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 41 e 261, nonché A. Fantozzi, *op. ult. cit.*, 708.

³⁹⁹ Così, P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 753.

⁴⁰⁰ P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., 772. Similmente, Id., *Impugnazione e merito*, cit., 753-754, ove l'A. rileva, correttamente, che la normativa che contempla gli atti dell'amministrazione finanziaria qualifica la contrarietà degli stessi al "paradigma" legale, non in termini di annullabilità, ma di nullità. L'azione che il contribuente esperisce vanta, pertanto, la natura meramente *dichiarativa* che è propria delle azioni di nullità e le differenzia da quelle costitutive di annullamento.

⁴⁰¹ Va altresì considerata la tesi più "estrema" di chi, come C. Bafile, *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978, 255-256 e Id., *Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario*, cit., 406-407, partendo da premesse di stampo "dichiarativista", sostiene la *totale irrilevanza* dei vizi altri da quelli che attengono all'esistenza e all'ammontare del credito tributario. Invece, per G. Tinelli, *Osservazioni*, cit., 260, i vizi formali rilevarebbero solo sul piano dell'onere della prova, che graverebbe in capo all'amministrazione finanziaria (si vedano, sulla tesi di G. Tinelli, le precisazioni di S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione degli atti*, cit., 34 nota 26).

Non può passare inosservata siffatta clausola di rinvio, ben più ampia di quella contenuta nell'articolo 39 del d.p.r. 636/1972, e con altrettanta evidenza si distingue la previsione dell'applicabilità al rito tributario della disciplina inerente all'esecuzione forzata delle sentenze di condanna⁴⁰². Invero, l'articolo 70 del d.lgs. 546/1992 non sostituisce né sovrappone il giudizio di ottemperanza all'esecuzione forzata *ex artt.* 474 ss. c.p.c.: prevede, piuttosto, la ricorribilità al primo “*salvo quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo*”⁴⁰³. L'utilizzabilità di ambo i “congegni” e lo stesso concetto di “condanna” dell'amministrazione finanziaria vanno ad erodere uno dei “dogmi” della tutela costitutiva: l'impossibilità, per il giudice, di sostituirsi alla pubblica amministrazione nell'esercizio di un potere o di intimare la stessa ad esercitarlo⁴⁰⁴. Anche l'articolo 68 del decreto sembra avallare la facoltà del giudice di “rimpiazzare” l'amministrazione finanziaria: in pendenza del processo, il titolo che

⁴⁰² Sottolinea questo profilo P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 757-758.

⁴⁰³ Si veda, del resto, quanto disposto dall'articolo 69 del citato decreto. In particolare, ai fini di un coordinamento tra processo esecutivo ordinario e giudizio di ottemperanza, si è detto (A. Mercatali, in *La nuova normativa sul contenzioso tributario: riflessioni “a caldo” sulle linee guida del nuovo processo e sulla problematica emergente*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 289 e B. Bellè, *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, 289) che quest'ultimo avrebbe applicazione solo laddove si debba dare esecuzione ad obblighi di fare diversi dal pagamento di somme. Altri (U. Perrucci, *L'esecutorietà delle decisioni delle commissioni tributarie e gli atti amministrativi impugnati*, in *Corr. trib.*, 1986, 2478; S. Muscarà, *In tema di giudizio di ottemperanza per rimborso di imposte*, in *Rass. trib.*, 1985, 179; F. Maffezzoni, *Nota sull'ottemperanza alle sentenze tributarie*, in *Boll. trib.*, 1988, 325; C. Glendi, *Commentario alle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 392) ritengono, invece, che il ricorso di cui all'art. 70 possa essere proposto anche in relazione all'esecuzione dell'obbligo di restituzione di somme di denaro. Poi, alla tesi per la quale il giudizio di ottemperanza potrebbe essere attivato solo in caso di infruttuosità del giudizio esecutivo ordinario (N. Allegretti, *L'esecuzione delle sentenze nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco*, 1993) si contrappone quella favorevole alla piena fungibilità dei due rimedi (A. Buscema, *Profili teorici e pratici del giudizio di ottemperanza*, in *Il fisco*, 1994, 4216).

⁴⁰⁴ Sul tema, l'importante studio di A. Proto Pisani sulla tutela costitutiva, *Appunti sulla tutela cd. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali)*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, spec. 65-66. Com'è noto, nel diritto amministrativo, la possibilità del giudice di condannare la pubblica amministrazione al risarcimento dei danni conseguenti alla lesione di interessi legittimi ha ormai piena cittadinanza.

fonda la pretesa erariale e giustifica, pertanto, l'obbligo di pagamento "frazionato" non è più l'atto impugnato ma la sentenza della commissione provinciale⁴⁰⁵.

Non è, inoltre, da sottovalutarsi la disciplina delle azioni di rimborso. Anche se l'articolo 19 condiziona l'esperibilità dell'azione all'esistenza del rifiuto dell'amministrazione finanziaria, l'articolo 21 c. 2, dal canto suo, dispone che il ricorso avverso il "silenzio-diniego" del fisco sia ammissibile "*fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto*". Anche per la domanda di restituzione, che condiziona la proponibilità del ricorso, è previsto – se pur come termine residuale⁴⁰⁶ – quello di due anni "*dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione*"⁴⁰⁷. In presenza del riconoscimento, da parte del testo di legge, della nascita di un diritto del contribuente dal fatto del pagamento "senza causa"⁴⁰⁸, sarebbe difficile parlare di giudizio di annullamento di un atto⁴⁰⁹. Laddove neanche intervenga il rifiuto espresso, da parte dell'amministrazione finanziaria, dell'istanza di rimborso, manca addirittura un "atto" propriamente detto⁴¹⁰. Se, poi, la reiezione espressa c'è, resta il dato che il ricorrente ha interesse – nel senso processuale del termine – a che sia

⁴⁰⁵ Per simili considerazioni, P. Russo, *op. ult. cit.*, 758. Tale constatazione potrebbe essere avvalorata dal fatto che l'articolo 47 del decreto prevede che possa essere sospeso, per ragioni cautelari, solo il provvedimento emesso in primo grado.

⁴⁰⁶ Ossia quale termine applicabile in mancanza di disposizioni specifiche nelle singole leggi d'imposta.

⁴⁰⁷ Per F. Tesaurò, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 39, il diritto soggettivo al rimborso dovrebbe essere sottoposto al *solo* termine di prescrizione.

⁴⁰⁸ In una con la scelta del regime di prescrizione (v., tuttavia, in merito, le considerazioni sviluppate *supra*).

⁴⁰⁹ Oltre ai dichiarativisti, considerano il processo di rimborso alla stregua di un giudizio di accertamento anche F. Tesaurò, *Istituzioni*, cit., 312 e 345; Id., *Lineamenti*, cit., 108 ss.; Id., *Giusto processo*, cit., 39; F. Maffezzoni, *La giurisdizione*, cit., 585; G. Falsitta, *Manuale*, cit., 614. *Contra*: C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 328 e G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1989, 124. Si veda anche la tesi avanzata da F. Maffezzoni, ne *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, cit., 288, che inquadra il processo di rimborso – sia nel caso di rifiuto espresso, sia di rifiuto tacito – nello "schema" del processo di annullamento di un atto con effetti consequenziali di accertamento del rapporto (similmente, anche C. Magnani, *La dichiarazione dei redditi*, Padova, 1924, 102 e G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., 163).

⁴¹⁰ Sulla *querelle* inerente alla natura del "rifiuto tacito", che è stato definito ora come *atto* ora come *mero stato di fatto*, si vedano F. Batistoni Ferrara, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, 1109 e F. Gallo, *Il silenzio nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1983, I, 81. In particolare, ritengono che, in caso di silenzio-diniego, il giudizio abbia ad oggetto l'accertamento dell'indebito F. Gallo, *op. ult. cit.*, 93 e P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., spec. 771.

accertato il suo credito e, di conseguenza, condannata la resistente al soddisfacimento dello stesso⁴¹¹.

Non mancano, infine, gli orientamenti giurisprudenziali che, avallando un potenziamento della tutela del contribuente nell'ottica del diritto di difesa, avvicinano il processo tributario al modello del giudizio di accertamento.

Si pensi alle pronunce che, rompendo gli "argini" dell'articolo 47, prevedono l'applicabilità del rimedio della sospensione dell'atto impugnato anche in secondo grado⁴¹², o a quelle che attribuiscono ai giudici tributari il potere di sospendere l'efficacia esecutiva delle sentenze di primo e secondo grado⁴¹³. Rilevano altresì gli orientamenti favorevoli all'applicabilità, alla nostra materia, dell'articolo 700 c.p.c.⁴¹⁴

⁴¹¹ Per simili rilievi, P. Russo, *op. ult. cit.*, 771. Si veda l'opinione contraria di C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 327, che coerentemente con l'impostazione generale del suo scritto (v. spec. 313), ritiene che il provvedimento di rifiuto espresso costituisca, a favore dell'amministrazione finanziaria, un *diritto soggettivo di ritenzione* delle somme. Conseguenza di tale opinione è il "degradamento" della posizione del richiedente il rimborso da diritto soggettivo ad *interesse legittimo* (cfr. le perplessità espresse, in merito, da F. Tesauro, *Profili sistematici*, cit., 134; Id., *Le azioni di rimborso*, in *Boll. trib.*, 1982, 101; Id., *Il processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1982, I, 52, ove l'A. sostiene che la qualificazione della posizione giuridica del ricorrente in termini di interesse legittimo comporta un significativo depotenziamento di tutela ed infligge, conseguentemente, un *vulnus* agli articoli 24 e 113 Cost.).

⁴¹² Cfr. Commissione Tributaria Regionale Lombardia, ord. 19 aprile 1999, n. 20 e Commissione Tributaria Regionale Veneto, ord. 25 gennaio 2001, n. 553. Per la dottrina, si vedano i concordi rilievi (se pur limitatamente a casi specifici) di F. Pistolesi, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 372 ss.; A e M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 49; S. Menchini, S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 47, cit., 1997, 397-398.

⁴¹³ Si veda Commissione Tributaria Regionale Puglia, ord. 15 giugno 2005, n. 31. In dottrina, favorevole all'applicabilità degli articoli 283 e 373 c.p.c. è F. Tesauro, *Giusto processo*, cit., 51; dello stesso Autore, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, 1733. Non è, del resto, condivisibile l'orientamento fatto proprio da Commissione Tributaria Regionale di Firenze, sez. I, ord. 19 marzo 1998, in *Rass. trib.*, 1998, 824, per cui l'inapplicabilità dell'articolo 337 c.p.c. al rito tributario comporterebbe anche l'inapplicabilità degli articoli 283 e 373 c.p.c. Non basterebbe il fatto che l'art. 337 c.p.c. menziona questi ultimi per escluderne *in toto* l'applicazione alla nostra materia.

⁴¹⁴ V. Trib. Firenze, sez. dist. di Empoli, ord. n. 1381/2006 (richiamata da C. Marcolongo, *Considerazioni sull'applicabilità della sospensione cautelare nel giudizio di appello tributario*, in *Giust. trib.*, 2/2007), ove viene disposta ex art. 700 c.p.c. la sospensione cautelare di una pronuncia della Commissione Tributaria Regionale di Firenze. Favorevoli alla possibilità del giudice tributario di emettere i provvedimenti ex art. 700 c.p.c. sono S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., 1997, 493; G. Bellagamba, *Il contenzioso tributario dopo il decreto legge 16 maggio 1996, n. 259*, Torino, 1996, 168; M. Cantillo, *Il nuovo processo tributario. I procedimenti cautelari e preventivi*, in *Il fisco*, 1993, 8903; G. Molfese, *Il nuovo processo tributario*, Milano-Roma, 1997, 110-111.

E', poi, degna di menzione la lettura costituzionalmente "orientata" dell'articolo 70 c. 10 d.lgs. 546/1992 che la giurisprudenza sembra aver fatto propria.⁴¹⁵

Del resto, se di giudizio di accertamento si tratta, e sui diritti soggettivi si controverte, si rende necessario un "armamentario" adeguato di strumenti processuali⁴¹⁶. Il giudizio che investe i diritti lesi non può fuoriuscire dai binari del "giusto processo" di cui all'articolo 111 Cost.⁴¹⁷ né può essere contraddistinto da mezzi di tutela ineffettivi e irragionevolmente diversi da quelli garantiti nel processo civile a cognizione piena⁴¹⁸.

6. I poteri del giudice e i poteri delle parti: a) nella prospettiva dell' "impugnazione-annullamento".

Dalla natura della giurisdizione dipende l'incisività dei poteri officiosi e la pervasività dei poteri delle parti.

Ad una scelta favorevole al modello dell' "impugnazione-annullamento" consegue la restrizione delle attribuzioni del giudice; dalla tesi contraria ne discende la, più o meno spiccata, dilatazione⁴¹⁹. Così, il relazionarsi delle dette attribuzioni con quelle delle parti dipende dall'individuazione, a monte, dei principi di riferimento: nel modello dichiarativo, il processo è 'cosa' delle parti e le prove sono, di regola, disponibili;

⁴¹⁵ Come si è detto, la ricorribilità per cassazione avverso le decisioni prese in sede di ottemperanza è stata estesa, contrariamente alla lettera dell'art. 70, a *qualsiasi violazione di legge*. V. Cass. civ., 1 marzo 2004, n. 4126; Cass. civ., 23 aprile 2004, n. 7801; Cass. civ., 5 agosto 2005, n. 15084; Cass. civ., 3 aprile 2005, n. 4596, tutte in banca dati "fisconline".

⁴¹⁶ Si pensi anche alla tutela di *accertamento mero*, che sarebbe consentita solo laddove si aderisse alla tesi dell' "impugnazione-merito". Sul tema, si veda *infra*.

⁴¹⁷ Per simili rilievi, A. Garcea, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie e le regole del "giusto processo"*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 474; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 793; E. Manzon, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1095; F. Gallo, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11; F. Tesauro, *Giusto processo*, cit., 12.

⁴¹⁸ In questo senso, cfr. V. Tavormina, *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003, 152 nota 51.

⁴¹⁹ In questo senso, E. Capaccioli, *Disciplina del commercio e problemi del processo amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 12.

nell'opposto paradigma, sono difficilmente configurabili il principio della domanda⁴²⁰ e quello dispositivo in senso processuale⁴²¹.

In particolare, nel caso dell'impugnazione-annullamento, è inconcepibile che il giudice si sostituisca all'amministrazione finanziaria, emanando una decisione destinata ad "assorbire" l'atto impositivo⁴²².

Se la fonte del rapporto non si rinviene nella legge, ma nell'atto amministrativo, non è consentito al giudice di fornire una disciplina diversa da quella individuata dal fisco.

Sia che la contestazione del ricorrente riguardi il se dell'esistenza del potere della p.a., sia che investa il come del suo esercizio, l'organo giudicante non può comunque

⁴²⁰ Di cui agli artt. 2907 cod. civ., 99 cod. proc. civ. e 112 cod. proc. civ. In argomento, si vedano T. Carnacini, *Tutela giurisdizionale e tecnica del processo*, in *Studi in onore di E. Redenti*, Milano, 1951, II, 700; F. Carnelutti, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, 94; S. Satta, *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1959, 330; Id., *Domanda giudiziale (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 823. Più di recente, si confrontino gli studi di A. Proto Pisani, *Dell'esercizio dell'azione*, in *Commentario del c.p.c. diretto da E. Allorio*, Torino, 1973, I, 1049; G. Verde, *Dispositivo (principio)*, in *Enc. giur. Treccani*, XI, Roma, 1989; C. Consolo, voce *Domanda giudiziale*, in *Dig. civ.*, VII, Torino, 1998, 68. Sul nesso tra principio dispositivo in senso sostanziale ed imparzialità, v. E. T. Liebman, *Fondamento del principio dispositivo*, in *Problemi del processo civile*, Napoli, 1962, 11 ed E. Grasso, *La pronuncia d'ufficio*, Milano, 1967, 3 e 206.

⁴²¹ Contemplato dall'art. 115 cod. proc. civ. Si vedano, in merito, V. Andrioli, *Diritto processuale civile*, I, Napoli 1979, 238; S. La China, *Diritto processuale civile. Le disposizioni generali*, Milano 1991, 631; C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, I, Torino, 2005, 106 e ss. Sul diritto alla prova, in relazione all'art. 115 cod. proc. civ.: M. Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, 77 e L. P. Comoglio, *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova 1970, 148 ss., 217 ss., 301 ss. Vedasi anche E. F. Ricci, *Il principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 382 e ss. In argomento, cfr. altresì L. P. Comoglio, *Commentario alla Costituzione*, sub art. 24 Cost., a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981, 63-67 e N. Trocker, *Processo civile e Costituzione. Problemi di diritto tedesco e italiano*, Milano 1974, 513-517, 529, 551. Contrario alla riconduzione dell'art. 115 sotto l'egida del cd. diritto alla prova è B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, 291 e ss. In particolare, riconducono il principio dispositivo in senso processuale a scelte politiche o ad ideologie contingenti: G. Verde, voce *Dispositivo (principio)*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1980, 1; M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità. Contributo alla teoria della utilizzazione probatoria del sapere delle parti nel processo civile*, cit., 333. Individuano il fondamento del principio dispositivo in senso processuale in considerazioni di "opportunità tecnica" T. Carnacini, *Tutela giurisdizionale e tecnica del processo*, in *Studi in onore di E. Redenti*, II, Milano, 1951, 759 e ss. e – con riferimento al processo amministrativo – F. Benvenuti, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, 204-205. Si mostrano favorevoli ad un'equivalenza quantitativa e funzionale tra poteri di parte e poteri d'ufficio E. Grasso, *Dei poteri del giudice*, in *Comm. Utet*, I, Torino, 1300 e L. P. Comoglio, *Le prove civili*, Torino, 2004, 57. Nello stesso senso, si vedano G. Verde, voce *Dispositivo (principio)*, cit., 5; A. Dondi, voce *Prova testimoniale nel processo civile*, in *Dig. it. IV civ.*, XVI, Torino, 1997, 46; A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2006, 439.

⁴²² Così, P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., spec. 755; E. Capaccioli, *op. ult. cit.*, 12; Rosini, *Poteri di accertamento e processo tributario*, cit., 108; F. Tesauro, *Profili sistematici*, cit., 62. Sull'impossibilità del giudice di usurpare l'esercizio di una potestà pubblica, che è "comportamento infungibile", M. Nigro, *La giustizia amministrativa*, Bologna, 1983, 242-243. Ancora, sempre per M. Nigro, *La decisione silenziosa di rigetto del ricorso gerarchico nel sistema dei ricorsi amministrativi*, in *Foro it.*, 1963, IV, 49, i poteri di amministrazione sostitutiva o attiva potrebbero essere riconosciuti solo all'organo amministrativo che è investito del cd. ricorso gerarchico.

procedere ad una nuova regolamentazione del rapporto⁴²³. “Ingessata” è l’attività giudiziaria, che appare circoscritta alla sola verifica dell’esistenza del potere autoritativo o dell’osservanza, da parte del suo titolare, delle modalità di esercizio predeterminate dalla legge⁴²⁴.

I poteri giudiziali sono quelli – e solo quelli – che risultino strettamente funzionali all’accertamento, più o meno “cartolare”, dell’effettiva rispondenza dell’atto al parametro legale. Se la norma ha demandato alla p.a. il potere di contemperare gli interessi coinvolti nel caso concreto, appare arbitraria l’ “entrata in campo” del giudice ai fini di una nuova valutazione del merito del rapporto⁴²⁵.

Nella fase di decisione, è precluso a chi giudica di determinare la base imponibile o l’imposta, di quantificare le somme da iscrivere a ruolo o di irrogare le sanzioni al ricorrere dei presupposti di legge⁴²⁶. Se l’autorità giudiziaria ravvisa un profilo di illegittimità nelle modalità di esercizio del potere di imposizione, si limita ad annullare l’atto, perché il fisco provveda a rinnovare l’avviso di accertamento, ad iscrivere a ruolo la somma dovuta o a comminare la sanzione tributaria⁴²⁷. Resta che, nel caso estremo in cui venga accertata l’inesistenza del potere impositivo, l’erario deve abbandonare ogni pretesa, non potendo rinnovare l’esercizio di un potere di cui mancano i presupposti⁴²⁸.

Nella stessa ottica vanno visti i poteri istruttori del giudice, dato il nesso di ‘mezzo a fine’ che li connette alla decisione della causa. Le risultanze dell’istruzione probatoria

⁴²³ Si vedano i rilievi che, in relazione alla tutela costitutiva in genere, compie A. Proto Pisani, nei suoi *Appunti sulla tutela cd. costitutiva*, cit., 62.

⁴²⁴ A. Proto Pisani, *op. ult. cit.*, 65.

⁴²⁵ A conclusioni differenti bisognerebbe pervenire se il rapporto discendesse, non solo dall’atto di esercizio del potere, ma anche dalla legge. In tal caso, in relazione a quella parte della disciplina che ha, quale fonte esclusiva, la legge, il controllo del giudice potrebbe estendersi finanche al merito del rapporto. Così, A. Proto Pisani, *op. ult. cit.*, 66. Per simili considerazioni, anche A. Lener, voce *Potere (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 617 e G. A. Micheli, *Sentenza di annullamento di un atto giuridico e risarcimento dal danno patrimoniale derivato dalla lesione di interessi legittimi*, in *Riv. dir. proc.*, 1964, 396.

⁴²⁶ Cfr. P. Russo, *op. ult. cit.*, 755. Si vedano anche i rilievi di E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, cit., 41-42.

⁴²⁷ Sempre che il potere non si sia esaurito con il suo illegittimo esercizio.

⁴²⁸ P. Russo, *op. ult. cit.*, 755.

sono destinate a svolgere una funzione meramente integrativa di quanto già acquisito dalla p.a. nell'ambito del procedimento amministrativo⁴²⁹. Del resto, nulla impedisce al fisco di espletare un supplemento istruttorio allorché debba rinnovare il provvedimento viziato. Una decisione limitata alla valutazione di legittimità dell'atto impugnato postula un ridimensionamento sensibile dei poteri inquisitori: non possono che finire – questi ultimi – ove inizia il potere della p.a. di sanare gli atti invalidi.

Si sente l'eco della legge fondamentale abolitiva del contenzioso amministrativo. Il giudice ordinario, prima della Legge Crispi, doveva limitarsi alla disapplicazione dell'atto illegittimo, mentre il giudice amministrativo poteva sì annullare l'atto, ma gli era inibito di accertare il rapporto⁴³⁰. Il principio di separazione dei poteri, nella sua espressione più netta, riduceva il giudice – e tale lo riduce, con l'impostazione “costitutiva” – a quella “bocca” votata a “pronunciare le parole della legge”⁴³¹.

⁴²⁹ In tema, si veda, insieme agli altri testi indicati nei paragrafi che seguono, il notevole lavoro di G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, *passim*.

⁴³⁰ Si vedano, in particolare, gli articoli 4 e 5 della citata l. n. 2248/1865 All. E. In argomento, cfr. A. Romano, *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975; S. Sambataro, voce *Contenzioso amministrativo*, in *Digesto*, IV, *Discipline pubblicistiche*, Torino, 1989; F. G. Scoca, *Sguardo storico sopra i contenuti ed i limiti della tutela nei confronti dell'amministrazione*, in *Scritti per Mario Nigro*, vol. III, *Giustizia amministrativa e giustizia civile*, Milano, 1991, 555.

⁴³¹ « *Les juges ne sont que la bouche qui prononce les paroles de la loi* », da Montesquieu, *De l'esprit des lois*, (1748), Paris, 1995. In argomento, U. Petronio, *La lotta per la codificazione*, Torino, 2002, 307.

7. *Segue. b) nell'ottica dell' "impugnazione-merito".*

A ben altro ruolo assurge l'autorità giudiziaria ove si avalli la tesi dell' "impugnazione-merito".

Lungi dall'essere preposto al "puro sillogizzare"⁴³², il giudicante può dichiarare esistente o inesistente il rapporto al solo emergere, dagli atti processuali, dei fatti costitutivi, modificativi, impeditivi o estintivi: può, in sintesi, prescindere dalla disciplina di cui all'atto impugnato e sostituire a questa una valutazione autonoma del rapporto⁴³³.

Anche in questo caso, è nella storia che si individuano le radici del modello teorico. Il superamento del rigore dell'articolo 4 l. n. 2248/1865 All. E, la cui portata applicativa è stata ristretta agli atti discrezionali della pubblica amministrazione⁴³⁴, e la constatazione del carattere relativo dell'attribuzione di competenza all'uno o all'altro organo⁴³⁵ hanno dato spazio all'idea di una giurisdizione sostitutiva anche nel merito, capace di coprire l'intera attività amministrativa vincolata.

Resta, tuttavia, da intendersi sull'effettiva portata dell'intervento sostitutivo del giudicante, per saggiare altresì l'effettiva estensione delle facoltà delle parti. Davanti alla formula ambigua e polisensa dell' "impugnazione-merito"⁴³⁶, non v'è chiarezza su quali siano i reali confini dei poteri istruttori e decisorii dell'ufficio.

Sulla locuzione anzidetta, più di un'interpretazione è stata avanzata.

⁴³² Si riprende P. Calamandrei, *Processo e democrazia*, in *Opere giuridiche*, Napoli, 1965.

⁴³³ Così, sulla tutela costitutiva in genere, A. Proto Pisani, *Appunti*, cit., 68-72. Per un'analisi mirata della materia tributaria, v. P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 753-756.

⁴³⁴ E. Capaccioli, *Disciplina del commercio*, cit., 22.

⁴³⁵ E. Capaccioli, *op. ult. cit.*, 22-23 e 25, ove l'Autore precisa che, perché si abbia competenza esclusiva e di merito, non occorre che la legge usi proprio queste parole. In tema, v. i rilievi critici di C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 38.

⁴³⁶ Sottolinea l'improprietà dell'espressione "impugnazione-merito", ampiamente impiegata dalla giurisprudenza, F. Tesauro, *Istituzioni*, cit., 371. Una critica alla locuzione "giurisdizione di merito sostitutiva" la muove anche S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione*, cit., 76 nota 108.

L'attenzione della giurisprudenza e degli studiosi si è, anzitutto, concentrata sui poteri istruttori delle commissioni tributarie.

La qualificazione del giudizio in termini di “impugnazione-merito”, dando vigore alla tesi della “provocatio ad opponendum”, ridimensionando l'onere probatorio dell'erario, o comunque consentendo una lettura in chiave inquisitoria del processo tributario, ha determinato un incremento delle attribuzioni ufficiose e una sorta di fungibilità dell'attività istruttoria del giudice a quella del fisco.

Di un certo momento è la teoria della “*provocatio ad opponendum*”, con la quale, mediante l'equiparazione dell'atto impositivo ad un atto processuale, e – in particolare – alla citazione introduttiva del giudizio civile⁴³⁷, si è prevista l'applicabilità al primo della normativa che riguarda la seconda.

Oltre a risultare, pertanto, applicabile il principio *ex art. 156 c. 3 c.p.c.*⁴³⁸, che consentirebbe la sanatoria per “*raggiungimento dello scopo*”⁴³⁹ di un vizio di notifica dell'avviso⁴⁴⁰, anche la mancanza di motivazione potrebbe essere sanata⁴⁴¹ e una sua

⁴³⁷ In questo senso, si vedano, per la giurisprudenza più recente: Cass. civ., 10 febbraio 2004, n. 2506; Cass. civ., 2 febbraio 2004, n. 1853; Cass. civ., 16 gennaio 2004, n. 589; Cass. civ., 10 gennaio 2004, n. 194; Cass. civ., 19 dicembre 2003, n. 19515; Cass. civ., 6 novembre 2003, n. 16667; Cass. civ., 5 novembre 2003, n. 16585; Cass. civ., 29 settembre 2003, n. 14482; Cass. civ., 25 marzo 2003, n. 4341, tutte in banca dati “*fisconline*”. Per la dottrina, cfr. A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, 128; Id., *Il d.p.r. 3 novembre 1981 n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, 1194; C. Bafile, *La motivazione dell'accertamento come atto processuale*, cit., 84; Id., *Motivazione dell'accertamento e natura del processo*, cit., 247; R. Lupi, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, 286. Non mancano, in realtà, le pronunce giurisprudenziali in cui viene riconosciuta la duplice natura – sostanziale e processuale – dell'avviso di accertamento. Si veda, ad esempio, Cass. civ., 19 giugno 1980, n. 3898, in *Leg. e giur. trib.*, 1981, 1343.

⁴³⁸ O, con specifico riferimento alla citazione, *ex art. 164 c.p.c.*

⁴³⁹ Ovvero, nella fattispecie, con la proposizione del ricorso da parte del contribuente.

⁴⁴⁰ In argomento, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 115 ss., ove l'A. appare critico nei confronti dell'applicabilità della sanatoria (prevista, in particolare, dalla giurisprudenza degli anni '30 citata dall'A.), in ragione dell'impossibilità di equiparare il reclamo ad una comparizione e l'avviso di accertamento ad una citazione. Per G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., spec. 323, questi ed altri corollari della “*provocatio ad opponendum*” non avrebbero più ragion d'essere, dati gli articoli 42 e 60 del d.p.r. 600/1973.

⁴⁴¹ Ai fini della validità dell'atto impositivo, basterebbe una determinazione della pretesa, da parte del fisco, che consenta al contribuente di scegliere tra l'impugnativa dell'atto e l'acquiescenza (così, Cass. civ., sez. I, 5 luglio 1980, n. 4277, in *Giur. imp.*, 1981, 943; Cass. civ., sez. I, 19 giugno 1980, n. 3898, in *La comm. trib. centr.*, 1980, II, 1563; Comm. trib. centr., sez. XXII, 2 luglio 1980, n. 7268, in *Giur. imp.*, 1981, 474; Comm. trib. centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011, *ivi*, 1981, 649). E, usando anche qui – come parametro – l'articolo 156 c. 3 c.p.c., lo “scopo” potrebbe dirsi raggiunto anche laddove emergano i soli elementi essenziali della pretesa (Cass. civ., sez. I, 18 giugno 1973, n. 1786, in *Giur. imp.*, 1973, 227; Comm. trib. centr., sez. I, 5 dicembre 1969, n. 11434, *ivi*, 1970, 43), o qualora manchi

insufficienza colmata in seno al processo⁴⁴². Costituendo il giudizio lo sbocco naturale del procedimento amministrativo, le prove che non siano state raccolte in quest'ultimo potrebbero esserlo nel primo: l'istruttoria processuale, definita secondaria, costituirebbe il prolungamento di quella primaria espletata dal fisco in sede di accertamento⁴⁴³.

Di conseguenza, la cognizione e i poteri tutti del giudice tributario conoscerebbero una significativa espansione, mentre ne uscirebbero notevolmente compresse le facoltà delle parti. Sarebbe difficile fissare dei limiti ad un'istruttoria ad impulso giudiziale che potrebbe spingersi fino all'acquisizione autonoma di documenti o prove al fine di sopperire alle carenze dell'attività svolta dall'amministrazione.⁴⁴⁴

Similmente, la formula "impugnazione-merito" potrebbe condurre ad una riviviscenza della presunzione di legittimità degli atti impositivi, o di inversioni analoghe dell'onere probatorio a vantaggio esclusivo della finanza⁴⁴⁵.

La tesi della presunzione di legittimità, prodotto del carattere autoritativo ed esecutivo dei provvedimenti amministrativi⁴⁴⁶, portando a ritenere gli atti del fisco di per sé conformi al parametro legale, sgraverebbe l'erario dall'onere di provare la pretesa vantata. Sarebbe il contribuente a dover dimostrare, in sede processuale, l'illegittimità

o risulti illeggibile la sottoscrizione del titolare dell'ufficio (per la mancanza di sottoscrizione, v. Comm. trib. centr., n. 11434/1969, cit.; per il caso in cui sorga un dubbio circa la riferibilità della sottoscrizione al titolare dell'ufficio, v. Comm. trib. centr., n. 7268/1980, cit.).

⁴⁴² Ciò, oltre all'articolo 42 d.p.r. 600/1973, che prevede che l'avviso di accertamento debba essere motivato a pena di nullità. Sull'integrabilità della motivazione in corso di giudizio, si vedano Cass. civ., sez. I, 18 giugno 1973, in *Giur. imp.*, 1973, 227; Comm. trib. centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011, *ivi*, 1981, 649.

⁴⁴³ Si veda G. M. Cipolla, *La prova*, cit., 320 e 324. V. le critiche mosse a questa tesi da P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 379-381.

⁴⁴⁴ Cfr., oltre ai testi già citati, F. Tesaro, *Giusto processo*, cit., 40 e G. M. Cipolla, *op. ult. cit.*, 319.

⁴⁴⁵ Sul tema, ancora G. M. Cipolla, *op. ult. cit.*, 519.

⁴⁴⁶ V. l'ampio studio di G. Treves, *La presunzione di legittimità degli amministrativi*, Padova, 1936, spec. 156, ove l'A. afferma che detta presunzione è operativa anche quando l'ordinamento giuridico non lo dispone espressamente, "poiché l'atto amministrativo si presume legittimo per principio generale, e tale presunzione si estende pure agli atti inerenti all'esecuzione". In argomento, si veda anche G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., 386.

dell'atto impositivo⁴⁴⁷ e solo il giudice potrebbe sollevarlo, almeno in parte, dall'onere con l'ausilio di poteri di stampo inquisitorio⁴⁴⁸.

Analoghi effetti si avrebbero laddove si sposassero quelle tesi che, concependo il processo tributario alla stregua di un giudizio di rimborso, gravano il solo contribuente dell'*onus probandi*⁴⁴⁹ o quelle altre che fanno dipendere quest'ultimo dalla posizione processuale dei soggetti in lite⁴⁵⁰.

A prescindere, poi, dall'adesione alla *provocatio ad opponendum* o alle tesi che invertono l'onere della prova, il sintagma "impugnazione-merito" potrebbe dare "manforte" alle analisi che qualificano il contenzioso tributario in termini di processo dispositivo con metodo acquisitivo⁴⁵¹. Com'è noto, non manca chi, alla luce dell'articolo 7 d.lgs. 546/1992, esclude l'operatività, nella nostra materia, del principio

⁴⁴⁷ Così, M. Pugliese, *La prova nel processo tributario italiano*, Padova, 1935, 26-27 e A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 234. A conclusioni della stessa specie pervenivano quegli Autori che ritenevano esistesse, nel rito tributario, una "prova *prima facie*" a favore del fisco e che, pertanto, spettasse al contribuente di fornire la controprova (A. Hensel, *Diritto tributario*, trad. it., Milano, 1956, 148; *Contra*: G. A. Micheli, *L'onere della prova*, Padova, 1966, 289). Significativa è la diversa impostazione di E. Allorio, in *Diritto processuale tributario*, cit., 383, ove l'A. sostiene che la presunzione di legittimità possa operare esclusivamente sul piano sostanziale, e non anche su quello processuale. Affine a quella di E. Allorio è la tesi di B. Cocivera, *Note sull'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1958, 237, per il quale gli atti impositivi sono sì dotati di presunzione di legittimità, ma ciò non toglie che l'onere della prova gravi, comunque, sull'amministrazione finanziaria.

⁴⁴⁸ Così, G. A. Micheli, in *Sull'ammissibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1940, I, 271, ove l'A. aveva sostenuto che l'onere probatorio gravante sul contribuente fosse *imperfetto*, proprio perché il giudice, facendo uso dei poteri inquisitori, avrebbe potuto integrare l'attività istruttoria.

⁴⁴⁹ Si fa riferimento al principio del cd. *solve et repete*, previsto dall'articolo 6 l. n. 2248/1865, che, sul piano processuale, comportava la qualificazione del giudizio tributario in termini di giudizio di ripetizione di indebito e la conseguente incombenza dell'onere probatorio in capo al solo contribuente. In argomento, M. Pugliese, *La prova*, cit., 23.

⁴⁵⁰ Ci riferiamo alle tesi per le quali l'onere della prova graverebbe, in ogni caso, sul contribuente in quanto portatore di una pretesa nei confronti dell'erario (v. M. Pugliese, *La prova*, cit., 23). *Contra*: l'impostazione di F. Tesauro, che, ne *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 2000, 95-96, ritiene che la distribuzione dell'onere della prova dipenda dal solo diritto sostanziale. Nello stesso senso di F. Tesauro, per il diritto processuale generale: G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, 1974, spec. 136.

⁴⁵¹ O, addirittura, a quelle che sussumono il nostro giudizio entro lo schema del processo inquisitorio anche in senso sostanziale (v. E. Allorio, *Diritto*, cit., 334 e, più di recente, C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 917; Id., *L'oggetto*, cit., 491 e 501). Sulla tesi che configura il rito tributario quale processo dispositivo in senso acquisitivo, P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 163. Nello stesso senso, già F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 1682; S. La Rosa, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario, Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1603.

dispositivo in senso processuale⁴⁵². Il citato disposto introdurrebbe una deroga – compatibile con l’art. 1 c. 2 d.lgs. 546 – all’articolo 115 c.p.c.: le parti manterrebbero un’esclusiva nella deduzione dei fatti, mentre al giudice spetterebbe la facoltà di ricercare le prove. La tradizionale indisponibilità⁴⁵³ e la rilevanza costituzionale delle situazioni implicate nelle controversie fiscali consentirebbero un ampio uso, da parte

⁴⁵² In questo senso, E. Allorio, *Diritto*, cit., 334, che faceva leva – sulla base dell’art. 25 r.d. 1516/1937 – sull’identità tra poteri istruttori del giudice tributario e attribuzioni della finanza; B. Cocivera, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Padova, 1976, 206; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1682; C. Glendi, *I poteri del giudice*, cit., 917; Id., *L’istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, 1132-1137; S. La Rosa, *L’istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 870. *Contra*, in particolare: L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, 51 e F. Tesaurò, *Sui principii generali dell’istruzione processuale probatoria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1978, II, 213 (v. anche *infra* per ulteriori riferimenti bibliografici). Sul principio dispositivo in senso processuale, si vedano V. Andrioli, *Diritto processuale civile*, I, Napoli 1979, 238; S. La China, *Diritto processuale civile. Le disposizioni generali*, Milano 1991, 631; C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, I, Torino, 2005, 106 e ss. Sul diritto alla prova, in relazione all’art. 115 cod. proc. civ.: M. Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, 77 e L. P. Comoglio, *La garanzia costituzionale dell’azione ed il processo civile*, Padova 1970, 148 ss., 217 ss., 301 ss. Vedasi anche E. F. Ricci, *Il principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 382 e ss. In argomento, cfr. altresì L. P. Comoglio, *Commentario alla Costituzione*, sub art. 24 *Cost.*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981, 63-67 e N. Trocker, *Processo civile e Costituzione. Problemi di diritto tedesco e italiano*, Milano 1974, 513-517, 529, 551. Contrario alla riconduzione dell’art. 115 sotto l’egida del cd. diritto alla prova è B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, 291 e ss. In particolare, riconducono il principio dispositivo in senso processuale a scelte politiche o ad ideologie contingenti: G. Verde, voce *Dispositivo (principio)*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1980, 1; M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell’oralità. Contributo alla teoria della utilizzazione probatoria del sapere delle parti nel processo civile*, cit., 333. Individuano il fondamento del principio dispositivo in senso processuale in considerazioni di “*opportunità tecnica*” T. Carnacini, *Tutela giurisdizionale e tecnica del processo*, in *Studi in onore di E. Redenti*, II, Milano, 1951, 759 e ss. e – con riferimento al processo amministrativo – F. Benvenuti, *L’istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, 204-205. Si mostrano favorevoli ad un’equivalenza quantitativa e funzionale tra poteri di parte e poteri d’ufficio E. Grasso, *Dei poteri del giudice*, in *Comm. Utet*, I, Torino, 1300 e L. P. Comoglio, *Le prove civili*, Torino, 2004, 57. Nello stesso senso, si vedano G. Verde, voce *Dispositivo (principio)*, cit., 5; A. Dondi, voce *Prova testimoniale nel processo civile*, in *Dig. it. IV civ.*, XVI, Torino, 1997, 46; A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2006, 439.

⁴⁵³ Che, tuttavia, soffre deroghe rilevanti - si pensi all’accertamento con adesione, alla nuova transazione fiscale o alla previgente transazione sui ruoli. In argomento, si vedano M. T. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007; M. Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 146; G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, 252; M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; E. Marellò, *L’accertamento con adesione*, Torino, 2001, 71; M. Miccinesi, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in M. Miccinesi (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 22; F. Moschetti, *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordinamento italiano*, in *Fisco*, 1995, 7921.

del giudice, dei mezzi istruttori, anche al di là dei “paletti” che incontrano le parti⁴⁵⁴, e persino laddove queste abbiano provato male o non abbiano provato affatto.

Transitando alla materia decisoria, deve dirsi che, anche qui, la formula “impugnazione-merito” è stata impiegata per giustificare una sorta di “gioco delle parti” tra amministrazione e giudice, tale da consentire a quest’ultimo di emettere una pronuncia idonea a sovrapporsi *in toto* all’atto impugnato.

Certa giurisprudenza ha fatto leva sulla distinzione tra i vizi formali, che derivano dalla violazione di una norma a carattere procedimentale, e i sostanziali, che invece attengono all’*an* o al *quantum* dell’imposta⁴⁵⁵. Mentre in presenza dei primi il giudice dovrebbe limitarsi all’annullamento degli atti impugnati⁴⁵⁶, la natura sostanziale del vizio giustificerebbe la cognizione piena del rapporto d’imposta⁴⁵⁷.

Ancora oltre si sono spinte quelle pronunce che hanno asserito che, indipendentemente dalla natura del vizio riscontrato, sia dato al giudice di determinare l’imponibile o di

⁴⁵⁴ Si ritiene, in particolare, che il giudice possa, *in ogni caso*, e persino una volta decorsi i termini previsti per la deduzione delle prove di parte, acquisire una prova che da queste ultime non è stata prodotta. In questo senso, v. S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., II ed., 2004, 88, che propende per l’applicabilità al rito tributario dell’articolo 421 c. 2 c.p.c., e P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 165. Siffatte interpretazioni sono, tuttavia, messe in crisi dalla novella introdotta dall’articolo 3-*bis* c. 5 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, che ha abrogato il c. 3 dell’articolo 7 del d.lgs. 546/1992, ovvero la previsione per cui “è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia”.

⁴⁵⁵ Sulla distinzione tra vizi *formali* e *sostanziali* (soprattutto all’indomani dell’art. 21 d.p.r. 636/1972, che prevedeva la rinnovabilità dell’atto impugnato per i soli vizi di forma), F. Tesauro, *Profili sistematici*, cit., 193; O. Poli, *Il contenzioso tributario*, in *Boll. trib.*, 1983; G. Ferrà, *Commento all’art. 21*, in *Codice del processo tributario*, Milano, 1989, 331; S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione*, cit., 85. Va detto che il *distinguo* non viene, normalmente, impiegato dagli amministrativisti, che si limitano a discernere un vizio di *merito* da uno di *legittimità* senza ulteriori sottoclassificazioni (v. F. Satta, *L’esecuzione del giudicato amministrativo di annullamento*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1967, 987 e C. Mortati, *Le leggi provvedimento*, Milano, 1968, 223). Nel diritto tributario, diversamente, la natura tendenzialmente non discrezionale delle scelte dell’amministrazione finanziaria fa sì che i vizi rilevanti siano prevalentemente quelli di *legittimità*: parte della dottrina – facendo leva sul citato art. 21 d.p.r. 636/1972 e sull’art. 43 d.p.r. 600/1973 – ha, pertanto, ritenuto opportuno che, all’interno di quest’ultima *species* di vizi, si distinguesse tra natura formale e sostanziale dei medesimi (per simili considerazioni, S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione*, cit., 87).

⁴⁵⁶ Si veda, ad es., Cass. civ., 26 ottobre 1988, n. 5786, in *Boll. trib.*, 1988, 1828.

⁴⁵⁷ Cfr., ad es., Cass. civ., 23 marzo 2001, n. 4280, in bancadati “*fisconline*”. Fortemente critico nei confronti dell’orientamento “misto” della giurisprudenza è F. Tesauro, *Istituzioni*, cit., 370-372, che ritiene che in ogni caso, quale che sia la natura del vizio, il giudice tributario debba procedere all’annullamento dell’atto impugnato (si veda *infra* per i recenti sviluppi dell’impostazione dell’A.). Alcune perplessità sembra esprimerle anche N. D’Amati, *Diritto tributario italiano*, Torino, 1991, 61, che ritiene difficile distinguere, all’interno del fenomeno impositivo, tra aspetti formali e sostanziali.

quantificare le somme da mettere a riscossione⁴⁵⁸. Una volta acclarata l'illegittimità dell'atto impugnato, diverrebbe superfluo e antieconomico un ulteriore "passaggio" per l'amministrazione finanziaria⁴⁵⁹: sarebbe il "giudice-amministratore" ad emettere una pronuncia idonea a surrogare l'atto impositivo.

Alle dette ipotesi di lettura si sono contrapposte le interpretazioni restrittive della formula, fondate, prima su una concezione rigida della separazione dei poteri, poi sui principi del "giusto processo regolato dalla legge".

Lo spirito informatore della l. 20 marzo 1865, n. 2248 All. E⁴⁶⁰ aveva condotto l'Avvocatura di Stato, unitamente a certa dottrina, ad un'interpretazione dell'"impugnazione-merito" tale da limitare la *cognitio* all'accertamento e alla declaratoria dei vizi riscontrati⁴⁶¹. "Impugnazione-merito", dunque, e non "impugnazione-annullamento" in quanto la "demolizione" dell'atto illegittimo, se compiuta dal giudice, avrebbe rappresentato un'ingerenza indebita nelle competenze esclusive della p.a.

Di recente, la legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, riadattando al nostro ordinamento i capisaldi del *due process* anglosassone, e – in particolare – il principio di terzietà ed imparzialità, ha indotto gli studiosi a propendere per una lettura altrettanto "mite", se pur non così "debole", della formula in oggetto⁴⁶².

La cognizione del giudice si estenderebbe all'intero rapporto d'imposta, ma ciò al solo fine di accertare la legittimità dell'atto e, se necessario, di annullarlo per motivi di

⁴⁵⁸ V. P. Russo, voce *Processo*, cit., 770 e Id., *Impugnazione e merito*, cit., 749.

⁴⁵⁹ E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, cit., 42 e, più di recente, A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 706.

⁴⁶⁰ E, in seguito, lo stesso articolo 21 del d.p.r. 636/1972, che sembrava riservare alla p.a. il potere di rinnovazione dell'atto viziato. In argomento, S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione*, cit., 79-80.

⁴⁶¹ Menziona siffatto orientamento F. Tesaurò, in *Giusto processo*, cit., 45, ove l'A. lo critica sostenendo che non abbia più fondamento l'espunzione del potere di annullamento dal novero delle facoltà del giudicante, stante l'inapplicabilità a dei *giudici speciali* del divieto di annullamento di cui alla l. n. 2248/1865 All. E. La stessa giurisprudenza successiva al 1985, citata alla nota 1, non esita a riconoscere detto potere di annullamento.

⁴⁶² F. Tesaurò, *Giusto processo*, cit., 44-47.

forma o di contenuto⁴⁶³. Non sarebbe, poi, ammissibile che i poteri istruttori venissero esercitati per finalità investigative o con modalità del tutto indipendenti dagli elementi invocati dal fisco a sostegno della sua pretesa⁴⁶⁴.

Nell'interpretazione conforme a Costituzione, insomma, il giudice non potrebbe mai farsi "parte" sostituendosi alla finanza o al contribuente.

⁴⁶³ F. Tesauro, *op. ult. cit.*, 45. La pronuncia del giudice potrebbe, pertanto essere di annullamento totale o parziale. Quest'ultima si avrebbe nel caso in cui il giudice, dopo aver annullato parte dell'atto, proceda alla rideterminazione dell'imponibile.

⁴⁶⁴ Ancora F. Tesauro, *op. ult. cit.*, 43 e 47. In particolare, per l'A., il giudice può esercitare i suoi poteri istruttori solo in caso di impossibilità o di estrema difficoltà dell'onerato a fornire le prove necessarie. Così, anche parte della recente giurisprudenza in materia di poteri istruttori (v. *infra*).

III. I modelli del ‘processo costituzionalmente dovuto’ del ‘giudizio amministrativo sul rapporto’: due parametri per l’individuazione della natura della giurisdizione tributaria e dei suoi corollari.

Sommario: 1. Introduzione. Risultati esegetici dell’analisi storica e modelli di riferimento per l’individuazione della natura della giurisdizione tributaria e dei suoi corollari. – 2. Il modello del ‘processo costituzionalmente dovuto’ tra art. 111 Cost. e art. 6 C.e.d.u. – 3. L’applicazione del modello alla giurisdizione tributaria. – 4. Il modello del ‘giudizio amministrativo sul rapporto’. – 5. Il processo amministrativo come giudizio costitutivo. – 6. *Segue*. In particolare: la tutela dichiarativa negata. – 7. Il processo amministrativo come giudizio di accertamento di un rapporto, alla luce degli orientamenti pretori e del nuovo codice del processo amministrativo. – 8. *Segue*. La rinnovata tutela dichiarativa nella giurisprudenza del Consiglio di Stato. – 9. L’applicazione del modello al giudizio tributario. – 10. I poteri delle Commissioni tributarie e delle parti quali corollari del modello.

1. Introduzione. Risultati esegetici dell’analisi storica e modelli di riferimento per l’individuazione della natura della giurisdizione tributaria e dei suoi corollari.

Per individuare quale, tra le tesi rassegnate, sia idonea a correttamente delineare la natura della giurisdizione tributaria, e, quindi, fissare le coordinate applicabili ai poteri istruttori delle Commissioni e delle parti, è opportuno lo studio di alcuni modelli paradigmatici.

Dal’analisi storica, si è desunto, non solo che è, oggi, possibile parlare di ‘giurisdizione’ tributaria, e che la sua recente espansione induce ad un raffinamento ulteriore delle tecniche di tutela, tale da allineare la prima agli altri plessi propriamente giurisdizionali, ma anche che lo schema del giudizio costitutivo, teso all’annullamento di atti impositivi tassativamente enucleati, non ha radici troppo risalenti, avendo trovato

consacrazione formale solo nella legge del 1972, come novellata dalla riforma del 1981.

Prima di allora, la materia tributaria è stata sempre ‘contesa’ – sin dai tempi della Costituzione francese dell’VIII anno – tra organi dell’amministrazione, ora attiva ora contenziosa, ed autorità giudiziaria ordinaria. Ciò lo dimostra la legislazione degli Stati preunitari, ove – salvo alcune eccezioni⁴⁶⁵ – le imposte indirette erano devolute ai giudici ordinari, mentre quelle dirette – che implicavano valutazioni estimative sovente complesse – erano appannaggio degli organi del contenzioso amministrativo. E ancor meglio lo dimostra la successiva riconduzione dell’intera materia dei “diritti civili e politici” al giudice ordinario, avvenuta con l. n. 2248/1865 all. E. La ricomprensione – testimoniata dalle relazioni e dai lavori preparatori commentati – della materia fiscale nel novero dei “diritti civili e politici” è il segno tangibile di come la nostra giurisdizione abbia natura dichiarativa e che – solo in tempi recenti e per ragioni, prevalentemente, deflative – ha assunto la veste formale di giurisdizione costitutiva, facendo degli atti impositivi i ‘veicoli d’accesso’ al giudizio. La necessità di proporre ricorso avverso uno dei provvedimenti individuati dall’art. 19 d.lgs. n. 546/1992 – e, prima ancora dall’art. 16 della legge del 1972 – o l’esistenza di un termine decadenziale, e non di prescrizione ordinaria, non elidono le solide radici del plesso giurisdizionale in commento nella teoria dichiarativa, e perciò non ostano all’espansione degli strumenti di tutela a garanzia del cittadino.

Se quanto detto abbia reale fondamento in *jure positivo* lo si deve dimostrare assumendo, quali parametri, due fondamentali modelli, oggi centrali nel sistema di giustizia nostrano: il modello del giudizio costituzionalmente dovuto e quello del giudizio amministrativo sul rapporto. Il primo, oltre a risultare vincolante – data la gerarchia delle fonti del diritto – per il legislatore ordinario, orienta l’attività

⁴⁶⁵ Si veda, in particolare, il caso del Ducato di Modena.

dell'interprete, imponendogli, tra più soluzioni normative, la scelta per quella il più possibile conforme al dettato costituzionale. Il secondo consente, poi, la valorizzazione delle specificità di un processo che, come quello tributario, analogamente al processo amministrativo, e diversamente dal rito civile, è volto a verificare le modalità di esercizio di un potere pubblico, in riferimento al parametro legale⁴⁶⁶, nel costante e ponderato soppesamento delle situazioni soggettive protette con l'interesse pubblico.

2. Il modello del 'processo costituzionalmente dovuto' tra art. 111 Cost. e art. 6 Cedu.

Un primo modello, essenziale per la individuazione della natura della nostra giurisdizione, è rappresentato dal cosiddetto giudizio 'giusto' o 'dovuto'.

L'ambivalenza del concetto di 'giustizia', nel contesto dell'esperienza processuale, necessita di una pregiudiziale indagine su che cosa si intenda per 'giusto'⁴⁶⁷.

Una prima nozione di 'giusto processo' discende dall'articolo 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali – rubricato *“diritto ad un equo processo”* – che espressamente statuisce che *“ogni persona ha diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale”*.

⁴⁶⁶ Così, di recente, G. Rossi, *Giudice e processo amministrativo. Introduzione*, in www.giustizia-amministrativa.it (14/04/2011), per il quale: *“la pienezza della tutela e la diminuzione del carattere essenzialmente impugnatorio e di annullamento del processo amministrativo può indurre nell'errore di dare per superato il principio del processo amministrativo che è e resta, salvo che per la giurisdizione esclusiva e per alcuni profili marginali, quello di verificare che l'esercizio del potere da parte della pubblica amministrazione risponda alla norma che lo contempla. Anzi, è proprio da questa caratteristica che va ricercata la specialità del processo amministrativo e di alcuni profili che lo reggono”*.

⁴⁶⁷ Sulla polisemia del concetto di “giusto processo”, tra nozione comunitaria, nozione conforme all'art. 111 e nozione antecedente alla legge di riforma n. 2/1999, cit., G. Costantino, *Il giusto processo*, in *Fall.*, n. 3/2002, 244, oltre a Id., *Riflessioni sulla giustizia (in)civile*, Torino, 2011, *passim*.

Alla definizione europea si accosta quella nostrana, scolpita dall'articolo 111 della Carta Costituzionale, e già anticipata, nei fondamentali caratteri, dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, in relazione al diritto alla difesa di cui all'art. 24 Cost. Come è noto, detto disposto scandisce i singoli elementi senza i quali di 'giusto' giudizio non può parlarsi, segnatamente enucleando, ai primi due commi, la riserva di legge, il "contraddittorio tra le parti", "le condizioni di parità", il giudice "terzo ed imparziale", la "ragionevole durata", al sesto comma l'obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali, al settimo il diritto al ricorso cd. straordinario per cassazione, e riservando ai commi dal terzo al quinto principi sagomati sulle specificità del processo penale⁴⁶⁸.

Se la nuova formulazione dell'articolo 117 Cost., contemplando espressamente i vincoli discendenti dall'ordinamento internazionale, ha consentito di qualificare la normativa CEDU 'fonte interposta', subordinata alla Costituzione ma sovraordinata alla legge⁴⁶⁹, e l'art. 6 T.U.E. – come modificato dal Trattato di Lisbona – darebbe finanche spazio alla diretta applicabilità della Carta⁴⁷⁰, ne discende che, dalle due nozioni in oggetto, si debba ricavare un unico e unitario 'modello', prodotto del combinarsi dell'articolo 111 Cost. con l'art. 6 Cedu.

Il diritto ad un 'giusto' od 'equo' processo è, anzitutto, il diritto a che il 'procedere' del giudizio sia "regolato dalla legge".

La detta espressione – contenuta nel primo comma dell'art. 111 Cost. – non solo comporta la copertura, con riserva di legge, della materia processuale, così inibendo alla normazione secondaria di disciplinare quest'ultima⁴⁷¹, ma impone altresì una restrizione

⁴⁶⁸ Ancorchè applicabili anche ai processi altri da quello penale, con i necessari adeguamenti del caso.

⁴⁶⁹ In questo senso, C. Cost., 12 marzo 2010, n. 93; C. Cost., 4 dicembre 2009, n. 317; 26 novembre 2009, n. 311; C. Cost., 27 febbraio 2008, n. 39; C. Cost., 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349, tutte in www.giurcost.org.

⁴⁷⁰ Così, le recenti e significative pronunce Cons. St., 2 marzo 2010, n. 1220 e T.a.r. Lazio, sez. II- bis, 18 maggio 2010, n. 11984, entrambe in www.giustizia-amministrativa.it.

⁴⁷¹ In questo senso, S. Chiarloni, *Giusto processo e fallimento*, in *Il fallimento*, 2002, 257 e ss., nonché M. Pivetti, *Per un processo civile giusto e ragionevole*, in *Il nuovo articolo 111 Cost. e il "giusto processo"*

della facoltà di giudice di condurre liberamente il processo⁴⁷² e di predisporre *ad libitum* forme da seguire e termini da osservare⁴⁷³. In particolare, se i poteri attinenti al *management* della causa non necessitano di una rigida predeterminazione *ex ante*, diversamente deve dirsi per i poteri destinati ad incidere sulla decisione della lite. La discrezionalità di chi giudica può avere cittadinanza solo in relazione ai poteri di governo, mentre quelli di conduzione sostanziale della causa sono soggetti ai criteri guida puntuali del legislatore⁴⁷⁴.

Per essere “giusto”, il processo deve, poi, rispettare il principio del “contraddittorio tra le parti” in “condizioni di parità”.

Il contraddittorio è, del resto, l’espressione più alta della parità: non si può soddisfare il primo senza garantire la seconda, consentendo ai soggetti in lite un’eguale possibilità di incidere sul convincimento del giudice⁴⁷⁵.

in materia civile, a cura di M. G. Civinini e M. Verardi, in *Quaderni di “Questione giustizia”*, Milano, 2001, 66 e ss. In senso contrario, M. Bove, *Art. 111 e “giusto processo civile”*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, 729 e B. Capponi, *Presentazione. Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il “giusto processo” in materia civile*, a cura di B. Capponi e G. Verde, Napoli, 2002, 203.

⁴⁷² Si veda, in merito, la tesi di A. Proto Pisani, *Il nuovo art. 111 Cost. e il giusto processo civile*, in *Foro it.*, 2000, 241, per il quale la discrezionalità del giudice va circoscritta ai soli poteri di mero governo del processo. Nello stesso senso, P. Sandulli, *Il diritto alla tutela giurisdizionale alla luce della Dichiarazione Universale dei diritti dell’uomo del 10 dicembre 1948*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, 381.

⁴⁷³ Così, in particolare, L. Lanfranchi, voce *Giusto processo*, 1) *processo civile*, in *Enc. giur. Treccani*, 2001, 9. Analogamente, con riferimento alle valutazioni arbitrarie dei giudici sulla formulazione dei quesiti di diritto *ex art. 366-bis* del codice di rito civile, vedasi il rilevante scritto di M. De Cristofaro, *Del quesito di diritto: ovvero di come i formalismi incongrui possano soffocare la garanzia del giusto processo*, in *Resp. civ. e prev.*, n. 11/2008, 2296.

⁴⁷⁴ Cfr. ancora A. Proto Pisani, *Il nuovo art. 111 Cost. e il giusto processo civile*, cit., 241. Meritano, ad esempio, una particolare riflessione, alla luce del modello del giudizio costituzionalmente dovuto, le “informazioni” camerali. In argomento, A. Proto Pisani, *Usi e abusi della procedura camerale ex art. 737 ss. c.p.c. (appunti sulla tutela giurisdizionale dei diritti e sulla questione di interessi devoluta al giudice)*, in *Riv. dir. civ.*, 1990, I, 393; M. Pagano, *Contributo allo studio dei procedimenti in camera di consiglio*, in *Dir. giur.*, 1988, 11; B. Capponi, *Le informazioni del giudice civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1990, 933.

⁴⁷⁵ E. T. Liebman, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1957, 229, per il quale “il principio del contraddittorio deve essere rispettato non solo formalmente, ma sostanzialmente, in modo che a entrambe le parti sia garantita la possibilità di svolgere pienamente la difesa delle proprie ragioni e devono considerarsi incostituzionali le norme che non lo rispettano”. Similmente, F. Carnelutti, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, 100; V. Denti, *Questioni rilevabili d’ufficio e contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1968, 223; A. Nasi, *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961; A. Proto Pisani, *Dell’esercizio dell’azione, in Commentario al codice di procedura civile*, diretto da E. Allorio, 1973, 1087. Più di recente, cfr. R. Caponi, *Brevi note sul contraddittorio in condizioni di parità nel processo civile*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile*, a cura di M. G. Civinini e C. Verardi, *Quaderni di “Questione giustizia”*, Milano, 2001, 281. Sulle radici storiche del principio,

Al convenuto deve essere garantito tutto ciò che si garantisce all'attore, secondo un principio di necessaria simmetria. Ad ogni potere dell'una parte deve sempre corrispondere un potere, speculare e contenutisticamente omologo, dell'altra⁴⁷⁶.

Il contraddittorio è tale solo se dinamico ed effettivo, investendo ogni fase e grado della causa ed implicando i contrapposti diritti di allegazione, prova e controprova sui fatti rilevanti della controversia.

Non vi è, poi, contraddittorio effettivo se non si estende il principio anche a chi giudica, imponendo che ogni potere officioso trovi bilanciamento necessario in altrettanti, ed altrettanto incisivi, poteri di parte⁴⁷⁷. Così, ogni questione, di fatto e diritto, su cui l'ufficio intenda fondare la sentenza deve essere sottoposta al dibattito processuale, pena lo svilimento del diritto alla difesa – che il contraddittorio preserva – e della stessa parità della armi. Basterebbe la sola portata dell'articolo 111 c. 2 Cost. per comprendere che – indipendentemente dalla puntuale traduzione in *jure positivo* dell'obbligo del giudice di indicare le questioni rilevabili d'ufficio e della conseguente nullità della pronuncia che sulle stesse si fonda⁴⁷⁸ – la mancata apertura del dibattito comporta la nullità della pronuncia emanata⁴⁷⁹.

similmente concepito, si rinvia a M. Ascheri, *Introduzione storica al diritto moderno e contemporaneo*, Torino, 2007, 28, che richiama D. 50, 17, 41.

⁴⁷⁶ L. P. Comoglio, *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*, Padova, 1970; M. Cappelletti, *Diritto di azione e di difesa e funzione concretizzatrice della giurisprudenza costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1961, 1286 e in *Processo e ideologie*, Bologna, 1969, 499; I. Andolina e G. Vignera, *Il modello costituzionale del processo civile italiano. Corso di lezioni*, Torino, 1990, 155; G. Verde, *Profili del processo civile*, Napoli, 1991, 32.

⁴⁷⁷ Si vedano I. Andolina e G. Vignera, *Il modello costituzionale*, cit., 105; E. Grasso, *La collaborazione nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.* 1966, 608; Id., *Dei poteri del giudice*, cit., 1263; V. Denti, *Questioni rilevabili d'ufficio e contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.* 1968, 217 e ss.; N. Trocker, *Processo civile e Costituzione*, Milano, 1974, 722; L. P. Comoglio, *Direzione del processo e responsabilità del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 1977, 15, nonché in *Studi in onore di E. T. Liebman*, I, Milano, 1979, 477-526; Id., voce *Contraddittorio*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1997, VIII.

⁴⁷⁸ Oggi testualmente prevista dall'articolo 101 c. 2 cod. proc. civ., introdotto dalla l. n. 69/2009.

⁴⁷⁹ Con il solo limite dell'effettiva rilevanza della questione rispetto alla sentenza. In senso favorevole, F. P. Luiso, *Questione rilevata d'ufficio e contraddittorio: una sentenza "rivoluzionaria"?*, in *Giust. civ.*, 2002, I, 1612; L. P. Comoglio, *"Terza via" e processo "giusto"*, in *Riv. dir. proc.*, 2006, 755; E. Fabiani, *Commento a Cass. 15705/2005*, in *Foro it.*, 2006, 3178-3180; C. Consolo, *Questioni rilevabili d'ufficio e decisioni della "terza via": conseguenze*, in *Corr. giur.*, 2006, 507; A. Giordano, *La sentenza della "terza via" e le "vie" d'uscita. Delle sanzioni e dei rimedi avverso una terza soluzione del giudice civile*, in *Giur. it.*, 2009, 911. In senso contrario, S. Chiarloni. *Questioni rilevabili d'ufficio, diritto di difesa e*

A salvaguardia del contraddittorio e dello stesso diritto alla difesa, vi è altresì la garanzia della “pubblica udienza”⁴⁸⁰ che – salvi casi eccezionali e fondati su motivazioni ragionevoli⁴⁸¹ – è resa necessaria dall’articolo 6 della Convenzione europea.

Va, poi, sottolineata la cosiddetta garanzia di “imparzialità” e “terzietà” del giudice, di cui all’art. 111 c. 2 Cost., integrata da quella, altrettanto rilevante, di “indipendenza” ex art. 6 Cedu.

Se è pur vero che terzietà, imparzialità ed indipendenza sono un tutt’uno con la funzione di giudicare, la loro espressa menzione ha rafforzato il valore intrinseco di ciascuna, comportando l’assoluta inderogabilità del principio della domanda⁴⁸², il divieto del giudice di impiegare il proprio sapere privato nel processo⁴⁸³ – riguardo ai fatti o alle fonti materiali di prova –, il potenziamento degli istituti dell’astensione e ricasazione⁴⁸⁴.

“formalismo delle garanzie”, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, Id., *La sentenza “della terza via” in Cassazione: un altro caso di formalismo delle garanzie?*, in *Giur. it.*, 2002, 1363.

⁴⁸⁰ Cfr. C.e.d.u., 23 novembre 2006, *Case of Jussila v. Finland*, n. 73053/2001, con nota di Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell’applicazione della Cedu (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 228.

⁴⁸¹ Vedasi ancora C.e.d.u., 23 novembre 2006, *Case of Jussila v. Finland*, n. 73053/2001: “lo svolgimento di un’udienza pubblica costituisce un principio fondamentale consacrato dall’art. 6, par. 1. Questo principio ricopre un’importanza peculiare in materia penale, in cui deve esservi generalmente un tribunale di prima istanza pienamente conforme ai requisiti dell’art. 6 (v. la sentenza 25 febbraio 1997 nel caso *Findlay c. Regno Unito*, par. 79) e in cui colui che è sottoposto a giudizio deve poter legittimamente pretendere di essere sentito e di beneficiare soprattutto della possibilità di esporre oralmente i suoi mezzi di difesa, di ascoltare le deposizioni a carico, d’interrogare e controinterrogare i testimoni. Dato ciò, l’obbligo di tenere un’udienza pubblica non è assoluto (v. la sentenza 21 febbraio 1990 nel caso *Håkansson e Sturesson c. Svezia*, serie A n. 171 A, par. 66). L’art. 6 non esige necessariamente la tenuta di un’udienza in ogni procedimento. In particolare, ciò vale per i casi che non sollevano questioni di credibilità o che non suscitano controversie in merito ai fatti che avrebbero richiesto un’udienza e per i quali i tribunali possono pronunciarsi in modo equo e ragionevole sulla base delle conclusioni presentate dalle parti e di altri documenti (v., per esempio, la sentenza 12 novembre 2002 nel caso *Döry c. Svezia*, ricorso n. 28394/95, par. 37; la decisione 25 novembre 2003 nel caso *Pursiheimo c. Finlandia*, ricorso n. 57795/00, da confrontare con la sentenza 12 novembre 2002 nel caso *Lundevall c. Svezia*, ricorso n. 38629/97, par. 39; la sentenza 12 novembre 2002 nel caso *Salomonsson c. Svezia*, ricorso n. 38978/97, par. 39; v. altresì la sentenza *Gçç c. Turchia*, GC, ricorso n. 36590/97, par. 51, in cui la Corte ha ritenuto che il ricorrente avrebbe dovuto avere la possibilità di spiegare oralmente i pregiudizi che aveva subito poiché essi erano pertinenti per la determinazione dell’ammontare dell’indennità da accordare)”.

⁴⁸² Così, A. Proto Pisani, *Il nuovo art. 111 Cost. e il giusto processo civile*, cit., 246 e B. Capponi, *Presentazione*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il “giusto processo” in materia civile*, a cura di B. Capponi e G. Verde, Napoli, 2002, 17.

⁴⁸³ Così, M. Pivetti, *Per un processo civile giusto e ragionevole*, cit., 76 e S. Chiarloni, *Giusto processo e fallimento*, cit., 257.

⁴⁸⁴ In questo senso, C. Consolo, *Il giudice “terzo” e “imparziale”*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il “giusto processo” in materia civile*, a cura di B. Capponi e G. Verde, Napoli, 2002, 165.

Se, in particolare, per “terzietà” si intende la distanza del giudice rispetto ai soggetti in lite, contrasta con il principio ogni rapporto di consonanza o dissonanza dell’ufficio con le parti in causa, come la sostituzione dell’impulso di parte con quello ufficioso nella proposizione della domanda⁴⁸⁵.

Invece, l’ “imparzialità”, consistendo nella neutralità del giudice rispetto agli interessi coinvolti nel giudizio, non solo vieta di ricercare liberamente fatti e prove o di esercitare in modo arbitrario i poteri, ma impone anche di evitare – in particolare, con lo strumento dell’astensione⁴⁸⁶ – che lo stesso giudicante si occupi una seconda volta della medesima controversia, in altro grado o fase del medesimo processo.

L’indipendenza integra i principi anzidetti, comportando che il giudice sia soggetto alla legge e alla legge soltanto⁴⁸⁷. L’assenza di vincoli e dipendenze, promuovendo la realizzazione effettiva di terzietà ed imparzialità, funge a completare il quadro anzidetto.

Infine, la “ragionevole durata” di cui all’art. 111 Cost. o il “termine ragionevole” ex art. 6 Cedu impongono una scansione dei tempi processuali conforme ad efficienza.

Se, poi, l’articolo 111 c. 2, prevedendo che sia la legge ad assicurare la ragionevole durata, potrebbe accentuare la valenza oggettiva del principio, che assurgerebbe a parametro di buona amministrazione della giustizia, l’articolo 6 della Cedu – parlando di diritto della persona ad un termine ragionevole – fa del criterio una vera e propria garanzia soggettiva⁴⁸⁸.

⁴⁸⁵ Si veda F. G. Scoca, *Giustizia amministrativa*, Torino, 2009, 156.

⁴⁸⁶ Si veda, in particolare, l’art. 51 n. 4 cod. proc. civ. In merito, cfr. A. Proto Pisani, *Il nuovo art. 111 Cost. e il giusto processo civile*, cit., 248 e, in relazione al processo amministrativo, F. G. Scoca, *Giustizia amministrativa*, cit., 157.

⁴⁸⁷ Cfr., in merito, il lavoro di A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell’ “interesse fiscale”?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 8, oltre a F. G. Scoca, *Giustizia amministrativa*, cit., 158, che vede nell’indipendenza e nella terzietà i presidi dell’imparzialità.

⁴⁸⁸ In merito, si veda N. Trocker, *Il nuovo art. 111 della Costituzione e il “giusto processo” in materia civile: profili generali*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il “giusto processo” in materia civile*, a cura di B. Capponi e G. Verde, Napoli, 2002, 49. Cfr. anche G. Tarzia, *L’art. 111 Cost. e le garanzie europee del processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, 17. Per la giurisprudenza della Corte Europea, si veda, in particolare, la nota C.e.d.u., 29 marzo 2006, n. 36813, *Scordino c. Italia*: “(...)La Corte ricorda

La normativa europea non solo ha indotto a legiferare nella piena osservanza del principio, inibendo il conio di norme che allungassero ingiustificatamente i tempi processuali, ma ha altresì promosso la concessione al privato della cd. ‘equa riparazione’ per danni da irragionevole durata. Con la l. n. 89/2001⁴⁸⁹, si è, infatti, sancito il principio per cui, al ricorrere di una violazione della Convenzione europea dei diritti dell’uomo sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole, e di un danno patrimoniale o non patrimoniale conseguente alla violazione, è dato al soggetto leso chiedere un risarcimento⁴⁹⁰ proporzionale al pregiudizio patito. L’ingresso, nel sistema nazionale, del diritto all’equa riparazione avvicina il nostro sistema a quello europeo, avallando la sussunzione della ragionevole durata nel novero delle garanzie soggettive.

Se tutto ciò è vero, appare, comunque, necessario intendersi sul concetto di ‘ragionevolezza’⁴⁹¹. L’assolutizzazione del principio potrebbe, infatti, condurre ad una

che l’art. 6, par. 1, della Convenzione obbliga gli Stati contraenti ad organizzare i loro tribunali in modo tale da consentire loro di conformarsi ai requisiti di tale disposizione. Tiene a ribadire l’importanza che conferisce al fatto che la giustizia non venga amministrata con ritardi tali che ne compromettano l’efficacia e la credibilità”.

⁴⁸⁹ L. 24 marzo 2001, n. 89 cd. Legge Pinto, che prevede il diritto del singolo di proporre domanda di riparazione per danni da irragionevole durata, avanti alla Corte di Appello competente a giudicare nei procedimenti contro i magistrati, durante la pendenza del procedimento nel cui ambito la violazione si assume verificata, ovvero, a pena di decadenza, entro sei mesi dal momento in cui la decisione è divenuta definitiva. La domanda si propone, a seconda dell’oggetto della lite, contro il Ministero della Giustizia – per i procedimenti ordinari –, contro il Ministero della Difesa – per quelli militari – e contro il Ministro dell’economia e delle finanze in tutti gli altri casi. Il rito si svolge nelle forme del procedimento camerale di cui agli artt. 737 e ss. cod. proc. civ.; il contraddittorio appare notevolmente ridimensionato: le parti hanno solo facoltà di richiedere al giudice l’acquisizione di atti e documenti del procedimento in cui si assume essersi verificata la violazione e di farsi sentire insieme ai rispettivi difensori in camera di consiglio, previa produzione di documenti e memorie fino a cinque giorni prima dell’udienza. In argomento, vedasi R. Martino, *Sul diritto all’equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, 1076 e E. Benigni, *Il diritto all’equa riparazione nel “giusto” processo italiano*, *ivi*, 2002, 647.

⁴⁹⁰ Il rinvio, compiuto dall’art. 2 l. n. 89/2001, cit., all’articolo 2056 cod. civ. induce, infatti, a qualificare la riparazione in termini di vero e proprio risarcimento. Non sembra, poi, possibile assimilare la “riparazione” all’indennizzo *ex art.* 2045 cod. civ. o 2047 cod. civ., né a quello contemplato dall’art. 843 cod. civ. Tuttavia, in senso favorevole alla natura di ‘indennizzo’, vi è il riferimento, compiuto dall’art. 3 l. n. 89/2001, cit., all’erogazione dell’importo nei limiti delle “risorse disponibili” e l’assenza testuale di riferimenti agli elementi costitutivi dell’illecito aquiliano. In tema, vedasi ancora R. Martino, *Sul diritto all’equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo*, cit., 1076.

⁴⁹¹ In tema, si rinvia, anche per i riferimenti bibliografici *ivi* richiamati, ad E. M. Catalano, *Il concetto di ragionevolezza tra lessico e cultura del processo penale*, in *Dir. pen. e proc.*, n. 1/2011, 85.

svalutazione delle altre garanzie, egualmente contemplate dalla normativa interna ed europea, ed aventi valore, almeno pari, a quello del canone in commento.

Come la giurisprudenza costituzionale ha, più volte, avuto modo di sottolineare, non si pongono in contrasto con la ‘ragionevole durata’ le dilazioni dei tempi processuali che siano giustificate dalla tutela del diritto di difesa⁴⁹². Poiché non è la durata *breve*, ma quella *ragionevole*, a trovare usbergo nella Carta fondamentale, è necessario contestualizzare la garanzia nell’ambito del giusto processo: non può dirsi ragionevole una brevità dei tempi che ridondi a danno delle inderogabili garanzie processuali. “*La celerità del processo è un valore da perseguire a tutti i livelli con deciso impegno, a condizione, però, che non se ne faccia pagare il prezzo al diritto di difesa*”⁴⁹³.

⁴⁹² V. C. Cost. (ord.), 11 dicembre 2001, n. 399; C. Cost. (ord.), 19 novembre 2002, n. 458; C. Cost. (ord.), 14 marzo 2003, n. 73; C. Cost. (ord.), 24 giugno 2003, n. 225, tutte in *www.giurcost.org*. Cfr. anche C. Cost. (ord.), 22 giugno 2001, n. 204, *ivi*, e C. Cost. (ord.), 25 luglio 2001, n. 309, *ivi*. In senso adesivo, per la dottrina: L. Lanfranchi, voce *Giusto processo*, cit., 12-13; Id., *La roccia non incrinata. Garanzia costituzionale del processo civile e tutela dei diritti*, Torino, 1999, 126; G. Olivieri, *La ragionevole durata del processo di cognizione (qualche considerazione sull’art. 111 c. 2 Cost.)*, in *Foro it.*, 2000, V, 253; G. Verde, *Art. 111 Cost. e tempi del processo civile*, in *Il nuovo articolo 111 Cost. e il “giusto processo” in materia civile*, a cura di M. G. Civinini e M. Verardi, in *Quaderni di “Questione giustizia”*, Milano, 2001. Con riferimento specifico alla l. n. 80 del 2005, si veda l’interessante scritto di M. De Cristofaro, *Il nuovo processo civile “competitivo” secondo la l. n. 80 del 2005*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, n. 1/2006, par. 9.

⁴⁹³ Così, G. Conso, “*Tempo e Giustizia*”: *Un binomio in crisi*, in *Costituzione e processo penale*, Milano, 1969, 43. Tutti i principi e i criteri direttivi menzionati vanno, infine, visti nell’ottica della *giustizia della decisione*, anch’essa consacrata – se pur implicitamente – dall’articolo 111 Cost. Significativamente, per M. Taruffo, *Idee per una teoria della decisione giusta*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1997, 315, “*la giustizia della decisione assume la forma di un algoritmo che comprende e collega tre ordini di valori: a) correttezza della scelta e dell’interpretazione della regola giuridica applicabile al caso; b) accertamento attendibile dei fatti rilevanti del caso; c) impiego di un procedimento valido e giusto per giungere alla decisione*”. Cfr. anche M. Taruffo, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Roma-Bari, 2009; Id. *Poteri probatori delle parti e del giudice in Europa*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2006, 476; Id., *Il controllo di razionalità della decisione fra logica, retorica e dialettica*, in *L’attività del giudice*, a cura di M. Bessone, Torino 1997, 139; S. Chiarloni, *Giusto processo, garanzie processuali, giustizia della decisione*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2008, 144; R. Braccialini, *Spunti tardivi sul giusto processo*, in *Questione giustizia*, 2005, 1208; G. Verde, *Prova: I) Prova in generale: b) Teoria generale e diritto processuale civile*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano 1988, 591. Vedasi anche lo scritto di M. De Cristofaro, *Del quesito di diritto: ovvero di come i formalismi incongrui possano soffocare la garanzia del giusto processo*, cit., spec. par. 7: “ (...) la formulazione del quesito di diritto è un onere che pretende dal ricorrente un ragionevole sforzo di diligenza nel suo specifico interesse, affinché questi si trovi a poter redigere meglio il ricorso nella piena consapevolezza della ratio della pronuncia rescindente richiesta al giudice di legittimità; e non può essa invece esser concepita come un servizio imposto al ricorrente per alleggerire il carico di lavoro della Cassazione indifferente al profilo della “giusta” decisione della controversia”. Sul tema, si rinvia altresì a G. Capograssi, *Giudizio, processo, scienza, verità*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, 10 e ad E. Opocher, *Giustizia (filosofia del diritto)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970, 557 e Id., *Lezioni di filosofia del diritto*, Padova, 1993, 310 (ove l’A. distingue tra giustizia “legale”, giustizia “ideologica” e giustizia “come riconoscimento della verità”).

3. L'applicazione del modello alla giurisdizione tributaria.

Se, a prima lettura dei richiamati disposti, potrebbe apparire immediata l'applicazione del 'modello del giudizio 'dovuto' alla giurisdizione tributaria, va precisato che non mancano gli orientamenti favorevoli all'incompatibilità delle garanzie menzionate con i caratteri del nostro processo.

Il più consistente argomento contrario all'applicazione dell'articolo 6 della Cedu alla materia discende dalle stesse decisioni della Commissione e della Corte di Strasburgo⁴⁹⁴, che si sono, a più riprese, espresse in senso contrario alla sussunzione della giurisdizione tributaria nell'ambito applicativo della Convenzione.

Il riferimento espresso dell'articolo 6 ai soli “*diritti e doveri di carattere civile*” e alle “*accuse penali*” e la mancata menzione delle controversie fiscali – anche in sede di lavori preparatori – hanno condotto ad un giudizio di radicale inapplicabilità delle garanzie del processo “equo” ad un plesso giurisdizionale che, come quello tributario, ha uno spiccato colore pubblicistico.

In particolare, con la decisione *X c. Belgio* del I ottobre 1965, la Commissione europea ha statuito che “*i diritti e gli obblighi su cui i giudici tributari si sono potuti pronunciare derivavano da uno dei settori del diritto pubblico, il diritto tributario, e non dal diritto privato*”.

Così, la Corte Europea, nella pronuncia *Schouten e Meldrum c. Olanda* del 9 dicembre 1994, ha affermato che l'obbligazione di imposta “*appartiene esclusivamente*

⁴⁹⁴ Si veda la nota Corte Europea dei diritti dell'uomo, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, su cui le riflessioni di M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazioni e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 570, nonché, in argomento, L. Del Federico, *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e art. 111 Cost. Nota alla sentenza della 17 giugno 2004*, n. 11350, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, 154. In argomento, è altresì rilevante la precedente Corte Europea dei diritti dell'uomo, 26 marzo 1992, *Edition Periscópe c. Francia*, part. par. 40, ove viene implicitamente negata l'operatività dell'art. 6 C.e.d.u. alla materia tributaria (“... *the right in question was therefore a “civil right”, notwithstanding the origin of the dispute and the fact that administrative courts had jurisdiction*”). Si veda, tuttavia, il contrario orientamento della Corte in tema di *repayment of taxes*, ossia delle controversie di rimborso, in Corte Europea dei diritti dell'uomo, 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society e Yorkshire Building Society c. Regno Unito*.

all'ambito del diritto pubblico e non rientra nella nozione di diritti e doveri di carattere civile".

Da queste premesse, si è consolidato un radicato e radicale orientamento contrario all'applicazione delle garanzie processuali *ex art. 6 Cedu*, prima fra tutte la cosiddetta 'ragionevole durata'. Emblematica è, in questo senso, la nota sentenza *Ferrazzini c. Italia*, del 12 luglio 2001⁴⁹⁵, che è giunta ad affermare che *"le evoluzioni verificatesi nelle società democratiche non riguardano la natura essenziale dell'obbligazione per gli individui di pagare le tasse"*, così espungendo la nostra materia dai *"rights and obligations"* di cui alla Convenzione europea.

Va, tuttavia, verificato, anzitutto, se esista giurisprudenza contraria, per, poi, vagliare l'effettiva compatibilità degli orientamenti richiamati con lo spirito, e la stessa lettera, della Convenzione.

Vengono in primo rilievo⁴⁹⁶ quelle decisioni che, in materia di sanzioni amministrative tributarie, ritengono comunque applicabile l'articolo 6 Cedu. Pur riferendosi il disposto alle "accuse penali", poiché le sanzioni tributarie tendono ad uno scopo analogo – quello di esercitare una pressione sul contribuente perché adempia ai suoi doveri e di punire la violazione degli stessi – vi sarebbe spazio per una più ariosa lettura del dettato normativo.

⁴⁹⁵ C.e.d.u., sent. 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, per la quale: *"quanto alla materia fiscale, le evoluzioni che sono potute intervenire nelle società democratiche non riguardano, tuttavia, la sostanza dell'obbligo per gli individui o per le imprese di pagare le imposte. In relazione all'epoca di adozione della Convenzione, non vi è notizia di un intervento dello Stato nell'ambito «civile» della vita degli individui. La Corte ritiene che la materia fiscale ricade nel nocciolo duro delle prerogative del potere di imperio, poiché predomina la natura pubblica del rapporto tra contribuente e collettività. Dovendo la Convenzione e i suoi Protocolli essere interpretati come un unicum, la Corte osserva, inoltre, che l'art. 1 del Protocollo n. 1, relativo alla tutela della proprietà, riserva agli Stati membri il diritto di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per assicurare il pagamento delle imposte (v., mutatis mutandis, la sentenza 23 febbraio 1995 nel caso Gasus Dosier-und Födertechnik GmbH c. Paesi Bassi, serie A n. 306 B, par. 60). Pur senza attribuirvi importanza decisiva, la Corte tiene conto di tale elemento. Ritiene che il contenzioso tributario esuli dall'ambito dei diritti e obblighi di natura civile, nonostante gli effetti patrimoniali che inevitabilmente si dispiegano sulla situazione dei contribuenti"*.

⁴⁹⁶ Cfr. *Lanosevic*, sent. 23 luglio 2002, ricorso n. 34619/1997.

Similmente, l'articolo 6 è stato ritenuto applicabile anche a diverse ipotesi di giudizi aventi ad oggetto il rimborso delle imposte indebitamente percepite dal fisco⁴⁹⁷.

Va, più in generale, revocata in dubbio la presunta inoperatività della Convenzione nella materia dei processi tributari, per plurime e concorrenti ragioni.

Quanto alla categoria dei diritti e doveri di carattere civile, l'analisi storica insegna che la materia fiscale era pienamente ricompresa negli stessi. Un disposto come quello *ex* art. 6 l. n. 2248/1865 sul cd. "*solve et repete*" dimostra l'applicabilità della normativa anche al contenzioso tributario, come lo dimostrano i lavori preparatori e le relazioni rese in seno al Parlamento nostrano, nella fase genetica della legge abolitiva del contenzioso amministrativo.

Rileva, poi, l'ampio tenore della rubrica dell'articolo 6 della Cedu, che, parlando, latamente, di 'diritto al processo', non distingue tra materia e materia, evidentemente intendendo predisporre una grammatica di tutela applicabile in seno ad ogni giurisdizione, a tutela dei soggetti lesi.

Vi è, infine, il dato per cui il 'modello' di cui si è detto è la risultante della sinergia dell'articolo 6 della Cedu e dell'articolo 111 Cost. E', infatti, vero che la Convenzione, fornendo solo uno *standard* minimo, e non massimo, di tutela⁴⁹⁸ e garantendo, nel Preambolo, il rispetto delle tradizioni nazionali e degli ordinamenti dei singoli Stati contraenti, non esclude l'operatività delle singole normative nazionali, ove non depotenzino, ma accrescano, il tenore delle garanzie.

L'ampia portata dell'articolo 111 Cost. – e, per quanto concerne la ragionevole durata, della legge n. 89/2001⁴⁹⁹ – consente la piena applicazione del modello del giudizio dovuto alla giurisdizione tributaria⁵⁰⁰. E ciò *a fortiori* ove si pensi che il cosiddetto

⁴⁹⁷ C.e.d.u., 3 settembre 2002, *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA c. Francia*.

⁴⁹⁸ In questo senso, A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, 162-163.

⁴⁹⁹ Che dà attuazione all'articolo 111 Cost. Così, ancora A. Poddighe, *op. ult. cit.*, 163.

⁵⁰⁰ In questo senso, cfr., per un'ampia trattazione del tema, A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, cit., *passim*. Si vedano altresì E. Florestano, *Spigolature, non necessariamente organiche, sul*

“interesse fiscale”⁵⁰¹ – ammesso che lo si possa dire *stricto sensu* immanente al sistema del diritto amministrativo e tributario ‘paritario’ – non trova menzione nella Carta fondamentale⁵⁰².

tema del giusto processo tributario, in *Boll. trib.*, n. 4/2011, 250; F. Gallo, *Quale modello processuale per il processo tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 11; Id., *Verso un giusto processo tributario*, *ivi*, 2004, 11; F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, *ivi*, 2004, 11; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 793; A. Garcea, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie e i principi del giusto processo*, *ivi*, I, 474; E. Manzon, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza dell'art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 1095.

⁵⁰¹ In merito, vedasi A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, *cit.*, 799: “esso, definito ancor più icasticamente ragion fiscale, corrisponderebbe all'esigenza di semplicità, rapidità e certezza dell'accertamento e della riscossione dei tributi, necessità di lotta all'evasione fiscale e costituirebbe un interesse, costituzionalmente tutelato e rilevante, tale da contrapporsi, in qualche modo, al principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), sul piano sostanziale, e al diritto di uguaglianza e difesa (artt. 3 e 24 Cost.), sul piano formale-strumentale”.

⁵⁰² In questo senso, correttamente, A. Marcheselli, *op. ult. cit.*, 798.

4. Il modello del ‘giudizio amministrativo sul rapporto’.

Al modello del giudizio costituzionalmente dovuto può utilmente accostarsi quello del giudizio amministrativo sul rapporto.

Del resto, si è visto come, storicamente, la giurisdizione o proto-giurisdizione tributaria abbia conosciuto un’evoluzione parallela a quella della giurisdizione amministrativa; anche in quest’ultima, vi è una disparità, naturale ed ontologica, delle parti in causa; anche in quest’ultima vi è un interesse pubblico da salvaguardare, e una libertà del privato da portare a sintesi con le esigenze dello Stato; anche in quest’ultima vi è una legge da prendere a parametro per il controllo sulle modalità di esercizio del potere pubblico.

Così, il *trend* evolutivo che ha connotato la giurisdizione amministrativa, convertendo il tradizionale modello del processo sull’atto in quello del giudizio sul rapporto, intercorrente tra amministrazione pubblica e cittadino, può fornire punti cardinali per un inquadramento sistematico della giurisdizione tributaria e l’individuazione dei suoi corollari, quanto a poteri istruttori dei contendenti e delle Commissioni.

Indizi delle profonde dinamiche in atto si desumono dalle recenti pronunce del Consiglio di Stato, n. 717/2009 e n. 2139/2010, che, ribadendo che, non diversamente dal giudizio civile, in quello amministrativo “*il potere giudiziale di accertamento è connaturato al concetto stesso di giurisdizione*” e “*la tutela erogata deve assicurare in modo specifico l’attuazione della pretesa sostanziale*”⁵⁰³, hanno dato avallo

⁵⁰³ Così, in particolare, Cons. St., VI sez., 9 febbraio 2009, n. 717, ai par. 7.9.3 e 7.9.4, avallata dalla più recente Cons. St., VI sez., 15 aprile 2010, n. 2139. Nello stesso senso, v. anche la recente sentenza Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30254, in *Corr. giur.*, 5/2009, 653, con note di A. di Majo ed E. Picozza, che, nell’opporvi al carattere pregiudiziale dell’annullamento dell’atto amministrativo rispetto alla tutela risarcitoria, ha affermato che “*la tutela giurisdizionale si dimensiona su quella sostanziale e non viceversa*”.

all'esperibilità in via autonoma, anche in sede di giurisdizione di legittimità, delle azioni di mero accertamento⁵⁰⁴.

In continuità ideale con C. Cost., 6 luglio 2004, n. 204⁵⁰⁵, la giurisprudenza citata ha dato manforte al principio di atipicità della tutela, colmando il vuoto che si avrebbe ove, pur in mancanza di un atto contro cui ricorrere, la parte avesse, comunque, interesse ad agire.

La recente entrata in vigore di un vero e proprio codice del processo amministrativo, con il d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, ha consentito che il principio sotteso ai menzionati *dicta* – la cosiddetta ‘pienezza’ ed ‘effettività’ della tutela⁵⁰⁶ – venisse, anche formalmente e testualmente, eretto a criterio cardine del sistema processuale.

Trova, dunque, conferma la necessità che alle situazioni soggettive devolute alla giurisdizione amministrativa, indipendentemente dalla natura che vantano, venga garantita una tutela generale, piena e tempestiva⁵⁰⁷.

⁵⁰⁴ Per l'orientamento precedente, cfr. Cons. St., V sez., 6 ottobre 1999, n. 1343 e Id., VI sez., 20 ottobre 1998, n. 1399, entrambe in www.giustizia-amministrativa.it, che negano l'ammissibilità del mero accertamento in presenza di atti autoritativi. In argomento, v. M. Clarich, *Tipicità delle azioni e azione di adempimento nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2005, 566. Più in generale, sulla connaturalità della funzione di accertamento alla giurisdizione, si veda – com'è noto – G. Chiovenda, *L'azione nel sistema dei diritti*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma, 1930, 76 e A. Attardi, *L'interesse ad agire*, Padova, 1955, 158. Sulla necessità che il processo garantisca una tutela effettiva delle situazioni sostanziali, ancora G. Chiovenda, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1935, 21.

⁵⁰⁵ Così, infatti, C. Cost., 6 luglio 2004, n. 204, 2.3.3, in *Dir. proc. amm.*, 2004, 799, con note di V. Cerulli Irelli e R. Villata ed in *Foro it.*, 2004, I, 2594, con note di S. Benini, A. Travi, F. Fracchia. In argomento, cfr., *ex multis*, P. Sandulli, *I nuovi percorsi di tutela. Riflessioni in materia di processo civile*, Roma, 2006, 295.

⁵⁰⁶ Cfr., in particolare, l'art. 1 d.lgs. n. 104/2010, cit., che così recita: “*la giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo*”.

⁵⁰⁷ Così, espressamente, F. G. Scoca, in F. G. Scoca (a cura di), *Giustizia amministrativa*, Torino, 2011, 174: “*la “giustizia” della tutela comporta che essa sia generale, piena e tempestiva. Il processo, per poter essere considerato giusto, deve rispondere a queste fondamentali esigenze*”. Sulla parificazione sostanziale di diritti soggettivi ed interessi legittimi, nella logica di un rapporto paritario tra cittadino ed amministrazione pubblica, cfr. il classico studio di F. Benvenuti, *Per un diritto amministrativo paritario*, in *Studi in memoria di G. Guicciardi*, Padova, 1975 e, per una riflessione all'indomani del d.lgs. n. 80/1998, Id., *Nuovi indirizzi del processo amministrativo*, in *Il diritto dell'economia*, 1998, 528. Si veda anche A. Orsi Battaglini, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. dir. trim. proc. civ.*, 1988, 3. Le conclusioni rassegnate traggono ulteriore valore dagli articoli 1 e 2 del nuovo codice del processo amministrativo (d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104).

In via pretoria prima, e con il codice del processo amministrativo ora, è scaturita una diversa configurazione del rito amministrativo, ampliato nell'oggetto e raffinato nel ventaglio degli strumenti di tutela – non da ultimi, i mezzi istruttori.

Quali siano i connotati, e come si sia evoluta la giurisdizione amministrativa – che sempre più appare imperniata sul “rapporto”, e sempre meno sul solo “atto”⁵⁰⁸ –, costituiscono lo ‘scopo-mezzo’ della nostra analisi, verso lo ‘scopo-fine’ della ricostruzione della giurisdizione tributaria in senso conforme al principio di effettività della tutela giudiziale.

⁵⁰⁸ Ciò in sintonia con l'ordinanza C. Cost., 17 maggio 2001, n. 140, in *www.giurcost.org*, alla quale la citata C. Cost. n. 204/2004 attribuisce il merito di aver rilevato l'emersione di un principio di “*indifferenza o intercambiabilità della tutela*” fornita dalle giurisdizioni ordinaria ed amministrativa.

5. Il processo amministrativo come giudizio costitutivo.

Corrisponde a nota tradizione la qualificazione del processo amministrativo in termini di giudizio *costitutivo*, teso all'annullamento dei provvedimenti illegittimi⁵⁰⁹.

Dall'istituzione, con la legge 31 marzo 1889 n. 5992, della IV sezione del Consiglio di Stato, si individuò nell'impugnazione degli atti viziati, e nella conseguente pronuncia caducatoria, lo strumento cardine di tutela contro l'esercizio illegittimo dei pubblici poteri.

La chiara enunciazione dell'articolo 3 della legge citata⁵¹⁰ creava un nesso tra tutela impugnatoria ed interessi legittimi, colmando le lacune della legge abolitrice del contenzioso⁵¹¹. Dinanzi ad un atto amministrativo concepito come l'espressione fulgida della supremazia autoritativa dello Stato⁵¹², non potevano configurarsi posizioni diverse dagli interessi legittimi né rimedi concorrenti o alternativi all'annullamento in via giudiziaria⁵¹³.

Quanto la disciplina precedente al d.lgs. n. 104/2010 recasse il segno del passato lo si poteva dire in virtù degli articoli 26 e 45 r.d. 26 giugno 1924, n. 1054 e dell'articolo 26

⁵⁰⁹ Si vedano E. Guicciardi, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1942, 218; E. Casetta, *Osservazioni sull'ammissibilità di decisioni di mero accertamento da parte del giudice amministrativo*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1953, 149; E. Allorio, *Per una teoria generale dell'oggetto dell'accertamento giudiziale*, in *Jus*, 1955; G. Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, vol. II, *La giustizia amministrativa*, Milano, 1958, 320; F. Cammeo, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1960; A. Lugo, *Le azioni di mero accertamento nell'ambito del giudizio amministrativo*, in *Giust. civ.*, 1964, II, 80; G. Greco, *L'accertamento autonomo del rapporto*, Milano, 1980, 86. Si rinvia *infra* ai paragrafi successivi, bibliografia compresa, per l'evoluzione in senso fondamentalmente dichiarativo del nostro processo.

⁵¹⁰ Che devolveva alla IV sezione il potere di decidere sui ricorsi per incompetenza, eccesso di potere o violazione di legge contro "atti o provvedimenti" relativi ad "un interesse di individui o di enti morali giuridici".

⁵¹¹ Si fa riferimento alla nota legge 20 marzo 1865, n. 2248 All. E, che attribuiva al giudice ordinario il solo potere di disapplicazione degli atti amministrativi. Sulle insufficienze della legge abolitrice, si rinvia al discorso di Silvio Spaventa, in P. Clementini, *Della competenza e dei procedimenti in ordine alle leggi amministrative*, Torino, 1900, 2, nonché a F. Benvenuti, *Per un diritto amministrativo paritario*, cit., *passim*.

⁵¹² Ci si richiama al pensiero di O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, Berlin, 1923, 93, ampiamente ripreso dalla dottrina nostrana (cfr. l'opera di O. Ranalletti e G. Zanobini). Si veda, sul tema, M. Nigro, *Silvio Spaventa e la giustizia amministrativa come problema politico*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1970, 735, ove si rinviene la definizione dell'atto quale "formale enunciazione autoritativa della volontà dello Stato nel caso concreto".

⁵¹³ In argomento, A. M. Sandulli, *Il giudizio davanti al Consiglio di Stato e ai giudici sottordinati*, Napoli, s.d. (ma 1962), 143. Si vedano anche M. Nigro, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 2000, 229, nonché V. Caianiello, *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 2003, 87 e Id., *Le azioni proponibili e l'oggetto del giudizio amministrativo*, in *Foro amm.*, 1980, 853.

legge Tar. Alla base della generale giurisdizione di legittimità del giudice amministrativo vi era il primo dei disposti citati, che fedelmente ricalcava l'articolo 3 della legge n. 5992/1889, modulando sull'atto il nostro processo e sui vizi che lo inficiano i motivi del ricorso⁵¹⁴. Erano, poi, gli artt. 45 r.d. 1054/1924 e 26 l. 1034/1971, che erigevano l'annullamento dell'atto a contenuto tipico della pronuncia di accoglimento e inibivano, così, al g.a. di vagliare la fondatezza della pretesa attorea alla luce del rapporto dedotto in giudizio⁵¹⁵.

Solo in relazione ai *diritti soggettivi* si era pacificamente ammessa una deroga al modello impugnatorio, tale da rendere accessibile la tutela giudiziaria anche in assenza di un provvedimento contro cui ricorrere e nel rispetto del termine lungo di prescrizione⁵¹⁶. Mediante il *distinguo* tra atti autoritativi, involgenti posizioni di interesse legittimo, ed atti paritetici, incidenti, invece, sui diritti soggettivi⁵¹⁷, si era dato vita ad un ordine giurisdizionale "speciale", riservato alla tutela delle situazioni giuridiche realizzabili a prescindere dall'intermediazione di un atto⁵¹⁸. Nulla cambiava in tema di interessi legittimi: anche nell'ambito delle materie di giurisdizione esclusiva,

⁵¹⁴ Nella stessa ottica si collocano gli articoli 2 e 3 della l. Tar, n. 1034/1971.

⁵¹⁵ Diversamente deve dirsi per la giurisdizione *esclusiva* o per quella *di merito* (su cui, oggi, cfr. gli artt. 133 e 134 d.lgs. 104/2010). Sui disposti menzionati e sui caratteri della generale giurisdizione di annullamento, G. Zanobini, *Corso*, II, cit., 320; V. Caianiello, *Le azioni*, cit., 851; G. Abbamonte, *Sentenze di accertamento ed oggetto del giudizio amministrativo di legittimità e di ottemperanza*, in *Scritti in onore di M. S. Giannini*, Milano, 1989, 1; G. Greco, *L'accertamento autonomo del rapporto*, cit., *passim*; Id., *Per un giudizio di accertamento compatibile con la mentalità del giudice amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1992, 481; N. Di Modugno, *Tipicità (o atipicità) delle azioni e tipicità dei dispositivi di accoglimento del ricorso nella sentenza amministrativa di legittimità*, in *Dir. proc. amm.*, 1992, 84.

⁵¹⁶ In questi termini si esprime la giurisprudenza, a partire dal celebre "caso Ricciardi" (Cons. St., sez. V, 1 dicembre 1939, in *Foro it.*, 1940, III, 9), preceduto dallo scritto dell'estensore G. Fagiolari, *L'atto amministrativo nella giustizia amministrativa*, in *Scritti giur. in onore di Santi Romano*, Padova, 1939, e dall'altrettanto importante sentenza Cons. St., Ad. Plen., 18 dicembre 1940, n. 4, in *Foro it.*, 1941, III, 190. In argomento, M. S. Giannini, voce *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, IV, 168; A. Quartulli, *Atti autoritativi e atti paritetici: validità di una distinzione*, in *Studi per il centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, III, Roma, 1981, 1517; V. Domenichelli, *Giurisdizione esclusiva e rapporti di lavoro a termine con la Pubblica Amministrazione*, in *Dir. proc. amm.*, 1983, I, 220; Id., *Giurisdizione esclusiva e pienezza di giurisdizione*, *ivi*, 1989, 623.

⁵¹⁷ Il lemma "atti", in materia di diritti soggettivi, è un'evidente forzatura, discesa dalla tradizione configurazione del processo amministrativo come giudizio sull'atto e non sul rapporto. Rilevava l'inadeguatezza della terminologia impiegata già U. Forti, in *Foro it.*, 1941, III, 196.

⁵¹⁸ Si fa riferimento, com'è noto, ai diritti soggettivi cd. perfetti, per i quali si è ammessa la tutela dichiarativa, anche laddove non avessero natura patrimoniale (così, Cons. St., Ad. Plen., 29 ottobre 1979, n. 25 e Cons. St., sez. V, 14 dicembre 1989, n. 833, entrambe in www.giustizia-amministrativa.it).

si preservava il modello dell'azione di impugnativa sottoposta al termine breve di decadenza⁵¹⁹.

Del resto, la ricostruzione dell'interesse legittimo alla stregua di una pretesa alla legittimità dell'azione amministrativa⁵²⁰ o di un interesse occasionalmente protetto⁵²¹, tutelato solo se converge con l'interesse pubblico al ripristino della legalità violata, ha inciso – e tuttora, almeno in parte, incide – sul novero delle azioni esperibili. Privare l'interesse legittimo di ogni valore *in sé* e proteggerlo esclusivamente in via indiretta o mediata determinava la riduzione degli strumenti azionabili al solo annullamento.

La diversa fisionomia degli interessi legittimi rispetto a quella che connota i diritti soggettivi avrebbe ostato ad un'assimilazione integrale dei primi ai secondi quanto a facoltà di farli valere in giudizio. L'impossibilità di ricostruire i rapporti tra cittadino e p.a. in termini obbligatori, stante l'assenza di un "diritto" del primo all'atto e di un corrispondente "obbligo" della seconda⁵²², avrebbe giustificato quel *minus* di tutela processuale che agli interessi legittimi tendeva a riservarsi.

⁵¹⁹ In questo senso, anche A. M. Sandulli, *Il giudizio*, cit., 126, che, nell'ambito della giurisdizione esclusiva, distingue tra un contenzioso di impugnazione, avente ad oggetto gli interessi legittimi, ed un contenzioso di accertamento, inerente ai diritti soggettivi. Si veda, in merito, la tesi di V. Caianiello, *Manuale*, cit., 205, per il quale la distinzione in commento avrebbe carattere solo descrittivo: le materie di giurisdizione esclusiva non si riferirebbero a situazioni soggettive diverse da quelle tutelate nell'ambito della giurisdizione di legittimità.

⁵²⁰ In questo senso, *ex multis*, E. Guicciardi, *Risarcibilità di interessi legittimi*, in *Giur. it.*, 1963, I, 1106; E. Garbagnati, *La giurisdizione amministrativa*, Milano, 1950; E. Allorio, *La vita e la scienza del diritto*, Milano, 1957, III, 384.

⁵²¹ Definiscono l'interesse legittimo alla stregua di un interesse occasionalmente protetto O. Ranelletti, *Diritti subiettivi ed interessi legittimi*, in *Foro it.*, 1893, I, 470; L. Meucci, *Il principio organico del contenzioso amministrativo*, in *Giust. amm.*, 1891, IV, 1; F. Cammeo, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1917, 340; A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, Torino, 1904, 279.

⁵²² In questo senso, la recente ordinanza Cons. St., 21 maggio 2004, n. 3355, in www.giustizia-amministrativa.it. Per alcuni rilievi contrari, F. Benvenuti, *Per un diritto amministrativo paritario*, cit., *passim*.

6. *Segue. In particolare: la tutela dichiarativa negata.*

Al quadro anzidetto si aggiungono i tradizionali argomenti contrari al lato accoglimento della tutela dichiarativa o all'ammissibilità delle forme di tutela atipica – argomenti che danno, evidentemente, vigore al modello del giudizio amministrativo sull'atto.

Decisiva potrebbe apparire la mancanza di un riconoscimento legislativo espresso dell'azione di accertamento preventivo, che, a differenza di quella costitutiva, non viene contemplata da alcuna norma⁵²³. Il principio di tipicità della tutela legherebbe le mani del giudice, rendendo ammissibili le azioni dichiarative, oltre a quelle di annullamento e di condanna, solo in presenza di una puntuale indicazione di legge. Mentre il legislatore tedesco ha dato cittadinanza, con i paragrafi 43 della *VwGO*⁵²⁴ e 256 della *ZPO*⁵²⁵, ad un'azione dichiarativa di carattere generale, quello nostrano, prevedendone l'esperibilità in ipotesi particolari⁵²⁶, avrebbe escluso ogni generalizzazione di sorta⁵²⁷.

⁵²³ E' questa l'impostazione di A. M. Sandulli, *Il giudizio*, cit., 38 e 143, che ritiene che i giudizi di accertamento possano essere ammessi "nei casi tassativamente indicati dalla legge". Per la giurisprudenza, cfr. Cons. St., sez. V, 20 marzo 2006, n. 1440, in *Foro amm. C.d.S.*, 2006, 874. Per simili rilievi, con riferimento all'azione di adempimento, F. Merusi, *Verso un'azione di adempimento?*, in *Scritti in onore di Giovanni Miele*, Milano, 1979, 337. In senso contrario, per la speculare e più recente impostazione, si rinvia al par. 6 del presente lavoro.

⁵²⁴ Che, in particolare, prevede che con la *Feststellungsklage* si possa chiedere "l'accertamento dell'esistenza o della non esistenza di un rapporto giuridico, o della nullità di un atto amministrativo, qualora l'attore abbia un giustificato interesse ad un sollecito accertamento". Sul paragrafo 43 del *Verwaltungsgerichtsordnung*, W. Grunsky, *Grundlagen des Verfahrensrechts*. Bielefeld: Giesecking, 1974, 390; R. Pohle, *Zur Lehre vom Rechtsschutzbedürfnis*, in *Festschrift für Friedrich Lent zum 75. Geburtstag*. München: CH Beck, 1957, 195.

⁵²⁵ Il quale consente "l'accertamento dell'esistenza o dell'inesistenza di un rapporto giuridico, per la ricognizione di una scrittura o per l'accertamento della falsità della stessa, quando l'attore abbia un interesse giuridico ad un immediato accertamento del rapporto giuridico o dell'autenticità o falsità della scrittura con decisione giudiziale". Sui caratteri generali del mero accertamento nel processo civile tedesco, W. Grunsky, *Grundlagen des Verfahrensrechts*, cit., 370 e F. Stein, M. Jonas, *Kommentar zur Zivilprozessordnung*, Tübingen, 1968, 1009. Per un'interpretazione restrittiva del disposto, A. Baumbach, W. Lauterbach, J. Albers, P. Hartmann, *Zivilprozessordnung*, München, 1985, 256.

⁵²⁶ Si pensi, con riferimento al processo amministrativo, all'azione di cui all'articolo 21 - *septies* della l. 80/2005. Per il processo civile, si vedano, ad es., gli articoli 533, 949 e 1079 c.c.

⁵²⁷ Si veda, ad es., Cons. St., sez. VI, 18 giugno 2002, n. 3338, in *www.giustizia-amministrativa.it*.

Alle stesse conclusioni potrebbe approdarsi ove si facesse leva sugli articoli 2907 c.c., 99 c.p.c. o 100 c.p.c., che tacciono sui possibili contenuti della domanda di parte⁵²⁸, o sull'art. 2909 c.c., che fa dell'accertamento il denominatore comune delle sentenze ma non lo prevede come forma generale di tutela⁵²⁹. Neanche l'articolo 34 c.p.c. è idoneo a fornire criteri univoci di lettura⁵³⁰.

Non stupisce che, in tale silenzio del legislatore, si siano diffuse le interpretazioni restrittive della dottrina. Se Chiovenda aveva ritenuto ammissibile l'accertamento autonomo anche a prescindere dalla lesione di un diritto⁵³¹, al solo ricorrere di uno stato di incertezza, la dottrina successiva ha sensibilmente circoscritto l'ambito applicativo dell'azione⁵³². Il ripristino di una 'correlazione necessaria' tra accertamento preventivo e diritti soggettivi⁵³³ ha costretto il primo entro confini angusti, rendendo essenziale la preesistenza di un diritto contestato o vantato da un terzo⁵³⁴. Si è giunti persino a avallare, con particolare riferimento al processo civile, l'inconciliabilità della tutela

⁵²⁸ In questo senso, A. Proto Pisani, *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1979, 624.

⁵²⁹ Ancora A. Proto Pisani, *op. ult. cit.*, 625.

⁵³⁰ Si veda, in merito, L. Lanfranchi, *Contributo allo studio dell'azione di mero accertamento*, Milano, 1969, 219, nt. 104. In senso contrario, A. Proto Pisani, *Petizione di eredità e mero accertamento della qualità di erede*, in *Foro it.*, 1961, I, 1989, che dall'ampia facoltà di proporre domande di accertamento incidentale *ex art. 34 c.p.c.* desume l'ammissibilità, in via generale, del mero accertamento. Sulle condizioni cui è subordinato l'accertamento incidentale, S. Satta, *Commentario al codice di procedura civile*, I, Napoli, 1957, 149 e E. Garbagnati, *Questioni preliminari di merito e questioni pregiudiziali*, in *Riv. dir. proc.*, 1976, 266.

⁵³¹ G. Chiovenda, *Azioni e sentenze di mero accertamento*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1933; Id., *L'azione*, cit., 76; Id., *Principii di diritto processuale civile*, Napoli, rist. inalterata 1980, 165. Per l'A., in particolare, "l'accertamento è per se stesso un bene, poiché dalla certezza della legge derivano immediatamente dei vantaggi" (*op. ult. cit.*, 166). Nello stesso senso, per la dottrina tedesca, A. Wach, *Der Feststellungsanspruch*, Leipzig, 1889.

⁵³² In argomento, L. Lanfranchi, *Contributo*, cit., *passim*.

⁵³³ In questo senso, S. Satta, *Premesse generali della dottrina dell'esecuzione forzata*, in *Teoria e pratica del processo*, 1940, 11, che afferma che "ogni sentenza di accertamento postula come suo indefettibile presupposto il disconoscimento positivo e concreto di un diritto da parte di persona giuridicamente obbligata ad un contrario comportamento". Nello stesso senso, E. Ricci, voce *Accertamento giudiziale*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, IV, 1987, 20, che ritiene che l'accertamento possa riguardare i soli diritti soggettivi: in relazione ai meri fatti (ad es., l'autenticità dell'atto pubblico nella querela di falso) – come anche alle situazioni giuridiche rilevanti al fine dell'esistenza di diritti (ad es., la nullità contrattuale)–, l'azione *de qua* sarebbe esperibile nei soli casi tassativamente previsti dal legislatore.

⁵³⁴ E. Fazzalari, *Istituzioni di diritto processuale*, Padova, 1983, 88.

dichiarativa con situazioni diverse da quelle finali⁵³⁵ o con diritti altri da quelli assoluti⁵³⁶. Così, le suggestioni della processualcivilistica e la necessità di fare salva la discrezionalità della p.a. hanno condotto parte della dottrina amministrativa⁵³⁷ a concepire il rimedio accertativo come una sorta di blasfemia o di tabù, pressoché impronunciabile a sistema normativo invariato.

7. Il processo amministrativo come giudizio di accertamento di un rapporto, alla luce degli orientamenti pretori e del nuovo codice del processo amministrativo.

E' dai principi generali che è discesa, e discende, una diversa visione del giudizio amministrativo, tale da superare gli ostacoli anzidetti.

Il diritto di difesa e il principio di effettività della tutela comportano un rovesciamento della prospettiva, tanto rilevante da mettere in crisi il tradizionale atteggiarsi dei rapporti tra situazioni soggettive e del giudizio che è preposto a tutelarle⁵³⁸.

La facoltà di agire e difendersi in giudizio, consacrata dall'articolo 24 Cost., è garantita a "tutti" per il soddisfacimento indistinto di "diritti e interessi legittimi", la cui tutela è ammessa "sempre" e "non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti". L'inviolabilità della difesa, giammai derogabile o disponibile, e il carattere incondizionato della tutela non consentono

⁵³⁵ Così, S. Satta, *A proposito dell'accertamento preventivo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1402, nonché S. Satta, C. Punzi, *Diritto processuale civile*, Padova, 2000, 268.

⁵³⁶ Si veda ancora S. Satta, *Commentario*, cit., Milano, 1965, III, 25, nonché R. Vaccarella, *Lezioni sul processo civile di cognizione*, Bologna, 2006, 24. Nello stesso senso, A. Piras, *Interesse legittimo e giudizio amministrativo*, II, Milano, 1962, 126.

⁵³⁷ Cfr. P. Stella Richter, *L'aspettativa di provvedimento*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1981, 3; Id., *Per l'introduzione dell'azione di mero accertamento nel processo amministrativo*, in *Scritti in onore di M. S. Giannini*, vol. III, Milano, 1988, 863; A. Piras, *op. ult. cit.*, 126.

⁵³⁸ In questo senso, si vedano gli studi di: G. Abbamonte, *Sentenze*, cit., 6; V. Caianiello, *Le azioni*, cit., 862; Id., *Manuale*, cit., 513; V. Domenichelli, *Giurisdizione esclusiva e processo amministrativo*, Padova, 1988, 150; L. Perfetti, *Diritto di azione ed interesse ad agire nel processo amministrativo*, Padova, 2004, 300; P. Sandulli, *La tutela dei diritti dalla giurisdizione esclusiva alla giurisdizione per materia*, Milano, 2004, 3; M. Clarich, *Il processo amministrativo "a rito ordinario"*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, 1063 e Id., *Tipicità*, cit., 585.

distinzioni tra l'una e l'altra situazione soggettiva. I diritti soggettivi e gli interessi legittimi, come gli ordini giurisdizionali che li tutelano, sono posti su un piano di parità giuridica, vantando di eguale dignità costituzionale.

Come ha, del resto, ricordato la Consulta nella nota sentenza 204/2004⁵³⁹, agli interessi legittimi devono essere assicurate le stesse garanzie che si accordano ai diritti soggettivi. Così, le Sezioni Unite della Cassazione, con la pronuncia n. 500/1999⁵⁴⁰, hanno esteso agli interessi legittimi il rimedio risarcitorio e, più di recente⁵⁴¹, hanno ammesso che il risarcimento possa conseguirsi in via autonoma innanzi al giudice amministrativo, senza il previo annullamento dell'atto illegittimo. Ha chiuso il cerchio l'*arrêt* n. 30254/2008⁵⁴², decretando la morte, almeno tendenziale, di ogni forma di tutela 'differenziata' delle situazioni soggettive⁵⁴³.

A convergere con il diritto di difesa è il principio di effettività, che non solo è sotteso ai disposti menzionati ma è altresì immanente all'intero sistema costituzionale, ed oggi consacrato espressamente dall'art. 1 del nuovo codice del processo amministrativo⁵⁴⁴.

Misurandosi l'effettività sulla maggiore o minore strumentalità del processo rispetto alle situazioni tutelate, si rende necessaria la predisposizione di strumenti che, il più

⁵³⁹ C. Cost., 6 luglio 2004, n. 204, cit., su cui si vedano le riflessioni di M. A. Sandulli, *Un passo avanti e uno indietro: il giudice amministrativo è giudice pieno, ma non può giudicare dei diritti*, in *Riv. giur. edilizia*, n. 4/2004.

⁵⁴⁰ Cass., sez. un., 22 luglio 1999, n. 500, in *Foro it.*, 1999, I, 2487, il cui orientamento è stato fatto proprio dal legislatore con l'articolo 7 della legge n. 205/2000.

⁵⁴¹ Si vedano le note ordinanze Cass., sez. un., 13 giugno 2006, nn. 13659 e 13660, in *Foro it.*, 2007, I, 3181 e Cass., sez. un., 15 giugno 2006, n. 13911, in *Corr. giur.*, 2006, 1073.

⁵⁴² Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30254, cit.

⁵⁴³ Di tutela 'differenziata' parla A. di Majo, *La tutela civile dei diritti*, Milano, 1993, 67, che sottolinea come i codici moderni abbiano riservato una tutela "forte" solo a determinate situazioni soggettive, marginalizzandone altre. Emblematica, in questo senso, appare Cass. n. 30254/2008, cit.

⁵⁴⁴ Sul principio di effettività, si rinvia a G. Chiovenda, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1935, 21, Id., *Principii*, cit., 81, nonché ad A. Proto Pisani, *Note sulla tutela civile dei diritti*, in *Foro it.*, 2002, 165, Id., *Appunti preliminari sui rapporti fra diritto sostanziale e processo*, in *Dir. e giur.*, 1978, 1 e Id., *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1979, 620. Cfr. anche A. di Majo, *Il linguaggio dei rimedi*, in *Europa dir. priv.*, 2005, 341 e Id., *La tutela civile dei diritti*, cit., *passim.*, nonché, di recente, l'analisi di F. Piraino, *Alcune osservazioni in tema di rimedi*, in *Rivista di diritto dell'economia, dei trasporti e dell'ambiente*, 2010, 35. Con riferimento specifico al diritto processuale amministrativo, cfr. E. Picozza, *Il processo amministrativo*, Milano, 2008, 20, Id., *L'effettività della tutela nel processo amministrativo alla luce dei principi costituzionali*, in *Jus*, 1997, 2, nonché S. Tarullo, *Il giusto processo amministrativo*, in *Studi sull'effettività della tutela giurisdizionale nella prospettiva europea*, Milano, 2004.

possibile, si adattino alle pretese vantate. La constatazione, recentemente compiuta dalle Sezioni Unite⁵⁴⁵, per cui “*la tutela giurisdizionale si dimensiona su quella sostanziale, e non viceversa*” non riedita formule da manuale, ma guarda, un tempo, al passato e al futuro, salvaguardando la modernità del sistema.

Il processo deve adeguarsi al concetto, ormai diffuso, di interesse legittimo quale bene della vita, non più solo occasionalmente ed indirettamente protetto, ma meritorio di una tutela immediata⁵⁴⁶. L'accostamento degli interessi legittimi ai diritti soggettivi, che ha condotto finanche all'equiparazione dei primi ai diritti di credito⁵⁴⁷, comporta il necessario ampliamento dei rimedi processuali al di là del mero annullamento degli atti. Lo strumento demolitorio, oltre a non essere imposto dall'articolo 113 Cost.⁵⁴⁸, soddisfa ben poco il bisogno di tutela ove ricorra un interesse pretensivo, e non meramente oppositivo, di chi agisce in giudizio⁵⁴⁹. Il rischio di una tutela ineffettiva, e di una paradossale giustizia senza scopo, fa della transizione dal giudizio sull'“atto” a quello sul “rapporto” una strada obbligata⁵⁵⁰.

⁵⁴⁵ Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30254, cit.

⁵⁴⁶ Definiscono l'interesse legittimo come situazione sostanziale o bene della vita già M. Nigro, *Giustizia*, cit., 108, M. S. Giannini, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. proc.*, 1963, 522, F. Benvenuti, *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1987. Per le più recenti evoluzioni del concetto di interesse legittimo, anche nei suoi rapporti con il diritto soggettivo, v., oltre ai lavori citati nelle note a seguire, M. Occhiena, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2003, 20, per il quale, anche in considerazione dei nuovi istituti di partecipazione al procedimento amministrativo, l'assetto tradizionale delle situazioni soggettive necessita di un ripensamento; C. Varrone, *Stato sociale e giurisdizione sui “diritti” del giudice amministrativo*, Napoli, 2001, che ritiene che ogni diritto è comunque subordinato all'interesse pubblico; G. Oppo, *Novità e interrogativi in tema di tutela degli interessi legittimi*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, 391, che sostiene la cedevolezza degli stessi diritti soggettivi ad altri diritti od interessi; A. Falzea, *Gli interessi legittimi e le situazioni giuridiche soggettive*, *ivi*, 679, che avalla la riconduzione degli interessi legittimi ai diritti soggettivi.

⁵⁴⁷ L. Ferrara, *Dal giudizio di ottemperanza al processo di esecuzione. La dissoluzione del concetto di interesse legittimo nel nuovo assetto della giurisdizione amministrativa*, Milano, 2003, 175 e Id., *Diritti soggettivi*, cit. Del resto, già A. Klitsche La Grange, *La giurisdizione ordinaria nei confronti delle pubbliche amministrazioni*, Padova, 1961, 154 considerava l'interesse legittimo quale *species* del diritto soggettivo.

⁵⁴⁸ Si rinvia ai condivisibili rilievi di V. Caianiello, *Le azioni*, cit., 862, nonché Id., *Manuale*, cit., 513.

⁵⁴⁹ G. Greco, *L'accertamento*, cit., *passim*.

⁵⁵⁰ Se l'oggetto della giurisdizione, stando agli articoli 24 e 113 Cost., si appunta sulla situazione soggettiva e non sull'atto da preservare o annullare, ben può estendersi il sindacato del giudice all'intero rapporto che lega il privato all'amministrazione. In merito, ancora V. Caianiello, *Manuale*, cit., 513. Sulla nozione di giudizio sul rapporto, A. Piras, *Interesse*, cit., II, 225 e M. S. Giannini - A. Piras, voce *Giurisdizione amministrativa*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 229, nonché, più di recente, P. Sandulli, *Dalla giurisdizione*, cit., 23, che desume la rinnovata natura del processo dall'ingresso, con la l. n. 241/1990,

Il concetto di rapporto giuridico⁵⁵¹, insabbiato dal dogma dell'autoritatività del provvedimento, è oggi destinato ad una prepotente emersione, nell'ottica di un diritto amministrativo paritario – l'unico realmente consonante con il dettato costituzionale. Quale conflitto d'interessi regolato dal diritto⁵⁵², il rapporto avvince la pretesa oppositiva o pretensiva del soggetto alla posizione dell'amministrazione pubblica. Pur non volendosi parlare in termini di diritti e di obblighi dei soggetti coinvolti, deve riconoscersi che l'atto è solo il prodotto di una realtà sottostante: senza l'indagine di questa, è difficile un vaglio del primo che vada ad investire ogni aspetto⁵⁵³.

Non stupisce che la portata innovativa degli orientamenti in questione sia stata colta e, di conseguenza, accolta dal legislatore del processo amministrativo. Emblematico è il ricorso contro il silenzio-inadempimento⁵⁵⁴, che, per definizione, non investe un atto ma un contegno inerte⁵⁵⁵. La facoltà del giudice, introdotta con la l. 14 maggio 2005, n. 80, e confermata dal d.lgs. 104/2010, di verificare la fondatezza della pretesa è il segno ulteriore di una metamorfosi in corso del nostro giudizio. Così, l'esame *au fond* della domanda è chiaramente presupposto dal nuovo art. 21- *octies* della l. 241/1990, che nel disciplinare l'annullabilità del provvedimento, consente al giudice di preservarlo ove non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato⁵⁵⁶. V'è, poi, lo

degli istituti della partecipazione al procedimento e dell'accesso agli atti. Cfr. anche G. Greco, *L'accertamento autonomo*, cit., 36, 214, Id., *Per un giudizio di accertamento*, cit., *passim*. In senso favorevole: Cons. St., 22 aprile 2004, n. 2368, in www.giustizia-amministrativa.it; Cons. St., 22 aprile 2004, n. 2367, in *Cons. Stato*, 2004, I, 888; Cons. St., 19 novembre 2003, n. 9545, www.giustizia-amministrativa.it.

⁵⁵¹ Sul tema, di recente, M. Protto, *Il rapporto amministrativo*, Milano, 2008, nonché L. Ferrara, *Dal giudizio*, cit., 80.

⁵⁵² F. Carnelutti, *Sistema del diritto processuale civile*, Padova, 1936, 25 e G. D. Romagnosi, *Genesi del diritto penale*, 1791, rist. Milano, 1998, 198, per il quale le situazioni soggettive sono i "risultati delle relazioni". Si rinvia altresì a R. Orestano, *Azione, diritti soggettivi, persone giuridiche*, Bologna, 1978.

⁵⁵³ *Contra*: M. Nigro, *Giustizia*, cit., 297; A. M. Sandulli, *Il giudizio*, cit., 52; E. Capaccioli, *Per l'effettività della giustizia amministrativa*, in *Scritti in onore di G. Miele*, Milano, 1979.

⁵⁵⁴ Sulla portata innovativa del giudizio contro il silenzio, soprattutto all'indomani della l. 205/2000, M. Clarich, *Tipicità*, cit., 571.

⁵⁵⁵ In questo senso, già A. M. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1987, II, 1387. Si confronti anche M. Nigro, *Giustizia*, cit., 241.

⁵⁵⁶ In questo senso, la pronuncia Cons. St., n. 717/2009, al par. 7.9.2, nonché la già ricordata Cass., sez. un., n. 30254/2008. Va a corroborare il *trend* evolutivo in commento anche l'articolo 23 u. c. legge Tar, che prevede che l'estinzione del processo per cessata materia del contendere possa aversi solo quando

strumento dei motivi aggiunti di cui all'art. 21 c. 5 legge Tar, e al vigente art. 43 d.lgs. n. 104/2010, che, permettendo l'ampliamento del *petitum* ai provvedimenti sopravvenuti⁵⁵⁷, supera il rigore del termine decadenziale e apre all'indagine della domanda attraverso la lente del rapporto⁵⁵⁸. Infine, l'estensione del novero delle misure cautelari, non più appiattite sulla sospensione dell'atto ma strumentali alla decisione sul ricorso⁵⁵⁹, la legittimazione, ormai piena, dello strumento risarcitorio⁵⁶⁰ e l'utilizzabilità, oggi innegabile, dei mezzi di prova di cui al codice del rito civile⁵⁶¹ fanno sì che la tutela processuale si dimensiona, sempre più, su quella sostanziale.

A suggello del percorso evolutivo anzidetto vi è il richiamato d.lgs. n. 104/2010, che erige la 'strumentalità' del processo rispetto ai beni della vita a criterio cardine, che fa da fondamento alla disciplina delle azioni, delle misure cautelari, dei mezzi istruttori.

L'articolo 1 del menzionato decreto prevede, infatti, che *“la giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo”*⁵⁶². Così, in endiadi con detto disposto, il successivo

l'amministrazione annulla o riforma l'atto impugnato “in modo conforme all'istanza del ricorrente” (in argomento, M. Nigro, *op. ult. cit.*, 242).

⁵⁵⁷ Evidentemente, nei limiti indicati dai citati disposti.

⁵⁵⁸ Così, Cons. St., 19 marzo 2007, n. 1307, in *Giurisdiz. amm.*, 2007, I, 369.

⁵⁵⁹ Sul tema, A. Mezzotero, *Il riparto di giurisdizione e gli strumenti di tutela*, in *Il nuovo codice dei contratti pubblici di lavori, servizi, forniture*, a cura di F. Saitta, Padova, 2008, 192; E. Follieri, *Il nuovo giudizio cautelare: art. 3 legge 21 luglio 2000*, in *Cons. Stato*, 2001, II, 485. Si vedano anche N. Saitta, *Sistema*, cit., 137 e F. Saitta, *L'atipicità delle misure cautelari nel processo amministrativo, tra mito e realtà*, in *Giur. amm.*, ora in *Scritti in onore di V. Spagnuolo Vigorita*, Napoli, 2007, che rilevano, tuttavia, come l'ampiezza dei poteri del giudice cautelare non abbia trovato sufficienti riscontri, nella pratica, in termini di fantasia inventiva dei g.a. e degli stessi ricorrenti. Cfr., per la recente evoluzione del procedimento cautelare, i nuovi artt. 55 e ss. del d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

⁵⁶⁰ Si veda, tuttavia, sul termine decadenziale di 120 gg. e sui criteri di determinazione del *quantum* risarcitorio l'articolo 30 c. 3 d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

⁵⁶¹ Emblematico, in questo senso, è l'art. 63 del codice del processo amministrativo, che esclude solo il giuramento e l'interrogatorio formale. Per il sistema anteriore al d.lgs. 104/2010, nel quale, comunque, almeno nell'ambito della giurisdizione di merito e di quella esclusiva, e soprattutto in materia di diritti soggettivi, si ammettevano tutti i mezzi di prova, ad eccezione delle prove legali, cfr., oltre all'art. 7 l. 205/2000 e all'art. 44 t.u. n. 1054/1924, la nota sent. C. Cost., 10 aprile 1987, n. 146, in www.giurcost.org, nonché le più recenti TAR Veneto, sez. I, ord. 1 aprile 2005, n. 36 e TRGA Trentino Alto Adige, Trento, ord. 21 novembre 2003, n. 52, entrambe citate da N. Saitta, *Sistema*, cit., 219. In argomento, G. Corso, voce *Istruttoria nel processo amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, XVIII, Roma, 2003.

⁵⁶² In merito, si vedano G. Pellegrino (a cura di), *Verso il codice del processo amministrativo*, Roma, 2010 e R. Chieppa, *Il codice del processo amministrativo*, in *Le nuove leggi amministrative*, Milano, 2010, oltre a F. Caringella-M. Protto, *Codice del nuovo processo amministrativo*, Roma, 2010, M. Clarich, *Un corpus normativo dai contenuti innovativi che contribuisce alla certezza del diritto*, in

articolo 2 sancisce la piena operatività dei principi della parità delle armi, del contraddittorio e del giusto processo *ex art. 111 c. 1 Cost.*⁵⁶³

In linea con i principi è la disciplina di dettaglio che, pur non dando ingresso ad una figura generale di mero accertamento né esplicitamente contemplando l'azione di adempimento, dà ampi margini all'azione di condanna⁵⁶⁴ - ora esperibile contestualmente ad altra azione e, nei casi di giurisdizione esclusiva, anche in via autonoma -, generalizza la tutela cautelare "*ante causam*" nei casi di eccezionale gravità ed urgenza⁵⁶⁵ e ammette tutti i mezzi di prova esperibili nel processo civile⁵⁶⁶ - ad eccezione del giuramento e dell'interrogatorio formale - indipendentemente dal tipo di giurisdizione adita.

Con il nuovo codice del processo, insomma, si è data sistematicità agli orientamenti pretori antecedenti, conferendo un compiuto ed organico assetto agli strumenti di tutela e, così, sempre meglio garantendo al cittadino "*tutto quello proprio quello*" che ha diritto a conseguire alla stregua del diritto sostanziale⁵⁶⁷.

8. *Segue.* La rinnovata tutela dichiarativa nella giurisprudenza del Consiglio di Stato.

Guida al dir., n. 32/2010, 10, Id., *Le azioni nel processo amministrativo tra reticenze del codice e aperture a nuove tutele*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 1121, AA.VV., *Il codice del processo amministrativo*, in *Foro it.*, 2010, V, 210, D. Dalfino, *Il codice del processo amministrativo: disposizioni di rinvio e principi generali*, *ivi*, 2010, A. Pajno, *Il codice del processo amministrativo tra "cambio di paradigma" e paura della tutela*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 885, A. Travi, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010, 45, Id., *Il codice del processo amministrativo. Presentazione*, in *Foro it.*, 2010, V, 205, Id., *Osservazioni generali sullo schema di decreto legislativo con un 'codice' del processo amministrativo*, in www.giustamm.it, M. A. Sandulli, *Anche il processo amministrativo ha finalmente un codice*, in www.federalismi.it e in *Foro amm. - Tar*, 2010.

⁵⁶³ Su cui si veda l'analisi di F. G. Scoca, in F. G. Scoca (a cura di), *Giustizia amministrativa*, Torino, 2011., 165, per il quale: "*la nozione di giusto processo (o di processo "equo" o "leale"), e la serie dei principi (o delle garanzie) in cui essa si articola, non era per l'innanzi né ignota sul piano normativo né estranea al concreto modo di essere del processo amministrativo. La recente modifica dell'art. 111 ha reso espliciti i principi già largamente attuati nella pratica processuale e già riconosciuti come aventi valore costituzionale; ma (...) l'inserimento della nozione in una disposizione costituzionale può stimolare, e in effetti ha stimolato, ulteriori perfezionamenti ed ulteriori garanzie*".

⁵⁶⁴ Vds. l'art. 30 del nuovo codice del processo amministrativo.

⁵⁶⁵ Cfr. gli artt. 55 e ss. e, in particolare, l'art. 61 del nuovo codice del processo amministrativo.

⁵⁶⁶ Si rinvia all'art. 63 c. 5 d.lgs. n. 104/2010.

⁵⁶⁷ Parafrasando G. Chiovenda, *Principii*, cit., 81.

A dare manforte al modello del giudizio amministrativo sul rapporto è la nuova ‘figura’ del mero accertamento, recentemente sagomata dalla sesta sezione del Consiglio di Stato sulla fattispecie della d.i.a.⁵⁶⁸ carente di presupposti, ma suscettibile di una ben più ampia applicazione, a tutela di ciascuna situazione soggettiva.

E’, del resto, difficile revocare in dubbio che accertare e giudicare siano due facce della stessa medaglia: non v’è giurisdizione se manca, in capo al giudicante, il potere di accertare il rapporto controverso⁵⁶⁹.

Poiché si ammette la proponibilità, nel rito amministrativo, di un’azione di annullamento e si riscontra una graduale estensione – anche oltre i limiti di cui all’art. 26 c. 3 l. Tar⁵⁷⁰ – del campo applicativo di quella di condanna⁵⁷¹, non v’è ragione per escludere l’accertamento preventivo. Quest’ultimo è, come il meno nel più, contenuto nelle altre due forme di tutela: consentendosi il più, deve accordarsi anche il meno⁵⁷².

Poco vale l’argomento letterale che si fonda sull’assenza di una norma espressa in tema di tutela dichiarativa. Il tenore assorbente dei principi costituzionali impone che ad ogni situazione sostanziale corrisponda uno strumento processuale effettivo: gli spazi vuoti devono essere colmati mediante rimedi, anche atipici, di tutela⁵⁷³. Non è ammissibile che, in un’architettura giurisdizionale coerente, l’azionabilità delle pretese venga

⁵⁶⁸ Oggi segnalazione certificata di inizio attività. Cfr. Cons. St., n. 717/2009., cit. Si vedano, tuttavia, i recenti sviluppi sul tema nell’analisi di N. Longobardi - W. Giulietti, *Scia: un ventaglio di azioni si apre a tutelare il terzo. Osservazioni alla sentenza n. 15 del 2011 dell’Adunanza plenaria*, in *Giust. amm.*, n. 8/2011.

⁵⁶⁹ Così, il paragrafo 7.9.3 della pronuncia Cons. St., n. 717/2009, cit. In argomento, G. Greco, *L’accertamento*, cit., 214 ed E. Ferrari, *La decisione giurisdizionale amministrativa: sentenza di accertamento o sentenza costitutiva?*, in *Dir. proc. amm.*, 1988, 575.

⁵⁷⁰ Si veda, oggi, l’importante art. 30 del codice del processo amministrativo.

⁵⁷¹ In passato circoscritta a poche e tassative ipotesi (cfr. G. Miele, *Brevi note sull’ammissibilità di decisioni di condanna da parte del giudice amministrativo*, in *Jus*, XIV, 1963, 336 e A. Proto Pisani, *Appunti sulla tutela cd. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali)*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, spec. 65-66).

⁵⁷² In questo senso, G. Greco, *L’accertamento*, cit. e G. Abbamonte, *Sentenze*, cit., per il quale ogni sentenza – anche costitutiva o di condanna – determinerebbe comunque un effetto di accertamento. Si veda anche V. Caianiello, *Manuale*, cit., 415, che definisce l’accertamento come momento propedeutico di qualsiasi sentenza.

⁵⁷³ Sull’atipicità delle azioni come corollario del diritto di difesa ex art. 24 Cost., V. Andrioli, *La tutela giurisdizionale dei diritti nella Costituzione della Repubblica italiana*, in *Nuova Rivista di Diritto Commerciale, Diritto dell’Economia, Diritto sociale*, 1954, 314 In questo senso, cfr. anche G. Greco, *Argomenti di diritto amministrativo*, Milano, 2000, 234.

condizionata da una certa lettura dei poteri dell'amministrazione o del rapporto che la lega ai privati⁵⁷⁴. Neppure è pensabile che, laddove manchi un provvedimento impugnabile⁵⁷⁵ o non sia esperibile un'azione di condanna, venga negato uno strumento che, come l'accertamento preventivo, funge da valvola di sicurezza del sistema.

Questo non significa che il rimedio in commento possa essere incondizionatamente accordato: si finirebbe, altrimenti, per paralizzare, non solo l'attività amministrativa⁵⁷⁶, ma anche quella giurisdizionale, anticipando, con una certa forzatura, il momento del sorgere di un effettivo interesse ad agire.

Un primo limite discende dalla richiamata effettività della tutela e dal complementare principio di economia processuale⁵⁷⁷. Nella sua funzione di salvaguardia della coerenza dell'assetto giurisdizionale, il mero accertamento deve atteggiarsi a rimedio sussidiario e residuale, impiegabile nei soli casi in cui manchi un'azione tipica di annullamento o non sia pacificamente ammessa un'azione di condanna⁵⁷⁸.

E', poi, altrettanto essenziale che la tutela in questione venga accordata solo laddove ricorra un interesse ad agire *diretto, concreto e attuale* della parte attrice. Se non è costituzionalmente necessitata la correlazione tra mero accertamento e diritti soggettivi, neanche può utilizzarsi la tutela giurisdizionale per conseguire delle *advisory opinions*

⁵⁷⁴ E ciò anche in considerazione delle ricostruzioni plurime e non certo univoche delle situazioni soggettive. Si pensi solo che, in relazione alla fattispecie di cui alla citata sentenza Cons. St., n. 717/2009, cit., v'è chi ritiene che la posizione del terzo controinteressato debba configurarsi in termini di diritto soggettivo (così, L. Ferrara, *Diritti soggettivi*, cit., 143).

⁵⁷⁵ Come nel caso della d.i.a. ricostruita in termini privatistici, o dell'attuale s.c.i.a., che appare connotata da un'evidente natura privatistica.

⁵⁷⁶ In questo senso, si veda il lavoro di L. Lanfranchi, *Tutela giurisdizionale preventiva e imposte indirette*, ora in *Scritti dedicati ad A. Raselli*, I, Milano, 1971, spec. 941, ove l'A. riprende la tesi già esposta nel suo *Contributo*, cit., *passim* e in *Accertamento negativo della concorrenza sleale e foro delle obbligazioni*, in *Riv. dir. civ.*, 1968, II, 438.

⁵⁷⁷ In questo senso, A. Proto Pisani, *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, cit., 631. Sul principio di economia processuale, L. P. Comoglio, *Il principio di economia processuale*, I Padova, 1980 e II, Padova, 1982.

⁵⁷⁸ Nello stesso senso, il paragrafo 43 c. 2 della *VwGO* tedesca, che, tuttavia, fa salvo il caso della nullità dell'atto, che può essere chiesta a prescindere dall'esistenza di altre forme di tutela. Neanche varrebbe a destituire di fondamento i rilievi in questione la concezione liberale del processo ancorata agli articoli 99 e 2907 codice civile: nulla dice, infatti, il legislatore in ordine alla libera determinabilità, da parte dell'attore, del provvedimento giurisdizionale richiesto. In merito, L. Lanfranchi, *Note sull'interesse ad agire*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1972, 1139 e A. Proto Pisani, *op. ult. cit.*, 632.

su casi più o meno astratti o simulati⁵⁷⁹. L'attualità dell'interesse può, poi, dirsi integrata in presenza di uno stato di incertezza obiettiva⁵⁸⁰, che sia tale a prescindere dalla rappresentazione dell'attore, e discenda da un pregiudizio concreto alla situazione soggettiva di cui il medesimo è titolare. Deve, infine, risultare, da un giudizio prognostico, che l'accoglimento del ricorso sia idoneo a garantire all'attore un'utilità pratica effettiva⁵⁸¹.

Ogni altro limite che voglia imporsi, non trovando appigli testuali nella legge ordinaria né fondamento costituzionale, appare il frutto di operazioni arbitrarie e, pertanto, irragionevoli.

Così, non può condividersi quella giurisprudenza che implicitamente distingue tra attività vincolata e attività discrezionale della p.a.⁵⁸², lasciando intendere che debba escludersi l'accertamento autonomo in presenza di quest'ultima. Se è vero che la cosiddetta separazione dei poteri non consente al giudice di penetrare la sfera riservata alla discrezionalità, tecnica e non solo, della p.a., ciò non autorizza lo sradicamento dello *iura novit curia* dal sistema processuale. Deve, piuttosto ammettersi che, al ricorrere di un potere discrezionale della p.a., l'organo decidente, accertato il rapporto controverso, formuli un principio di diritto al quale dovrà attenersi l'amministrazione

⁵⁷⁹ Si mutua la terminologia dalla dottrina anglosassone, che, pur ammettendo i *declaratory judgments* al solo ricorrere di un *legal interest* discrezionalmente valutabile dal giudice, nega che possano essere impiegati per la soluzione di "casi simulati" (i cd. *moot cases*) o per il conseguimento di mere opinioni o suggerimenti. In questo senso, si veda E. Borchard, *Declaratory Judgments*, Cleveland, 1941, 71.

⁵⁸⁰ Così, andando anche oltre quanto previsto dalla sentenza n. 717/2009, al par. 7.9.5. Si richiama il pensiero di G. Chiovenda, *Azioni e sentenze*, cit., 1, nonché i noti *Gai.*, IV, 44 e *Institutiones, de actionibus*, 4, 6 per la fisionomia delle *actiones praeiudiciales*, analoghe al m.a. di stampo chiovendiano. Condurrebbe a conclusioni analoghe a quelle rassegnate anche la tesi di M. F. Ghirga, *La meritevolezza della tutela richiesta*, Milano, 2004, 132 – resa ancor più attuale dal nuovo art. 2645-ter c.c. – che lega l'interesse ad agire alla clausola di meritevolezza ex art. 1322 c.c.

⁵⁸¹ Si mutuano i risultati dell'elaborazione dottrinarina concernente il contenzioso elettorale. Per la dottrina del processo civile, si confronti, sul punto, E. Grasso, *L'interesse ad impugnare*, Milano, 1967, 44.

⁵⁸² Si fa ancora riferimento al par. 7.9.5, sent. Cons. St., n. 717/2009, cit., ove viene consentito il mero accertamento purché non venga impiegato quale forma di tutela preventiva dell'interesse legittimo del terzo – cosa, quest'ultima, che "*comporterebbe una inammissibile sostituzione all'Amministrazione nella titolarità e nella gestione del potere*". Nel senso della pronuncia, G. Greco, *L'accertamento*, cit., 109.

resistente⁵⁸³. La valorizzazione del contraddittorio, anche alla luce delle recenti riforme⁵⁸⁴, salvaguarderebbe la posizione della p.a, imponendo al giudice di sottoporre al dibattito il principio su cui intenda fondare la pronuncia⁵⁸⁵, con il virtuoso effetto di prevenire il contenzioso futuro.

Altrettanto dubbia appare la scelta di assoggettare l'azione in commento al termine decadenziale di sessanta giorni⁵⁸⁶. In mancanza di un'espressa indicazione di legge e, soprattutto di un atto contro cui ricorrere, riesce difficile applicare, con una mera operazione di trapianto, l'art. 21 legge Tar o l'art. 29 del nuovo codice del processo. Oltre ad essere inconciliabile la decadenza con la mancanza di un atto, poiché l'unica funzione della prima è di rendere definitivo quest'ultimo⁵⁸⁷, non è conforme a Costituzione un'esegesi che renda più gravosa la tutela di un interesse legittimo rispetto a quella di un diritto soggettivo. Come si ammette che, in materia di diritti, debba applicarsi il termine lungo di prescrizione, lo stesso deve farsi nel nostro caso⁵⁸⁸, pena

⁵⁸³ Similmente avviene nel processo amministrativo tedesco, ove – se pur in materia di condanna – il giudice ordina alla p.a. di provvedere nell'osservanza del criterio giuridico statuito (v., in merito, il paragrafo 113 della *VwGO*). Sul punto, M. Schröder, *Bescheidungsantrag und Bescheidungsurteil*, in H.-U. Erichsen, W. Hoppe, A. Von Mutius, *System der verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes. Festschrift für Christian-Friederich Menger*, Köln-Berlin-Bonn-München, 1985, 487. Anche nella dottrina nostrana (v., in particolare, M. Clarich, *Tipicità*, cit., 571), si diffonde l'orientamento per cui, in materia di silenzio-inadempimento, il giudice possa determinare il contenuto del provvedimento da adottare.

⁵⁸⁴ Cfr. l'articolo 101 c.p.c., come novellato dalla recente legge 18 giugno 2009, n. 69, sul quale v. E. Fabiani, *Contraddittorio e questioni rilevabili d'ufficio*, in *Foro it.*, 2009, IV, 265, nonché, più di recente, G. Costantino, *Questioni processuali tra poteri del giudice e facoltà delle parti*, in *Riv. dir. proc.*, 2010.

⁵⁸⁵ In merito, ci sia consentito rinviare, per i riferimenti bibliografici, ad A. Giordano, *La sentenza della "terza via" e le "vie" d'uscita. Delle sanzioni e dei rimedi avverso una "terza soluzione" del giudice civile*, in *Giur. it.*, 2009, 911 e Id., *Sull'articolo 101 c. 2 c.p.c. Un disposto recente su una questione antica*, in *Giust. civ.*, 2011. Per un'applicazione al processo amministrativo, cfr. Cons. Stato, Ad. Plen., 24 gennaio 2000, n. 1, in *Foro it.*, 2000, III, 305.

⁵⁸⁶ Cfr. par. 7.11 e segg. della citata pronuncia Cons. St., n. 717/2009, cit.

⁵⁸⁷ Così, Cons. St., sez. V, 31 maggio 2007, n. 2822, in www.giustizia-amministrativa.it. In argomento, se pur con riferimento al diritto tributario, G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 304.

⁵⁸⁸ Neanche può condividersi l'opinione di chi (A. Formica, *Dia*, cit., 584) applicherebbe alla fattispecie di cui alla sentenza in commento il termine decadenziale più lungo previsto in materia di ricorso avverso il silenzio. E', infatti, dubbia l'applicazione analogica di una norma speciale, e peraltro comunque restrittiva, ad un caso in cui è difficile ravvisare un'identica *ratio*. In mancanza di un atto impugnabile e nel silenzio del legislatore, non può che applicarsi il termine generale della prescrizione ordinaria.

lo svilimento dei principi e il ritorno, indietro nel tempo, a concetti vetusti e tramontati assetti.

9. L'applicazione del modello al giudizio tributario.

Se sembrano bilanciarsi, su un'ideale stadera, le ragioni che sottendono alle tesi sulla natura del giudizio tributario e ai rispettivi corollari quanto a poteri del giudice e delle parti, i criteri risolutivi della *quaestio* possono trarsi dal modello del processo costituzionalmente dovuto e da quello del giudizio amministrativo sul rapporto.

Se il modello discendente dagli artt. 111 Cost e 6 Cedu è un paradigma immediatamente precettivo, vincolante per il legislatore nazionale e per gli interpreti, non si può non modulare sullo stesso il concreto atteggiarsi della giurisdizione tributaria.

Inoltre, come è vero che la giurisdizione tributaria si è sviluppata parallelamente al ramo della giurisdizione amministrativa e condivide con la stessa una *ratio* comune – quella di contemperare le situazioni soggettive protette con l'interesse pubblico –, così è altrettanto vero che identità di funzione chiama identità di disciplina: la normativa che contempla il giudizio tributario è, pertanto, integrabile con quanto discende dal modello della giurisdizione amministrativa.

Dal combinarsi dei due paradigmi deriva l'accentuazione della natura dichiarativa del nostro processo, fatte salve le specificità che discendono dalla contrapposizione tra parte privata e parte pubblica, situazioni soggettive protette e poteri dell'amministrazione finanziaria, garanzie dei contribuenti ed esigenze sottese al prelievo fiscale.

Come si desume dalla sinergia dei modelli, il sistema di giustizia tributaria si pone in contrasto con la Carta fondamentale e con i principi europei, andando altresì controcorrente rispetto al *trend* evolutivo del giudizio amministrativo, se tende al solo

annullamento di atti impositivi, tassativamente elencati, e si allontana dallo scopo di accertare il rapporto intercorrente tra cittadino e fisco.

Del resto, la rigorosa predeterminazione degli atti impugnabili, nel quadro di un giudizio costitutivo, comporterebbe una negazione – o quanto meno una dilazione – di tutela relativamente agli atti non impugnabili autonomamente⁵⁸⁹ e a tutti gli aspetti del rapporto non espressamente contemplati dall'atto⁵⁹⁰.

Dal procedimento impositivo potrebbero scaturire atti che, se pur diversi da quelli individuati dall'articolo 19 d.lgs. n. 546/1992, risultino, comunque, espressione della funzione delle autorità fiscali e possano immediatamente ledere la posizione giuridica dei contribuenti⁵⁹¹. Si pensi agli avvisi cosiddetti “bonari”, che, nonostante svolgano la medesima funzione degli avvisi rituali di accertamento o liquidazione e ne venga sancita l'irretrattabilità⁵⁹², sfuggono all'elencazione tassativa di cui al detto disposto⁵⁹³. Sono altrettanto emblematici i casi degli atti di diniego di autotutela emessi dal fisco⁵⁹⁴, delle fatture commerciali per la riscossione della tariffa sui rifiuti⁵⁹⁵, dei provvedimenti di sospensione di rimborsi⁵⁹⁶ o delle ingiunzioni per sanzioni amministrative di competenza dell'Agenzia delle entrate⁵⁹⁷.

⁵⁸⁹ In questo senso, già P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., 771.

⁵⁹⁰ Così, già A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 708.

⁵⁹¹ E' evidente che, come per il diritto amministrativo, atti che non siano espressione della funzione amministrativa propria delle autorità fiscali e non producano effetti giuridicamente pregiudizievoli non possano essere in alcun modo impugnati. In argomento, E. Guicciardi, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1957, 191.

⁵⁹² Si vedano le recenti Cass. civ., 15 maggio 2008, n. 12194 e Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2007, n. 16293, in banca dati “*fisconline*”.

⁵⁹³ Significativa, in tema, è la sentenza Cass. civ., 7 aprile 2005, n. 7312, in banca dati “*fisconline*”, ove la Corte, in deroga all'articolo 19, sancisce l'impugnabilità di un avviso bonario in quanto “*l'atto contiene tutti gli elementi (...) per essere qualificato come atto di accertamento e/o liquidazione, come ritenuto dai giudici di merito, né vale a mutarne la natura il fatto che non sia stato notificato, che manchi l'indicazione del termine per l'impugnazione, dell'autorità cui rivolgersi e delle relative formalità in quanto trattasi di mere irregolarità o, comunque, di requisiti previsti a tutela del contribuente (...)*”. Nello stesso senso, le già citate Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2007, n. 16293 e Cass. civ., 15 maggio 2008, n. 12194. Non mancano, tuttavia, le pronunce di orientamento contrario (si veda, ad es., Cass. civ., 15 ottobre 2004, n. 1791, in banca dati “*fisconline*”).

⁵⁹⁴ V., in merito, la sentenza Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776, in banca dati “*fisconline*”.

⁵⁹⁵ Cfr. Cass. civ., 8 marzo 2006, n. 4895, in banca dati “*fisconline*”.

⁵⁹⁶ In questo senso, la recente Cass. civ., 19 novembre 2008, n. 27438. Significativa è anche la pronuncia Cass. civ., 18 novembre 2008, n. 27385, ove la Corte ha ritenuto ammissibile il ricorso

E, in prospettiva, non può che aumentare l'elenco degli atti "innominati", stante la recente devoluzione al giudice tributario di "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, (...) nonché le sovrimposte e le addizionali e sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio"⁵⁹⁸ e la ancora più recente⁵⁹⁹ ricomprensione nella giurisdizione tributaria di controversie che, come il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari e la tariffa di igiene ambientale⁶⁰⁰, non sono tradizionalmente 'tributarie'.

Anche laddove si ammettesse l'esistenza – in parallelo al "numero chiuso" degli atti impugnabili autonomamente – di una "classe aperta" di atti avverso i quali è proponibile un'impugnazione differita⁶⁰¹, resterebbe la necessità di preservare la sfera giuridica del cittadino da effetti immediatamente lesivi. Fermo restando che anche una "tutela differita" è del tutto ineffettiva nei confronti di atti che, come gli avvisi bonari, potrebbero individuare esattamente la pretesa fiscale e, di per sé soli, definire l'imponibile e l'imposta.

Il "debito" di tutela che discende dalla tesi costitutiva viene, per così dire, sanato laddove si presti consenso all'impostazione opposta.

Lo spostamento dalla visuale dell'*atto* a quella del *rapporto* – in linea con le dinamiche del giudizio amministrativo – permette al contribuente di conseguire un accertamento

avverso una misura per la consultazione di una partita catastale attraverso la quale la società ricorrente aveva appreso l'entità della rendita catastale di un immobile.

⁵⁹⁷ Ad es., il caso, contemplato dalla pronuncia Cass. civ., 10 febbraio 2006, n. 2888, in banca dati "fisconline", dell'ordinanza di ingiunzione per sanzioni amministrative emessa da un Ufficio provinciale del lavoro. Si pensi, ancora ad un "invito di pagamento" emesso da un comune per il pagamento della TOSAP (Cass. civ., 8 ottobre 2007, n. 21045, in banca dati "fisconline").

⁵⁹⁸ Così l'articolo 2 d.lgs. 546/1992, come modificato dall'articolo 12 c. 2 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e dal provvedimento indicato nella nota che segue.

⁵⁹⁹ Ci riferiamo all'articolo 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, conv. con modif. con L. 2 dicembre 2005, n. 248.

⁶⁰⁰ Si vedano, in relazione al Cimp, C. Cost., 8 maggio 2009, n. 141, in *Giur. cost.*, 2009, 3, 1534, e alla Tia, C. Cost., 24 luglio 2009, n. 238, in *Giust. civ.*, 2010, I, 2723: la riconosciuta natura tributaria delle dette entrate ha reso possibile, in materia, il mantenimento della giurisdizione delle Commissioni.

⁶⁰¹ In questo senso, F. Tesaro, *Lineamenti*, cit., 89 e Id., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007. Per l'A., gli atti non nominati dall'art. 19, se lesivi, sono impugnabili con ricorso avverso gli atti successivi rispetto ai quali i primi hanno valore di atti presupposti o pregiudiziali.

del secondo anche a prescindere dalla riconducibilità del primo alle categorie “nominate” di cui all’art. 19. E’ dato, poi, al cittadino far valere, in separata sede, quegli aspetti del rapporto che dall’atto non emergano. La definitività che consegue, a disciplina invariata, alla mancata impugnativa dell’atto è circoscritta a quanto da quest’ultimo effettivamente risulti: gli elementi ulteriori restano comunque contestabili in un momento successivo⁶⁰².

Nell’ottica del giudizio tributario sul rapporto, è consentito al contribuente di tutelarsi, anche in via preventiva, mediante l’esperimento di un’azione di accertamento mero o la richiesta di un rimedio cautelare più effettivo della mera sospensione dell’atto impugnato.

Il mero accertamento preventivo, la cui ammissibilità è implicita al nostro sistema processuale⁶⁰³, ben può essere giustificato dal ricorrere di una situazione di incertezza obiettiva circa l’esistenza di un debito o di un credito del contribuente verso il fisco⁶⁰⁴.

L’interesse ad agire è *in re ipsa* ove esista un atto rientrante nelle categorie di cui all’articolo 19; va, invece, dimostrato dal ricorrente e vagliato dal giudice allorché, pur

⁶⁰² Si pensi al caso in cui, in epoca successiva alla notifica di una cartella di pagamento, la finanza rinvenga un documento comprovante la contabilità in nero del contribuente e intenda, quindi, notificare allo stesso un nuovo avviso di accertamento per la maggior somma individuata. Una lettura in chiave costitutiva del rapporto d’imposta potrebbe portare all’assurdo dell’incontestabilità, da parte del cittadino, di quanto emerge dal nuovo avviso data l’intervenuta definitività della cartella di pagamento.

⁶⁰³ In questo senso, G. Chiovenda, *L’azione nel sistema dei diritti*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma, 1930, 77 e A. Attardi, *L’interesse ad agire*, Padova, 1955, 158. In senso più restrittivo, L. Lanfranchi, *Contributo allo studio dell’azione di mero accertamento*, Milano, 1969, 102 che ritiene che l’ammissibilità dell’azione *de qua* debba desumersi in via analogica da norme che la prevedano espressamente. In argomento, anche A. Proto Pisani, *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1979, 620. Significativo è un confronto con l’ordinamento processuale tedesco, nel quale, al § 256 ZPO, è prevista espressamente ed in via generale l’azione di mero accertamento.

⁶⁰⁴ Favorevoli all’ammissibilità di un’azione di mero accertamento in materia tributaria sono: E. Capaccioli, *La nuova disciplina*, cit., 35; P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 583; A. Mercatali, *Le azioni di mero accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del “solve et repete”*, in *Giust. civ.*, 1975, IV, 11; Id., *Un problema che resta: l’ammissibilità in campo tributario delle azioni di accertamento negativo*, *ivi*, 1977, I, 1216; E. Potito, *L’ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 704. Propendono per l’esperibilità dell’azione di mero accertamento, non dinanzi al giudice tributario, ma a quello ordinario: G. A. Micheli, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1974, II, 101; F. Tesauero, *Sul mero accertamento in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, 582; S. La Rosa, *Agevolazioni fiscali per l’edilizia ed osservanza della normativa urbanistica in Sicilia*, in *Dir. prat. trib.*, 1978. Per l’impostazione contraria, *ex multis*: C. Magnani, *Osservazioni sull’azione di mero accertamento in materia tributaria*, in *Giur. it.*, 1978, I, 1, 323; C. Glendi, *L’oggetto*, cit., 58 e 728.

mancando l'atto, venga contestato un credito del fisco o vantato un diritto al rimborso⁶⁰⁵.

La tutela cautelare, poi, pur assumendo normalmente la forma del rimedio *ex art. 47*, non è detto che in quest'ultimo si esaurisca. Come la giurisprudenza ammette l'applicabilità degli istituti *ex artt. 283, 373 e 700 c.p.c.*⁶⁰⁶, così non può trascurarsi il *trend* evolutivo della disciplina del processo amministrativo, ove – con l'art. 55 c. 1 d.lgs. n. 104/2010 e già con la novella del 2000 – si consente al giudice di adottare le misure cautelari che appaiano, secondo le circostanze, “*più idonee ad assicurare interinalmente gli effetti della decisione sul ricorso*”⁶⁰⁷. La sospensiva dell'atto impugnato appare, sovente, inidonea a garantire la posizione giuridica del contribuente: ben più effettiva è, ad esempio, un'ordinanza cautelare anticipatoria che, al ricorrere del *periculum in mora* e del *fumus boni juris*, sostituisca provvisoriamente l'atto impositivo fino alla conclusione del processo⁶⁰⁸.

Non può che imporsi, nell'analisi di un sistema rimediale, l'interrogativo su quale sia l'interesse del ricorrente. E' inammissibile che i congegni processuali non consentano all'attore di conseguire “tutto quello e proprio quello” che ha diritto ad ottenere alla stregua del diritto sostanziale. Ciò che realmente importa al cittadino è avere materiale certezza su quanto deve esborsare. Vedersi annullare l'atto, senza sapere a quanto

⁶⁰⁵ Un ulteriore argomento a favore dell'ammissibilità dell'azione in commento discende dal rilievo per cui l'esclusione della stessa rischierebbe di far rivivere il “*solve et repete*” (E. Capaccioli, *op. ult. cit.*, 39). C'è, poi, l'art. 15 del d.p.r. 636/1972 che, ancorché non più vigente, sembrava richiedere, *alternativamente*, l'indicazione, nel ricorso, dell'atto “*ovvero*” dell'ufficio nei confronti del quale era proposta l'azione (E. Potito, *L'ordinamento*, cit., 705). Altra conferma alla nostra impostazione può, infine, desumersi dalla recente analisi di M. F. Ghirga, *La meritevolezza della tutela richiesta*, Milano, 2004, 139, che ritiene che l'interesse ad agire ricorra laddove emergano *interessi meritevoli di tutela* di parte attrice. Per l'A. detta meritevolezza, mutuata dal criterio *ex art. 1322 c. 2 c.c.*, dovrebbe essere vagliata, in particolar modo, alla luce degli artt. 24 e 111 Cost.

⁶⁰⁶ Si veda la giurisprudenza citata *supra*.

⁶⁰⁷ V. art. 55 c. 1 d.lgs. n. 104/2010, cit. e già art. 3 l. 21 luglio 2000, n. 205.

⁶⁰⁸ Tali considerazioni, oltre a poter rilevare in una prospettiva *de iure condendo*, dovrebbero sin d'ora trovare applicazione in sede processuale, laddove si concordasse sulla natura di “impugnazione-merito” del giudizio tributario. Emblematico è il modello della cd. azione di adempimento nel rito amministrativo, che, ancorché non tipizzata dal nuovo codice del processo, deve ritenersi immanente ad un sistema di tutela giudiziale ispirato al principio di effettività.

ammonta il suo debito col fisco, non è proprio in linea con le concrete esigenze, e quindi con la richiesta di tutela⁶⁰⁹, di chi è soggetto a tassazione⁶¹⁰.

Così, nella stessa prospettiva dell' "impugnazione-merito", è dato al contribuente provare le ragioni a sua difesa con il più ampio ventaglio possibile di mezzi istruttori: l'assimilazione del processo tributario di accertamento del rapporto al modello dichiarativo – tipico del giudizio civile – consente l'integrazione della scarsa disposizione *ex art. 7 d.lgs. n. 546/1992* con il codice di rito civile.

Vero è, inoltre, che alla tesi costitutiva segue uno spreco di attività amministrativa e un potenziale prolungamento dell'attività processuale.

Dopo l'annullamento dell'atto da parte del giudicante, la parola andrebbe all'amministrazione finanziaria, che dovrebbe emettere un nuovo atto impositivo⁶¹¹.

Potrebbe darsi che quest'ultimo non risulti in linea con i parametri indicati dal giudice tributario: il contribuente sarebbe pertanto tenuto ad adire nuovamente l'autorità giudiziaria, eventualmente nelle forme del giudizio di ottemperanza, sostenendo ulteriori costi e parcelle onerose.

La tesi dichiarativa porta, invece, a quel risparmio di tempi e di mezzi che ben collima con l'insegnamento per cui *"la necessità di servirsi del processo per ottenere ragione non deve tornare a danno di chi ha ragione"*⁶¹².

⁶⁰⁹ Ciò che si definisce *Rechtsschutzbedürfnis* nel diritto processuale tedesco.

⁶¹⁰ La stessa Cassazione ha affermato, nella sentenza n. 16776/2005, cit., che le modifiche apportate dalla l. 28 dicembre 2001, n. 448 hanno inevitabilmente inciso anche sull'articolo 19: ora, *"il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare (art. 100 c.p.c.) la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario"*. Similmente, anche la più recente sentenza Cass. civ., 8 ottobre 2007, n. 21045, in banca dati *"fisconline"*.

⁶¹¹ Cosa, che inoltre, contrasta con la previsione espressa di cui all'articolo 21 d.lgs. cit. di precisi termini decadenziali, che verrebbero superati laddove si consentisse la rinnovazione dell'atto da parte della p.a. dopo la pronuncia del giudice (in questo senso, v. P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 755).

⁶¹² Così, com'è noto, G. Chiovenda (cfr. i *Saggi di diritto processuale civile*, cit.). La tesi dichiarativa ridimensionerebbe quella prassi del fisco, che spesso si riscontra nel concreto, e che consiste nell'emettere nuove cartelle di pagamento nonostante l'intervenuto giudicato sugli avvisi di accertamento da cui le stesse cartelle derivano. Onde evitare tali inconvenienti, si potrebbe – almeno de jure condendo – mutuare dal giudizio amministrativo un'azione cd. di condanna pubblicistica o di adempimento – discendente dall'art. 30 c.p.a., combinato con l'art. 34 c. 1 lett. c) c.p.a. – volta, nella nostra materia, ad ordinare, già in sede di cognizione, all'amministrazione finanziaria di rideterminare

10. Segue. I poteri delle Commissioni tributarie e delle parti quali corollari del modello.

Va, in questa sede, precisato che l'adesione alla tesi dichiarativa, se, da una parte, determina l'apertura del ventaglio degli strumenti a tutela delle parti, non comporta, quale conseguenza necessaria, l'attribuzione al giudice di una, difficilmente arginabile, cascata di poteri.

E', infatti, necessario recidere – con l'ausilio dei principi discendenti dai “modelli” richiamati – quel nesso⁶¹³ che connette il modello del giudizio di accertamento ad una sorta di piena fungibilità tra giudice e fisco.

Certamente, parlare in termini di “accertamento di un rapporto” – sulla falsariga dell'attuale assetto del giudizio amministrativo – significa far sì che il giudice assuma un ruolo attivo e propositivo, funzionale alla rideterminazione dell'imponibile o all'irrogazione della sanzione tributaria.

Ciò non giustifica, tuttavia, una sorta di “vassallaggio” dell'autorità giudiziaria rispetto alla finanza, che faccia della prima la *longa manus* della seconda⁶¹⁴.

Gli articoli 24, 101, 111 e 97 della Costituzione inducono a meglio definire quanto la Corte suprema ha, nelle più recenti pronunce, asserito.

l'imponibile o l'imposta, sulla base dei criteri forniti dal giudice. In senso favorevole all'azione di adempimento, cfr. L. Torchia, *Condanna ed adempimento nel nuovo processo amministrativo*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 11/2011, 1187; R. Chieppa, *Il codice del processo amministrativo*, in *Le nuove leggi amministrative*, Milano, 2010, 172; M. A. Sandulli, *Anche il processo amministrativo ha finalmente un codice*, in www.federalismi.it e in *Foro amm. - Tar*, 2010. Cfr. anche A. Travi, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010, 205, per il quale, nelle materie di giurisdizione esclusiva, potrebbe aversi la condanna all'adempimento di qualsiasi obbligazione. Si vedano, tuttavia, sull'ammissibilità dell'azione di adempimento nel rito amministrativo, le perplessità di R. Caponi, *La riforma del processo amministrativo: primi appunti per una riflessione*, in *Foro it.*, 2010, 271. Per un confronto con il processo amministrativo tedesco, sul punto, S. Deterbeck, *Allgemeines Verwaltungsrecht. Mit Verwaltungsprozessrecht*, München, 2007, 516.

⁶¹³ Lo si veda, ad es., nella citata sent. n. 25104/2008.

⁶¹⁴ In questi termini, l'importante sentenza della C. cost., 29 marzo 2007, n. 109, in www.giurcost.org.

“Quantificare la pretesa tributaria” non significa autorizzare il giudice a svolgere, in piena autonomia, un’istruttoria del tutto indipendente dalle attività delle parti e, soprattutto, dagli elementi individuati dal fisco in seno al procedimento amministrativo. Resta, anzitutto, il limite, discendente dal principio dispositivo in senso sostanziale – connaturale al paradigma di un giudizio a natura dichiarativa quale è il processo civile – dei fatti allegati dalla finanza e dal contribuente⁶¹⁵. Non è, poi, derogabile la terzietà ed imparzialità del giudice, il quale non è sottoposto che alla legge⁶¹⁶. C’è, infine, l’obbligo che grava sulla pubblica amministrazione di adeguatamente motivare gli atti impositivi⁶¹⁷ – obbligo scaturente dai principi di imparzialità e buon andamento dell’attività amministrativa, ed altresì imposto dalle esigenze di difesa preventiva del contribuente.

Dunque, a monte, in sede amministrativa, l’obbligo di motivazione – già individuato dall’art. 42 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600⁶¹⁸ e oggi consacrato dagli artt. 3 l. 7 agosto 1990, n. 241 e 7 l. 7 luglio 2000, n. 212⁶¹⁹ – e, a valle, in sede contenziosa, i principi di imparzialità e di “parità delle armi” circoscrivono l’attività del giudice ad una moderata

⁶¹⁵ Così, lo stesso articolo 7 d.lgs. 546/1992. Per la dottrina: F. Tesauero, *Sui principii generali dell’istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1978,203; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1684; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, cit., 1621 e 1625-1628; S. La Rosa, *L’istruzione probatoria*, cit., 869; Id., *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, 1261; P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 158; Id., voce *Processo*, cit., 755; L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., 51; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, 377.

⁶¹⁶ Con specifico riferimento al processo tributario, F. Tesauero, *Giusto processo*, cit., 42-44. Più in generale: L. Montesano, *Le prove disponibili d’ufficio e l’imparzialità del giudice*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1978, 189 ed E. T. Liebman, *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, 551.

⁶¹⁷ In questo senso, M. Basilavecchia, *Comportamento processuale dell’Ufficio imposte e motivazione dell’atto impugnato*, in *Rass. trib.*, 1989, 209; I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’Iva*, Milano, 1993, 14; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 379; G. Vanz, *Osservazioni critiche sull’orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell’accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 2000, 768; F. Gallo, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario: l’evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 1088.

⁶¹⁸ Nonché dall’art. 52 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 e dall’art. 56 d.p.r. 633/1972, cit.

⁶¹⁹ *Adde*: il recente articolo 16 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che prevede che l’ufficio debba indicare, a pena di nullità, gli elementi probatori che giustificano la sanzione tributaria contestata.

integrazione di quanto già emerso ad impulso di parte⁶²⁰. Come un atto autoritativo non è punto equiparabile, per diversità di natura e di funzione, ad un atto processuale, così non è concepibile che il giudizio costituisca un'appendice del procedimento amministrativo⁶²¹.

Il giudice non può che verificare gli elementi probatori dedotti nell'atto impositivo o, eventualmente, integrarli nell'almeno tendenziale osservanza delle preclusioni previste a carico delle parti⁶²².

Solo una *extrema ratio* potrebbe giustificare la sostituzione integrale del giudice alle parti. Si fa riferimento, in adesione ai recenti orientamenti giurisprudenziali, alle ipotesi di oggettiva impossibilità delle parti di procurarsi mezzi di prova⁶²³ o a quelle in cui la detta supplenza si mostri funzionale all'emanazione di una sentenza ragionevolmente motivata⁶²⁴.

Consentire "sconfinamenti" del giudice al di là delle linee tracciate comporterebbe la scarnificazione dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, il distacco – contrario all'articolo 2697 del codice civile e, quindi, al paradigma del giudizio a natura dichiarativa – dell'onere probatorio dalla posizione sostanziale dei contendenti e, soprattutto, le poco ortodosse pendenze della "bilancia" del giudice dalla parte del

⁶²⁰ In questo senso, Cass. civ., 17 novembre 2006, n. 24464; Cass. civ., 6 febbraio 2006, n. 2488; Cass. civ., 20 gennaio 2006, n. 1134; Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 366; Cass. civ., 16 maggio 2005, n. 10267; Cass. civ., 7 ottobre 2005, n. 19607; Cass. civ., 27 febbraio 2004, n. 4040; Cass. civ., 28 febbraio 2003, n. 16161; Cass. civ., 9 maggio 2003, n. 7129; Cass. civ., 28 marzo 2003, n. 4713; Cass. civ., 13 gennaio 2003, n. 282; Cass. civ., 25 maggio 2002, n. 7678; Cass. civ., 3 aprile 2002, n. 4776, tutte in banca dati "fisconline".

⁶²¹ Si vedano anche le ulteriori pregnanti critiche alla teoria della "*provocatio ad opponendum*" mosse da F. Gallo, *Motivazione e prova*, cit., 1101-1103 e da G. M. Cipolla, *La prova*, cit., 324-330.

⁶²² Similmente a quanto ha luogo nel rito del lavoro, in cui si ritiene che i poteri *ex art. 421 c. 2 c.p.c.* non possano essere esercitati in relazione ai mezzi di prova dai quali le parti siano decadute (G. Fabbrini, *Diritto processuale del lavoro*, Milano, 1974, 152; L. Montesano - R. Vaccarella, *Manuale di diritto processuale del lavoro*, Napoli, 1996, 184; G. Tarzia, *Manuale del processo del lavoro*, Milano, 1999, 155). La detta attività integrativa del giudice è tuttora possibile, nonostante l'intervenuta novella del c. 3 dell'articolo 7 d.lgs. 546/1992 (così, Cass. civ., 13 settembre 2006, n. 19593, in banca dati "fisconline").

⁶²³ V. Cass. civ., 13 settembre 2006, n. 19593; Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 12345; Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 366; Cass. civ., 4 maggio 2004, n. 8439; Cass. civ., 9 maggio 2003, n. 7129, tutte in banca dati "fisconline".

⁶²⁴ Così, Cass. civ., 30 maggio 2005, n. 11485 e Cass. civ., 9 maggio 2003, n. 7129, entrambe in banca dati "fisconline". In dottrina, si veda anche F. Tesauro, *La prova nel processo tributario*, cit.

ricorrente o della resistente. La giustizia, tradizionalmente bendata per imparzialità, lo diventerebbe per arbitrarietà delle scelte⁶²⁵.

In sintesi, solo la tesi dichiarativa, con i corollari anzidetti, fa del processo tributario un giudizio, e lo rende aderente al modello scolpito nella Carta costituzionale e ai principi discendenti dalla Convenzione Europea del 1950.

Se quella del giudice tributario è una giurisdizione, e la natura delle commissioni non è più meramente amministrativa, ogni discostamento dal “giusto processo” deve essere espunto senza riserva. Non si può, del resto, prescindere dall’articolo 1 c. 2 d.lgs. 546/1992, che dispone il rinvio ad un giudizio che, come quello civile, è per definizione di accertamento, e da quella *magna charta* dei diritti che è la legge 212/2000, segno di un innegabile *favor* nei confronti del contribuente.

Dalla ‘clausola di compatibilità’ di cui al citato articolo 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992, e da disposti come quelli *ex* articoli 19 e 47, può discendere un profilo tendenzialmente impugnatorio, e solo in senso formale, del nostro processo, insieme ad una tassatività, anch’essa tendenziale, degli atti impugnabili e ad una tutela cautelare che, solo normalmente, coincide con la sospensiva dell’atto. Che questa sia la linea di massima non esclude che il “numero chiuso” degli atti possa soffrire deroghe, che l’interesse a ricorrere esista anche a prescindere dalla formazione di un atto e che il giudice sia abilitato a valutare il merito del rapporto d’imposta.

Non è vero che, relativisticamente, tutto va bene e tutto si può fare, quando si parla di situazioni soggettive protette. Nulla va bene, piuttosto, se la realtà processuale resta un passo indietro rispetto all’evolversi del diritto sostanziale. Avere un processo in cui le “armi” dei contendenti sono impari, i giudici liberi di ricercare fatti e prove, il diritto di difesa un elemento, tutto sommato, derogabile significa, non solo disconoscere le linee

⁶²⁵ Per siffatta ambivalenza del significato della benda che, nell’iconografia tradizionale, cinge gli occhi della dea Giustizia, E. L. Masters, *Spoon River Anthology*, (1915), London, 2008. Sul tema, il notevole testo di A. Prosperi, *Giustizia bendata*, Torino, 2008.

evolutive del processo amministrativo, ma anche, e soprattutto, surrogare il modello conforme a Costituzione con una sua magra parvenza.

IV. La morfologia della prova quale corollario della natura della giurisdizione tributaria. Onere della prova e dialettica giudice-parti in materia istruttoria.

Sommario: 1. Introduzione. I poteri istruttori nel contesto della giurisdizione tributaria. – 2. *Chi prova che cosa*. Il *thema probandum*. I fatti notori e i fatti “non contestati”. – 3. *Segue*. La ripartizione dell’onere probatorio: le prime impostazioni del problema. – 4. *Segue*. Le impostazioni recenti. Spunti per una ricostruzione dell’onere della prova attraverso il prisma del giudizio sul “rapporto”. – 5. *Segue*. Poteri istruttori ed ‘incursioni’ del giudice tributario. Le impostazioni tradizionali della *quaestio*. – 6. L’analisi alla luce del modello di giudizio tributario sul “rapporto” e del ‘dovuto’ processo ai diritti.

1. Introduzione. I poteri istruttori nel contesto della giurisdizione tributaria.

Dalla natura del processo⁶²⁶ e dai principi che lo informano⁶²⁷ discende anche il concreto atteggiarsi dei poteri istruttori del giudice e delle speculari attribuzioni delle parti⁶²⁸.

⁶²⁶ Su cui cfr. il cap. II del presente lavoro.

⁶²⁷ V. il cap. III, con particolare riferimento al modello del ‘giudizio costituzionalmente dovuto’.

⁶²⁸ Impieghiamo la nozione di “potere”, sia nella prospettiva del giudice sia in quella delle parti, data l’idoneità dello stesso a produrre nuove situazioni giuridiche in seno al processo. E’, infatti, noto che la “facoltà” sia, invece, destinata ad esaurirsi in se stessa, senza poter dare luogo a modificazioni giuridiche. Sulla nozione di potere, come impiegata nel presente studio, si veda V. Frosini, voce *Potere (teoria generale)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIII, Torino, 1966, 440 e ss. e, prima di lui, S. Romano, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953, 172 e ss. Più in generale, si confronti A. Lener, voce *Potere (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 610 e ss. Sulla nozione di facoltà, cfr. F. Carnelutti, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, 156 e Anastasi, voce *Facoltà e diritti facoltativi*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967. Diversamente, sulla dicotomia tra poteri del giudice e facoltà delle parti, G. Costantino, *Questioni processuali tra poteri del giudice e facoltà delle parti*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 1012. Sulla traducibilità di tutte le situazioni giuridiche in termini di “dovere”, cfr. V. Tavormina, *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003, 1 e ss. Sui poteri istruttori nel processo tributario, oltre ai testi citati *infra*, si vedano M. Cardillo, *Il processo tributario e la consulenza tecnica d’ufficio*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2011, 101 ss.; L. Tosi, “*Testimonianza orale*” e “*testimonianza scritta*” nel processo tributario, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2010, 761 e ss.; A. Marcheselli, *Poteri istruttori integrativi del giudice tributario, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 2/2010, 138 ss.; Id., *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, *passim*; S. Magnone Cavatorta, *I nuovi documenti nei confini dell’appello come “novum iudicium”*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 4/2010, 332 e ss.; G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2009, 545 ss.; Id., voce *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm., Agg.*, Torino, 2008, 730 ss.; Id., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, *passim*; F. Gallo, *L’istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009, 25 e ss.; Id., *Motivazione e prova nell’accertamento tributario*, *ivi*, n. 4/2001, 1088; S. La Rosa, *Istruttoria e poteri dell’ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009, 523 e ss.; Id., *L’istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 870; Id., *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, *ivi*, 1982, 1261 ss.; A. Uricchio, *Atti e poteri del giudice*

Non basta, infatti, richiamare la lettera dell'articolo 7 d.lgs. n. 546/1992, per esaurire la complessa dialettica che, in materia istruttoria, intercorre tra parti ed ufficio⁶²⁹.

Il disposto, rubricato “*poteri delle commissioni tributarie*”, istituisce un parallelo, al primo comma, con le attribuzioni spettanti agli uffici tributari e all'ente locale secondo le leggi d'imposta. Stando a quanto previsto, i giudici tributari esercitano tutti i poteri di accesso, richiesta dati, informazioni e chiarimenti di cui alla normativa di settore, potendo altresì chiedere relazioni ad organi dell'amministrazione statale ed altri enti pubblici, incluso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica⁶³⁰.

Alla disciplina di diritto sostanziale poco aggiunge la normativa processuale, oltre al limite *ex* articolo 7 c. 1⁶³¹, in forza del quale i poteri elencati vanno esercitati “*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*”. Non è, poi, rilevante, nella materia

tributario. Tra principi del “giusto processo” ed estensione della giurisdizione tributaria, Bari, 2007, *passim*; M. Basilavecchia, *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 4/2006, 305; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, *passim*; A. Colli Vignarelli, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, *passim*; F. Graziano, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 2002, 413 e ss.; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 375; F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir. Aggiornamento*, III, Milano, 1999, 885; Id., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 2000, 73 ss.; Id., *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, *ivi*, 1988, 14; Id., *Sui principii generali dell'istruzione processuale probatoria*, *ivi*, 1978, II, 213; R. Schiavolin, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, 473; S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., II ed., 2004, 81; A. Guarnieri, *Presente e futuro della prova testimoniale nel processo tributario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 1997, 463; C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1117 ss.; Id., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 906 ss.; L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1994, I, 73; Id., *Il giudice tributario e la prova per presunzioni*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 593 ss.; R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1213; G. Tinelli, voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma, 1991, *passim*; L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, in C. Glendi (a cura di), *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 753 ss.; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, I, 1603 ss.; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 1682.

⁶²⁹ Sull'incompletezza, in materia istruttoria, dell'articolo 7, si vedano, in particolare, L. P. Comoglio, *Riforme processuali e poteri del giudice*, Torino, 1996, 317; C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., 1118; G. Tabet, *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 619.

⁶³⁰ Evidentemente, ove risulti necessario “*acquire elementi conoscitivi di particolare complessità*”. Un'analoga previsione si rinviene nell'articolo 63 c. 4 d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, in forza del quale “*qualora reputi necessario l'accertamento di fatti o l'acquisizione di valutazioni che richiedono particolari competenze tecniche, il giudice può ordinare l'esecuzione di una verifica ovvero, se indispensabile, può disporre una consulenza tecnica*”.

⁶³¹ E da estendersi anche al secondo comma.

istruttoria, quanto dispone l'ultimo comma dell'articolo 7, che contempla il potere di disapplicare un regolamento o atto generale ritenuto illegittimo. E' stato, inoltre, recentemente abrogato il terzo comma del citato disposto, che prevedeva il potere dei giudici di ordinare alle parti il deposito di documenti necessari ai fini della controversia⁶³².

Se appare incompleta la disciplina dei poteri istruttori delle commissioni, è, indubbiamente scarna quella che concerne le attribuzioni delle parti, quasi per nulla menzionate dal disposto in oggetto⁶³³. L'unica previsione rilevante è quella contemplata dall'attuale terzo comma, che vieta espressamente il giuramento e la prova testimoniale. Appare, pertanto, obbligata l'integrazione dell'articolo 7, non solo con gli altri disposti inclusi nel d.lgs. n. 546/1992, e di diretta incidenza sulla materia istruttoria, ma anche con i corollari della natura di "impugnazione-merito" del giudizio tributario.

Assumono, anzitutto, rilievo gli articoli 22 c. 4, 23 c. 2 e c. 3, 24 c. 1 e 32 c. 1, che, in materia di prove documentali, arricchiscono il contenuto dell'articolo 7. In particolare, gli articoli 22 c. 4 e 23 c. 2 prevedono l'inserimento dei documenti, all'atto della costituzione, rispettivamente nei fascicoli del ricorrente e del resistente, mentre l'articolo 24 dispone che i documenti devono essere elencati negli atti cui sono allegati o, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta, da depositare in originale o in numero di copie pari a quello delle altre parti. Infine, l'articolo 32 c. 1 prevede il potere delle parti di depositare i documenti fino a venti giorni liberi prima della trattazione. Altrettanto rilevante è l'articolo 58, che vieta al giudice di appello di disporre nuove prove, diverse da quelle documentali⁶³⁴, salvo che le ritenga necessarie ai fini della

⁶³² Come è noto, l'abrogazione è stata disposta dall'articolo 3- bis c. 5 D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

⁶³³ Sull'estraneità, rispetto all'articolo 7 d.lgs. n. 546/1992, rispetto alla disciplina dei poteri istruttori delle parti, cfr. A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 493 e R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 493.

⁶³⁴ Questa è la più rilevante differenza, tra rito civile e contenzioso tributario, in materia di nuove prove in appello: mentre nel processo civile non è mai dato produrre nuovi documenti in secondo grado – salvo le eccezioni di cui all'art. 345 c. 3 cod. proc. civ. –, ciò è sempre consentito nel rito tributario. Anche in materia di processo amministrativo, l'articolo 104 c. 2 d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104 prevede che

decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire in primo grado per causa ad essa non imputabile.

E', poi, la natura del nostro giudizio ad imporre l'integrazione delle succinte previsioni dell'articolo 7 con quanto è funzionale ad un accertamento compiuto del rapporto tra fisco al contribuente. Se lo scopo del processo non è tanto annullare l'atto, quanto accertare l'obbligazione tributaria sorta *ex lege* e, quindi, i termini del rapporto impositivo⁶³⁵, il ventaglio istruttorio è destinato ad ampliarsi, per consentire al giudicante di *ri*-determinare la base imponibile e *ri*-quantificare l'imposta. La contiguità con il modello del processo civile, che ha – come è noto – natura dichiarativa, apre la porta a tutti i mezzi istruttori contemplati dal codice di rito civile, ad eccezione di quelli espressamente esclusi dalla legge speciale sul contenzioso tributario⁶³⁶.

Se la logica del 'rapporto' consente la dilatazione dei poteri istruttori, anche al di là dei confini imposti dall'articolo 7, i principi del processo 'dovuto'⁶³⁷ sagomano, a valle, le

non possono essere ammessi nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione, o che la parte dimostri di non averli potuti produrre in primo grado per causa ad essa non imputabile. In particolare, sull'istruttoria nel processo tributario di secondo grado, vds. F. Pistolesi, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 338. Con riferimento al rito del lavoro, si confronti G. Raiti, *Due grandi arrêts delle sezioni unite sull'ammissione di nuovi documenti nell'appello ordinario e in quello del lavoro*, in *Giust. civ.*, 2006, I, 144. Per un confronto con la prova nel processo civile, si rinvia allo scritto di G. Ruffini, *La prova nel giudizio civile di appello*, Padova, 1997, *passim*.

⁶³⁵ Si rinvia alla bibliografia di cui ai capitoli precedenti, con particolare riferimento a P. Sandulli, *Il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione nel processo tributario*, ora in M. Basilavecchia - G. Tabet (a cura di), *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Bologna, 2009, 135 e ss.; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 706; A. Socci - P. Sandulli, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, *passim*; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 5; P. Russo, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749; Id., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, 770; E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751. Per la giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. trib., 29 dicembre 2010, n. 26322; Cass. civ., sez. trib., 21 luglio 2010, n. 17072; Cass. civ., sez. trib., 1 settembre 2009, n. 19079, tutte in *Banca dati "fisconline"*.

⁶³⁶ In merito, ci sia consentito rinviare ad A. Giordano, *Natura del processo tributario e poteri del giudice*, in *Temi romana*, n. 1/2009, 23 e ss.

⁶³⁷ Su cui si confronti la bibliografia indicata nei capitoli precedenti, con particolare riguardo a E. Florestano, *Spigolature, non necessariamente organiche, sul tema del giusto processo tributario*, in *Boll. trib.*, n. 4/2011, 250; F. Gallo, *Quale modello processuale per il processo tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 11; Id., *Verso un giusto processo tributario*, *ivi*, 2004, 11; F. Tesaro, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, *ivi*, 2004, 11; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 793; A. Garcea, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie e i principi del giusto processo*,

attribuzioni del giudice, inibendo interventi sostitutivi poco ortodossi e così preservando la garanzia di imparzialità e il diritto alla prova dei soggetti in lite⁶³⁸.

2. **Chi prova che cosa. Il *thema probandum*. I fatti notori e i fatti “non contestati”.**

La prova è, anche nel processo tributario, lo strumento che, per eccellenza, è volto all'accertamento della verità dei fatti⁶³⁹.

Quali, tra questi, siano oggetto del *thema* è questione che dipende dai principi processuali e, in particolare, da quello dispositivo in senso sostanziale⁶⁴⁰, la cui immanenza al contenzioso fiscale è stata, anche in tempi recenti, controversa.

E', infatti, noto che, prima della riforma tributaria del 1972⁶⁴¹, il potere delle Commissioni di decidere “*in base all'obiettiva considerazione dei fatti, delle*

ivi, I, 474; E. Manzon, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza dell'art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 1095.

⁶³⁸ Sul diritto alla prova, con riferimento al processo tributario, cfr. C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., 1138. Più in generale, vds. M. Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, 78.

⁶³⁹ O, più precisamente, delle affermazioni compiute dalle parti. In questo senso – come è noto – F. Carnelutti, *La prova civile. Parte generale. Il concetto giuridico di prova*, ristampa, Milano, 1992, 44 e Id., *Sistema di diritto processuale civile*, I, Padova, 1936, 674. Sulla funzione dimostrativa della prova, si vedano gli studi di M. Taruffo, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Roma-Bari, 2009, *passim*; Id., voce *Prova (in generale)*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XVI, Torino, 1997, 3 ss.; L. P. Comoglio, *Le prove civili*, Torino, 2004; Id., *Le prove*, in P. Rescigno (diretto da), *Trattato di diritto privato*, Milano, 1985, 165; A. Carratta, *Prova e convincimento del giudice nel processo*, in *Riv. dir. proc.*, 2003; Id., *Funzione dimostrativa della prova (verità del fatto nel processo e sistema probatorio)*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, 73 ss.; C. Besso Marcheis, *Probabilità e prova*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1991, 1119; G. Verde, *Prova legale e formalismo*, in *Foro it.*, 1990, V, 465; Id., voce *Prova (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 579. Sulla distinzione tra funzione dimostrativa e funzione retorico-argomentativa della prova, si rinvia a C. Perelman, *Della prova in filosofia*, in *Retorica e filosofia*, Bari, 1979, 151 e Id., *Il dominio retorico. Retorica e argomentazione* (1977), trad. it., Torino, 1981, 14 ss. Sull'analogia tra prova processuale e prova nella ricerca storica o scientifica, cfr. M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Milano, 1992, 310 ss. e Id., *Il giudice e lo storico: considerazioni metodologiche*, in *Riv. dir. proc.*, 1968, 438, nonché S. Chiarloni, *Processo civile e verità*, in *Questione giustizia*, 1987, 504.

⁶⁴⁰ Sul principio dispositivo in senso sostanziale, di cui agli artt. 2907 cod. civ., 99 cod. proc. civ. e 112 cod. proc. civ., cfr. T. Carnacini, *Tutela giurisdizionale e tecnica del processo*, in *Studi in onore di E. Redenti*, Milano, 1951, II, 700; F. Carnelutti, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, 94; S. Satta, *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1959, 330; Id., *Domanda giudiziale (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 823. Più di recente, si confrontino gli studi di A. Proto Pisani, *Dell'esercizio dell'azione*, in *Commentario del c.p.c. diretto da E. Allorio*, Torino, 1973, I, 1049; G. Verde, *Dispositivo (principio)*, in *Enc. giur. Treccani*, XI, Roma, 1989; C. Consolo, voce *Domanda giudiziale*, in *Dig. civ.*, VII, Torino, 1998, 68. Sul nesso tra principio dispositivo in senso sostanziale ed imparzialità, v. E. T. Liebman, *Fondamento del principio dispositivo*, in *Problemi del processo civile*, Napoli, 1962, 11 ed E. Grasso, *La pronuncia d'ufficio*, Milano, 1967, 3 e 206.

*circostanze e degli elementi tutti di apprezzamento*⁶⁴² di cui fossero a conoscenza consentiva alle stesse la ricerca autonoma dei fatti rilevanti, a prescindere dalle allegazioni di parte. Le indagini, anche solo esplorative, dell'ufficio traevano manforte dall'estensione allo stesso di *“tutte le facoltà di indagine, di accesso, di ispezione, di controllo, di richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti conferite dalle singole leggi di imposta ai funzionari delle imposte dirette e di registro”*⁶⁴³. La previsione di poteri decisori pervasivi, estesi a quello di riformare, anche *in peius*, l'imposizione⁶⁴⁴, comportava lo speculare ampliamento dei poteri di ricerca dei fatti rilevanti al fine della corretta determinazione della base imponibile e dell'imposta.

Anche dopo l'entrata in vigore del d.p.r. n. 636/1972 non era pacifica la qualificazione, in senso dispositivo o inquisitorio, del rito tributario: il mantenimento del parallelismo tra poteri giudiziari e attribuzioni della finanza privava di importanza l'iniziativa del contribuente, impedendo alla stessa di condizionare l'attività di ricerca istruttoria dei giudici⁶⁴⁵. Se, poi, la previsione – introdotta dall'articolo 35 del d.p.r. citato – per cui gli ampi poteri ufficiosi dovevano essere esercitati *“al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti”* rafforzava il principio dispositivo, la successiva formulazione della norma⁶⁴⁶ (*“al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione”*) sembrava dare rinnovato vigore al principio inquisitorio⁶⁴⁷.

⁶⁴¹ Introdotta dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

⁶⁴² Vds. l'articolo 27 c. 2 R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639.

⁶⁴³ Si veda l'articolo 25 c. 1 R.D. 8 luglio 1937, n. 1516. Sul tema, si veda E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 334 ss.: *“(…) se le potestà istruttorie del giudice tributario sono identiche a quelle della finanza, la loro attuazione, evidentemente, non potrebbe dipendere mai da un'iniziativa del contribuente, nello stesso modo come questa non è mai (e sarebbe inconcepibile che lo fosse!) condizione per l'attività di ricerca della finanza”*.

⁶⁴⁴ Vds. l'articolo 39 c. 3 R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639.

⁶⁴⁵ Si confronti l'articolo 35 D.P.R. n. 636/1972, cit. In questo senso, B. Cocivera, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Milano, 1976, 206, nt. 73 e T. Tomasicchio, *Manuale del contenzioso tributario*, Padova, 1986, 300 ss. Diversamente, la condivisibile impostazione di G. Ferrà, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 1985, 2919, F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1684 e L. P. Comoglio, *Atti di istruzione delegata e contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1973, I, 485.

⁶⁴⁶ Così l'articolo 35 D.P.R. n. 636/1972, cit., come modificato dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739.

⁶⁴⁷ Favorevoli al potere dei giudici di indagare anche su fatti non allegati erano C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1985, 913 ss. e R.

Alla riforma del 1992 si deve la chiara enunciazione dei limiti all'istruttoria dei giudici: l'inciso "ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti" dirada ogni dubbio sulla natura – sotto il profilo della prova – del nostro giudizio. Se i "fatti" allegati dalle parti costituiscono un limite, è evidente che l'istruttoria ufficiosa non possa dirsi spontanea e libera⁶⁴⁸: il perimetro dei poteri di accertamento e verifica è necessariamente segnato dalle deduzioni in fatto delle parti⁶⁴⁹.

Inoltre, il rinvio operato dall'articolo 1 c. 2 d.lgs. 546/1992 all'intero di codice di rito civile⁶⁵⁰ e la ricostruzione del processo tributario come giudizio di accertamento di un rapporto rendono immediatamente operativo il principio dispositivo in senso sostanziale: oggetto di prova sono, pertanto, *solo* e *soltanto* i fatti allegati dalle parti e non è dato al giudice arricchire la piattaforma fattuale⁶⁵¹.

Nel *thema probandum* rientrano, dunque, tutti i fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi dedotti dal fisco e dal contribuente⁶⁵².

Torrigiani, *Il sistema del contenzioso tributario*, Firenze, s.d., 100. Si veda, tuttavia, la diversa impostazione di S. La Rosa, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, cit., 1261 ss. e di F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, cit., 1603 ss. In particolare, per S. La Rosa, *La istruttoria*, cit., 1261, la novella del 1981 avrebbe avuto il solo effetto di circoscrivere l'istruttoria ai soli fatti dedotti dalle parti, purché rilevanti ai fini della decisione della controversia.

⁶⁴⁸ Si richiama la terminologia impiegata da E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 335.

⁶⁴⁹ In questo senso, cfr. P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 158; Id., voce *Processo tributario*, cit., 755; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 377; L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., 51; S. La Rosa, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., 869; Id., *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, 1261; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, cit., 1621 e 1625-1628; F. Tesauro, *Sui principii generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1978, 203; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1684.

⁶⁵⁰ E non più solo al libro I, come faceva il d.p.r. n. 636/1972.

⁶⁵¹ Sull'esclusiva delle parti in materia di allegazione dei fatti, F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, III, Milano, 1999, 887; A. Mercatali, *L'istruzione probatoria nel nuovo processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1999, 1095; C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., 1138; B. Aiudi, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie. Osservazioni sulla prova testimoniale*, in *Boll. trib.*, 1993, 1349.

⁶⁵² Gli unici fatti deducibili *ex officio* sono quelli secondari, che, non individuando il rapporto giuridico controverso, esulano dall'esclusiva delle parti (in questo senso, si vedano, da ultimi, D. Buoncristiani, *L'allegazione dei fatti nel processo civile*, Torino, 2001, 120 ss. e anche S. Menchini, *Osservazioni critiche sul cd. onere di allegazione dei fatti giuridici nel processo civile*, in *Scritti in onore di E. Fazzalari*, III, Milano, 1993, 25). Di diversa opinione è, tuttavia, P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 377, per il quale l'esistenza di un "onere di allegazione" in capo alle parti impedirebbe al giudice di rilevare d'ufficio un fatto secondario. Sui fatti secondari, si vedano, in particolare, F. Carnelutti, *La prova civile*, ristampa, Milano, 1992, 20; M. Cappelletti, *La testimonianza*

Esenti da prova sono i fatti notori, oltre ai fatti non espressamente contestati in seno al giudizio⁶⁵³. In entrambe le ipotesi, si verifica, infatti, uno sgravio dell'onere probatorio, giustificato dalla generale conoscibilità del notorio o dall'omessa contestazione del fatto *ex adverso* allegato.

Pacifica è l'applicabilità al processo tributario dell'articolo 115 c. 2 cod. proc. civ., che prevede il potere del giudice di porre a fondamento della decisione, senza bisogno di prova, le "nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza"⁶⁵⁴. Ciò lo si deve, principalmente, desumere dal generale rinvio, disposto dall'articolo 1 c. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, al processo civile e dall'assenza di ragioni ostative all'ingresso del notorio nel nostro giudizio.

Più controversa è l'effettiva operatività del principio di "non contestazione"⁶⁵⁵. E', infatti, vero che, ove, in materia di diritti indisponibili, si applicasse la cd. *relevatio ab*

della parte nel sistema dell'oralità. Contributo alla teoria della utilizzazione probatoria del sapere delle parti nel processo civile, I, Milano, 1974, p. 30; F. Cordopatri, *A proposito di "rilevanza della prova" e di "giudizio di fatto"*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1974, 985; F. Benvenuti, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, 95.

⁶⁵³ In questo senso, P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 377-378.

⁶⁵⁴ O che fanno parte della "storia in senso lato" – così, E. Fazzalari, *Il processo ordinario di cognizione*, I, Torino, 1990, 197. Sul concetto di notorio, si vedano L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 57; B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, 297; S. Patti, voce *Prova I) diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, XXV, Roma, 1991, 7; V. Andrioli, voce *Prova (diritto processuale civile)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIV, Torino, 1967, 279. Evidente è la *ratio* dell'esclusione del notorio dal *thema probandum*: la conoscibilità dello stesso da parte della generalità dei consociati (intesi come uomini di media cultura di un dato tempo e luogo – così, E. Allorio, *Osservazioni sul fatto notorio*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1934, 8 – o come specifico gruppo di persone – vds. P. Calamandrei, *Per la definizione del fatto notorio*, *ivi*, 1925, 273 – rende superflua l'articolazione della prova, pur non sgravando la parte dall'onere di allegazione (in merito, i condivisibili rilievi di S. Menchini, *Osservazioni critiche sul cd. onere di allegazione dei fatti giuridici nel processo civile*, cit., 27). Con riferimento specifico al processo tributario, si confrontino S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., II ed., 2004, 91; S. Magnone Cavatorta, *In tema di utilizzabilità dei fatti notori nel processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2000, 123 e ss. G. Guarnieri, *Il fatto notorio nel processo tributario: onere della prova e discrezionalità del giudice*, in *Riv. giur. trib.*, 1996, 430 e ss. Per la giurisprudenza, nel senso dell'ammissibilità del notorio: Cass. civ., 28 marzo 1997, n. 208, in *Corr. trib.*, 1997, 1557. Si consideri, tuttavia, che i più recenti *dicta*, diversamente dal passato, escludono che abbia carattere di notorio il valore commerciale degli immobili (così, Cass. civ., 9 ottobre 1995, n. 10555, in *Riv. giur. trib.*, 1995, 428, per cui "nel processo tributario, ai fini dell'accertamento di maggior valore di un immobile, la conoscenza del valore commerciale di terreni o fabbricati non può essere fatta rientrare nel concetto di "fatto notorio" in quanto essa presuppone, soprattutto con riguardo a realtà economiche complesse, il possesso di specifiche informazioni tecniche, estranee al patrimonio culturale dell'uomo comune").

⁶⁵⁵ Cfr., in merito, anche sull'incidenza del novellato art. 115 cod. proc. civ. sul rito tributario, F. Tesaurò, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, n. 4/2010, 968 e già A. Colli Vignarelli, *Le recenti modifiche all'art. 115 del codice di procedura civile confermano la piena applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario*, *ivi*,

onere probandi, si farebbe conseguire alle parti, mediante contegni o dichiarazioni processuali, più di quanto non potrebbero ottenere con gli strumenti dell'autonomia privata⁶⁵⁶. Va, tuttavia, considerato che i comportamenti contestativi hanno, comunque, rilievo anche nei processi su diritti indisponibili: pacifica è il potere del giudice di desumerne argomenti di prova, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 116 c. 2 cod. proc. civ.⁶⁵⁷

Altrettanto rilevante è un confronto con il nuovo codice del processo amministrativo, che, all'articolo 64 c. 2, prevede, con una formula mutuata dall'articolo 115 cod. proc. civ., e senza distinguere tra situazioni soggettive disponibili e indisponibili⁶⁵⁸, che il

n. 5/2009, 1285. Sul principio, per rilievi più generali e anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici, si vedano A. Tedoldi, *La non contestazione nel nuovo art. 115 c.p.c.*, in *Riv. dir. proc.*, n. 1/2011, 76; C. M. Cea, *La tecnica della non contestazione nel processo civile*, in *Giusto processo civile*, 2006, 202; Id., *Il principio di non contestazione al vaglio delle sezioni unite*, in *Foro it.*, 2002, I, 2030; A. Carratta, *Il principio della non contestazione nel processo civile*, Milano, 1995, *passim*; E. Merlin, *Compensazione e processo*, II, Milano, 1994, 60 ss.; B. Ciaccia Cavallari, *La contestazione nel processo civile*. I) *La contestazione tra norme e sistema*, Milano, 1992, 133 ss.; Id., *La contestazione nel processo civile*. II) *La non contestazione: caratteri ed effetti*, Milano, 1993, *passim*, che parla, tuttavia, di contegno, più che di principio, di non contestazione; G. Scarselli, *La condanna con riserva*, Milano, 1989, 415; C. Ferri, *Contraddittorio e poteri decisori del giudice*, in *Studi Urbinati*, 1980-1982, Rimini, 1984, 107; A. Proto Pisani, *Il procedimento per convalida di sfratto*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1987, 1354; Id., *Tutela giurisdizionale differenziata e nuovo processo del lavoro*, in *Foro it.*, 1973, V, 205.

⁶⁵⁶ Così, A. Carratta, *“Principio della non contestazione” e limiti di applicazione nei processi su diritti indisponibili*, in *Fam. e dir.*, n. 6/2010, 573.

⁶⁵⁷ Così, in particolare, A. Carratta, *Il principio della non contestazione nel processo civile*, cit., 183 ss. e 204 ss. In senso analogo, si vedano C. M. Cea, *La tecnica della non contestazione nel processo civile*, cit., 203 ss. e A. Tedoldi, *La non contestazione nel nuovo art. 115 c.p.c.*, cit., 94, che non ritiene che la non contestazione possa, di per sé sola, fondare il convincimento del giudice. Si è, del resto, correttamente rilevato (A. Carratta, *op. ult. cit.*, 267 ss.) che il principio di “non contestazione”, anziché fondarsi sul principio dispositivo in senso sostanziale, fa, piuttosto, leva sulla cd. autoreponsabilità delle parti nell'allegazione dei fatti di causa. Diversamente avviene nel diritto processuale tedesco, ove dal § 138 ZPO discende la valenza della “non contestazione” quale *ficta confessio*, tale da imporre al giudice di “prendere per veri” i fatti non contestati (cfr. Brehm, *Die Bindung des Richter san den Parteivortrag und Grezen freier Verhandlungswürdigung*, Tübingen, 1982, 139 ss.).

⁶⁵⁸ Ammesso che – nel diritto amministrativo vigente – le situazioni soggettive siano realmente disponibili. Si vedano, in proposito, le significative riflessioni di F. G. Scoca, *Commento agli artt. 64-69 del Codice*, in corso di pubblicazione, ricordato anche da L. Giani, in F. G. Scoca (a cura di), *Giustizia amministrativa*, Torino, 2011, 373: *“l'interesse legittimo e, nel caso di giurisdizione esclusiva, il diritto soggettivo sono, almeno di regola, disponibili. (...) Ci sono alcuni ‘indizi’ della disponibilità dell'oggetto del giudizio, anche nella disciplina sull'istruzione: in primo luogo il principio di non contestazione, in secondo luogo l'efficacia probatoria dell'atto pubblico, vera e propria prova legale, pienamente spendibile, fino a querela di falso, anche nel processo amministrativo; in terzo luogo le presunzioni legali”*.

giudice debba porre a fondamento della decisione anche i “*fatti non specificamente contestati dalla parti costituite*”⁶⁵⁹.

L’indisponibilità dell’obbligazione tributaria non ha, poi, fondamento costituzionale: facendo leva sulla legge ordinaria, non integra un principio assoluto, ma è, piuttosto, un concetto relativo, derogabile ed, effettivamente, più volte derogato dal legislatore⁶⁶⁰. A dimostrarlo sono i tanto impiegati istituti negoziali, nella fase di attuazione della norma tributaria⁶⁶¹, e la tanto ampia nozione di tributo, che ormai non comprende soltanto imposte e tasse, ma anche numerose entrate commutative o sinallagmatiche⁶⁶².

A conferma della, sempre maggiore, erosione del dogma dell’indisponibilità vi è, poi, la nuova mediazione fiscale, introdotta dal d.l. n. 98/2011⁶⁶³. L’articolo 17- *bis* del decreto legislativo n. 546/1992, introducendo, per le liti non superiori a ventimila euro, un reclamo obbligatorio alla Direzione provinciale o regionale e prevedendo la

⁶⁵⁹ Per alcune applicazioni del principio di non contestazione al rito amministrativo, si vedano T.A.R. Campania, Napoli, sez. IV, 23 marzo 2010, n. 1578; T.A.R. Lombardia, Milano, sez. III, 9 febbraio 2010, n. 330; T.A.R. Lazio, sez. I- *quater*, 14 gennaio 2010, n. 245; Cons. St., sez. IV, 15 maggio 2008, n. 2247; T.A.R. Lombardia, Milano, sez. III, 10 dicembre 2008, n. 5757, tutte in www.giustizia-amministrativa.it.

⁶⁶⁰ L’indisponibilità dell’obbligazione tributaria trova, infatti, fondamento nel solo articolo 49 d.l. 28 maggio 1924, n. 827. In questo senso, si veda la nota Cass., sez. trib., 16 marzo 2001, n. 12314, in *Dir. prat. trib.*, 4/2001, 725, con nota di M. Fanni, *L’indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale salvo tassative deroghe*, in *Dir. prat. trib.*, 4/2001, 725. In questo senso, P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in AA.VV., *La riforma della legge fallimentare*, Torino, 2006, 1115.

⁶⁶¹ Si pensi all’accertamento con adesione, alla nuova transazione fiscale o alla previgente transazione sui ruoli. In argomento, cfr. M. T. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007; M. Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 146; G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, 252; M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; E. Marello, *L’accertamento con adesione*, Torino, 2001, 71; M. Miccinesi, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in M. Miccinesi (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 22; F. Moschetti, *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordinamento italiano*, in *Fisco*, 1995, 7921. Per gli ulteriori riferimenti bibliografici, ci sia consentito rinviare ad A. Giordano, *Effetti della transazione fiscale ‘fuori’ e ‘dentro’ le procedure concorsuali*, in *Riv. dir. fall.*, 2011, *passim*.

⁶⁶² Sull’estensione del concetto di tributo, si vedano A. D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 1; A. Fedele, *La tassa*, ed. provv., Siena, 1974, 27; P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, 2 e 46; E. De Mita, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1994, I, 3; L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, *passim*. Favorevole all’operatività del principio di non contestazione è anche la recente giurisprudenza – cfr. Cass. civ., 24 gennaio 2007, n. 1540, in *Giur. it.*, 2008, 777 e Cass. civ., 18 gennaio 2006, n. 915, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2006, 1217.

⁶⁶³ D. L. 6 luglio 2011, n. 98, conv. in l. 15 luglio 2011, n. 111. Si veda anche la recentissima circolare Ag. delle entrate, 19 marzo 2012, n. 9/E.

possibilità del privato di formulare, nell'atto, una proposta motivata di mediazione, dà prova di un *trend* evolutivo ormai avviato, fornendo uno spunto *de jure condendo* per la previsione espressa e generalizzata di un tentativo di mediazione, concernente i rapporti, non solo di diritto privato, ma anche di diritto pubblico, della p.a.⁶⁶⁴

Ove, pertanto, le obbligazioni tributarie oggetto del contendere siano – per cogenti disposizioni comunitarie – indisponibili, la non contestazione è destinata ad operare nei limiti segnati dall'articolo 116 c. 2 cod. proc. civ.⁶⁶⁵; diversamente, in tutti gli altri casi – anche in considerazione dell'ampia portata applicativa del d.lgs. n. 218/1997⁶⁶⁶ e dello stesso articolo 182- *ter* della l. fallimentare – la controparte che non abbia preso posizione non può che sgravare la parte avversa dall'onere di provare.

3. *Segue.* La ripartizione dell'onere probatorio: le prime impostazioni del problema.

Delineato il tema della prova, ed appurata l'esclusiva delle parti sui fatti controversi, sorge il problema della ripartizione, tra fisco e contribuente, dell'onere probatorio.

⁶⁶⁴ Sulla compatibilità della conciliazione con la materia pubblicistica, si vedano F. Cintioli, *Le tecniche di alternative dispute resolution nelle controversie della pubblica amministrazione*, in *Dir. e proc. amm.*, 2009, 917; N. Longobardi, *Modelli amministrativi per la risoluzione delle controversie*, in *Dir. proc. amm.*, 2005, 52 e in *Autorità amministrative indipendenti e sistema giuridico-istituzionale*, Torino, 2009, 183; M. Giovannini, *Amministrazioni pubbliche e risoluzione alternativa delle controversie*, Milano, 2007, *passim*; S. Sticchi Damiani, *Sistemi alternativi alla giurisdizione (ADR) nel diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2004, *passim*; Id., *Le forme di risoluzione delle controversie alternative alla giurisdizione. Disciplina vigente e prospettive di misurazione statistica. Le iniziative comunitarie e del Consiglio d'Europa*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2003, 743 e ss., spec. 769-771; M. P. Chiti, *Le forme di risoluzione delle controversie con la pubblica amministrazione alternative alla giurisdizione*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2000, 1 e ss. Vedasi anche l'analisi di F. Vetrò, *Il servizio pubblico a rete. L'esempio paradigmatico dell'energia elettrica*, Torino, 2005, 190 e ss., spec. 191.

⁶⁶⁵ Desumiamo l'argomento dall'articolo 182- *ter* l. fall., che, al primo comma, dispone: “*con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea (...)*”.

⁶⁶⁶ D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Cfr., in particolare, l'articolo 1, che include l'imposta sui redditi, l'i.v.a., l'imposta sulle successioni e donazioni, l'imposta di registro, quella ipotecaria, l'imposta catastale e l'ormai soppressa imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili.

E', infatti, noto che il cd. divieto del "non liquet", impedendo al giudice l'omissione di pronuncia, gli impone, sempre e comunque, di decidere sulle domande proposte⁶⁶⁷.

Anche nel processo tributario non sono consentiti giudizi "allo stato degli atti" né hanno cittadinanza esenzioni del giudice dal dovere decisorio, anche nei casi di insufficienza o mancanza di prove⁶⁶⁸.

La prova è, per necessità logica, oggetto di un onere, il cui mancato assolvimento comporta la soccombenza in giudizio⁶⁶⁹. Il giudice non può che dare torto alla parte che, pur dovendo provare, non prova e, specularmente, dichiarare vittoriosa la parte avversa.

Alla domanda su *chi* debba provare *che cosa* non si è risposto, nel tempo, in modo univoco.

La presunzione di legittimità degli atti impositivi – fondamento, sul piano sostanziale, della natura esecutoria ed imperativa di questi ultimi⁶⁷⁰ – aveva inciso, in sede processuale, sul riparto dell'onere probatorio tra fisco e contribuente.

⁶⁶⁷ In merito, si vedano T. Carnacini, *Tutela giurisdizionale e tecnica del processo*, in *Studi in onore di E. Redenti*, cit., 700; F. Carnelutti, *Diritto e processo*, cit., 94; S. Satta, *Commentario al codice di procedura civile*, cit., 330; Id., *Domanda giudiziale (dir. proc. civ.)*, cit., 823. Più di recente, si confrontino gli studi di A. Proto Pisani, *Dell'esercizio dell'azione*, in *Commentario del c.p.c. diretto da E. Allorio*, cit., 1049; G. Verde, voce *Dispositivo (principio)*, cit., *passim*; C. Consolo, voce *Domanda giudiziale*, in *Dig. civ.*, VII, cit., 68.

⁶⁶⁸ In argomento, si vedano i fondamentali studi di L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 169 ss.; M. Taruffo, voce *Onere della prova*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, XIII, Torino, 1995, 65 ss.; G. De Stefano, voce *Onere (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1980, 114; G. A. Micheli, *L'onere della prova*, Padova, 1942, *passim*; R. Sacco, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto e onere della prova*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, I, 399; V. Andrioli, voce *Prova (diritto processuale civile)*, cit., 292; G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, 1974, *passim*. Per il diritto processuale tributario, si rinvia, oltre ai testi citati *infra*, all'ampio ed approfondito studio di G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., spec. 519 ss.

⁶⁶⁹ In particolare, si distingue tra onere della prova in senso soggettivo – quale regola che indica la parte tenuta a provare – e onere della prova in senso oggettivo, come criterio di giudizio destinato ad operare nell'ipotesi di mancato raggiungimento della prova di un fatto controverso. Si veda, in merito, G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, cit., 11 ss. Cfr. la diversa impostazione di M. Taruffo, voce *Onere della prova*, cit., 72, per il quale detto *distinguo* è privo, nell'ordinamento giuridico italiano, di significato effettivo.

⁶⁷⁰ Su cui rinviamo all'opera di M. S. Giannini, voce *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1957, spec. 187, che, pur riconoscendo che l'azione esterna della p.a. tende sempre a più a svolgersi nelle forme del diritto privato, vede nell'imperatività il "tratto principale dell'efficacia" dell'atto. Cfr. anche G. Miele, *Principi di diritto amministrativo*, Padova, 1950, 47 ss. e U. Borsi, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, in *Studi senesi*, 1901, 183. Sulla degradazione dei diritti dei privati quale effetto dell'imperatività, cfr. ancora la tradizionale, e ormai superata, impostazione di M. S. Giannini, voce *Atto amministrativo*, cit., 165 e 188.

Per giustificare l'idoneità del provvedimento a realizzarsi da sé, senza l'intervento dell'autorità giudiziaria, lo si era detto legittimo per "*principio generale*": tale presunzione, destinata ad estendersi anche agli atti esecutivi, avrebbe operato a prescindere dalla sua traduzione *in jure positivo*⁶⁷¹. Sul piano processuale, la conformità *in thesi* dell'atto al parametro legale avrebbe agevolato la prova dell'amministrazione pubblica, esentandola dall'onere di dimostrare la legittimità della pretesa vantata⁶⁷². Assumendo la veste di attore⁶⁷³, il contribuente avrebbe dovuto provare l'illegittimità dell'atto impositivo⁶⁷⁴, pena la soccombenza processuale⁶⁷⁵. Facilitazioni analoghe dell'*onus probandi* del fisco sono discese dal cosiddetto principio del *solve et repete*⁶⁷⁶.

⁶⁷¹ Questa è la nota ricostruzione di G. Treves, *La presunzione di legittimità degli amministrativi*, Padova, 1936, 156, per il quale la presunzione di legittimità assiste l'atto anche allorché l'ordinamento giuridico non lo disponga espressamente, "*poiché l'atto amministrativo si presume legittimo per principio generale, e tale presunzione si estende pure agli atti inerenti all'esecuzione*". Si veda anche l'impostazione di G. A. Micheli, *L'onere della prova*, cit., 290, che attribuisce alla presunzione di legittimità il valore di "*mera presunzione di fatto*". In argomento, cfr. anche G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 386.

⁶⁷² Così, G. Treves, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, cit., 161, che ritiene si abbia una "*facilitazione della prova*", tale da consentire assolto l'onere probatorio anche in difetto della prova, da parte della p.a., di tutti i requisiti di legittimità dell'atto impositivo. Ciò appare non del tutto coerente con la definizione, fornita dallo stesso Autore, della presunzione di legittimità quale vera e propria prova (G. Treves, *La presunzione*, cit., 53). Rilevante è, in argomento, anche l'impostazione di M. Pugliese, *La prova nel processo tributario italiano*, Padova, 1935, 26 ss., che, pur condividendo la tesi della presunzione di legittimità e l'incombenza sul privato dell'onere di prova, ritiene che debba, comunque, gravare sul fisco un "*onere di preconstituzione della prova*": l'ufficio tributario sarebbe tenuto a produrre in giudizio le prove raccolte in sede procedimentale.

⁶⁷³ Ancora G. Treves, *op. ult. cit.*, 163, per il quale la presunzione di legittimità avrebbe evitato all'amministrazione pubblica di presentarsi in giudizio come parte attrice.

⁶⁷⁴ Così, M. Pugliese, *La prova nel processo tributario italiano*, cit., 26-27 e A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 234. A conclusioni della stessa specie pervenivano quegli Autori che ritenevano esistesse, nel rito tributario, una "*prova prima facie*" a favore del fisco e che, pertanto, spettasse al contribuente di fornire la controprova (A. Hensel, *Diritto tributario*, trad. it., Milano, 1956, 148; *Contra*: G. A. Micheli, *L'onere della prova*, cit., 289). Vds. anche la diversa impostazione di E. Allorio, in *Diritto processuale tributario*, cit., 383, per cui la presunzione di legittimità può operare esclusivamente sul piano sostanziale, e non anche su quello processuale. Cfr. anche B. Cocivera, *Note sull'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1958, 237, secondo il quale gli atti impositivi sono sì dotati di presunzione di legittimità, ma l'onere della prova grava, in ogni caso, sull'amministrazione finanziaria.

⁶⁷⁵ Secondo G. A. Micheli, *Sull'ammissibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1940, I, 271, solo il giudice avrebbe potuto agevolare l'onere probatorio del privato, avvalendosi di poteri marcatamente inquisitori. Dall'integrabilità *ope judicis* dell'istruttoria discenderebbe il carattere "*imperfetto*" dell'onere della prova del contribuente (*op. ult. cit.*, 271).

⁶⁷⁶ Su cui si vedano D'Alessio, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino, 1934, II, 253; C. Vitta, *Diritto amministrativo*, Torino, 1933, I, 349; L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, Milano, 1923, 47 ss.; A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi con*

E', infatti, noto che l'articolo 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E, per garantire all'erario il versamento dell'imposta, imponeva al contribuente di pagare il tributo prima di proporre l'azione. Così il giudizio, modulato sulla pretesa al rimborso dell'importo versato, si atteggiava a processo di ripetizione dell'indebito. L'onere della prova sarebbe gravato sul contribuente, che, vantando un diritto proprio, avrebbe dovuto dimostrarne i fatti costitutivi⁶⁷⁷.

La posizione privilegiata dell'amministrazione finanziaria, in materia di riparto dell'onere probatorio, è stata, infine, il portato della valorizzazione, da parte di certa dottrina e giurisprudenza, della posizione formale delle parti in seno al processo⁶⁷⁸.

Secondo detta impostazione, il fatto che l'iniziativa processuale dipendesse – almeno in primo grado – dal contribuente investiva quest'ultimo, in automatico, dell'onere di provare l'illegittimità dell'atto impugnato.

Agli stessi risultati approdava la giurisprudenza degli anni '50, che qualificando l'azione esperita in termine di "opposizione", alleggeriva l'onere del fisco, sbilanciando la posizione delle parti⁶⁷⁹. Ciò massimamente avveniva nei casi di impugnativa delle ingiunzioni di pagamento: l'assenza o l'insufficienza della motivazione adottata dall'erario rendeva difficile la dimostrazione, da parte del privato, delle ragioni contrarie⁶⁸⁰.

speciale riguardo al vigente diritto italiano, Torino, 1904, 396; U. Borsi, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, cit., 183.

⁶⁷⁷ In merito, si veda M. Pugliese, *La prova nel processo tributario italiano*, cit., 23.

⁶⁷⁸ Rinviamo ancora all'analisi di M. Pugliese, *La prova*, cit., 23 ss. Si veda, in senso contrario, l'impostazione di F. Tesaurò, *La prova nel processo tributario*, cit., 95-96, per il quale la distribuzione dell'onere della prova dipende dal solo diritto sostanziale. Nello stesso senso di F. Tesaurò, per il diritto processuale generale: G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, cit., spec. 136.

⁶⁷⁹ Cfr., in particolare, Cass. civ., 15 ottobre 1958, n. 3269, in *Giust. civ.*, 1958, I, 685 e Cass. civ., 19 aprile 1955, n. 1079, in *Foro it.*, 1955, I, 810. Per lo stesso orientamento, vds. anche la più recente Cass. civ., 1 febbraio 1979, n. 5647, in *Giur. imp.*, 1980, 485.

⁶⁸⁰ Si veda, in merito, lo scritto di A. Berliri, *Il d.p.r. 3 novembre 1981 n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, spec. 1200 ss., nel quale l'A. sostiene che la l. 5 gennaio 1956, n. 1 e il successivo D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, imponendo all'amministrazione finanziaria l'obbligo di motivare gli avvisi di accertamento, abbia posto fine ai problemi in oggetto. Di diversa opinione è G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., 525 nt. 38, che osserva come, nonostante l'entrata in vigore dei provvedimenti in oggetto, le ingiunzioni di pagamento siano rimaste sfornite di motivazione.

4. *Segue. Le impostazioni recenti. Spunti per una ricostruzione dell'onere della prova attraverso il prisma del giudizio sul "rapporto".*

Parlare al passato delle impostazioni anzidette è consentito dall'inquadramento dei rapporti tra privato ed amministrazione nella cornice dei principi costituzionali, espressione di una logica paritaria e simmetrica⁶⁸¹.

Una nuova dialettica autorità-libertà, promossa dalla Carta fondamentale, e una diversa concezione del tributo, non più fondato sulla mera sovranità dello Stato⁶⁸², hanno, infatti, animato la giurisprudenza più recente, che non solo ha espunto, dall'ordinamento processuale, il vetusto principio del *solve et repete*⁶⁸³, ma ha altresì cancellato, con un tratto di penna, la presunzione di legittimità degli atti impositivi⁶⁸⁴.

⁶⁸¹ Si veda, con riferimento al diritto amministrativo generale, F. Benvenuti, *Per un diritto amministrativo paritario*, in *Studi in memoria di G. Guicciardi*, Padova, 1975, oltre a Id., voce *Contraddittorio (diritto amministrativo)*, in *Enc. Dir.*, IX, Milano, 1961, *passim* e Id., *Nuovi indirizzi del processo amministrativo*, in *Il diritto dell'economia*, 1998, 528. Si veda anche A. Orsi Battaglini, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. dir. trim. proc. civ.*, 1988, 3. Per gli ulteriori riferimenti bibliografici sul tema, ci sia consentito rinviare ad A. Giordano, *Giudizio amministrativo sul "rapporto" e tutela dichiarativa: dal passato remoto al futuro prossimo*, in *Rivista di diritto dell'economia, dei trasporti e dell'ambiente*, vol. IX/2011, 1 ss. e Id., *Scia e tutela del terzo al vaglio del nuovo codice del processo amministrativo*, in *Giustizia amministrativa*, 2011, *passim*.

⁶⁸² Cfr., in argomento, A. Fedele, *La tassa*, cit., *passim* e Id., *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, *Rapporti civili*, sub art. 23, Bologna-Roma, 1978, 23.

⁶⁸³ C. Cost., 31 marzo 1961, n. 21, confermata da C. Cost., 30 dicembre 1961, n. 79, entrambe in www.giurcost.org. Si veda, in particolare, C. Cost., n. 21/1961, che, dopo alcune notevoli premesse di carattere generale ("*sembra difficile supporre che il legislatore costituente abbia ignorato un problema tanto dibattuto e, meno ancora, che non lo abbia considerato risolto implicitamente attraverso la formulazione dei principi generali, diretti in gran parte proprio a regolare i rapporti fra i cittadini e lo Stato, contemperando le esigenze di questo con i diritti di quelli, e - in ogni caso - ponendo le condizioni necessarie perché questi diritti possano esser fatti valere ugualmente da tutti*"), ha così statuito: "*é in contrasto con la norma contenuta nell'art. 3, perché é evidente la differenza di trattamento che ne consegue fra il contribuente, che sia in grado di pagare immediatamente l'intero tributo, ed il contribuente, che non abbia mezzi sufficienti per fare il pagamento, né possa procurarseli agevolmente ricorrendo al credito, fra l'altro perché, anche in caso di vittoria in giudizio, non otterrebbe il rimborso delle somme versate se non con ritardo. Al primo é, dunque, consentito, proprio in conseguenza delle sue condizioni economiche, di chiedere giustizia e di ottenerla, ove possa provare di aver ragione; al secondo questa facoltà é resa difficile e talvolta impossibile, non solo di fatto, ma anche in base al diritto, in forza di un presupposto processuale stabilito dalla legge e consistente nell'onere del versamento di una somma eventualmente assai ingente*".

⁶⁸⁴ Cass. civ., 23 maggio 1979, n. 2990, in *Foro it.*, 1979, I, 1721e in *Giust. civ.*, 1980, I,443, per cui: "*qualora insorga controversia circa l'esistenza dei presupposti di fatto dell'imposizione di una pena pecuniaria, il giudice ordinario non può limitarsi a prendere atto di quanto risulta dal provvedimento contestato, ma deve procedere in via autonoma al controllo della esistenza dei presupposti controversi, non sussistendo dinanzi al giudice ordinario alcuna presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo. Conseguentemente, non può porsi tutto l'onere probatorio a carico esclusivo del destinatario del provvedimento, poiché se egli, per ragioni attinenti esclusivamente alla esecutorietà*

E', del resto, vero che quest'ultima non ha alcun fondamento di diritto positivo⁶⁸⁵: è una mera invenzione giuridica, nata per giustificare i peculiari effetti, sul piano sostanziale, degli atti impositivi.

Se, poi, non si comprende come una *presunzione* – persino sprovvista di base normativa e difficilmente compatibile con i principi costituzionali – possa *provare* il regime di un atto⁶⁸⁶, altrettanto discutibile è la sua incidenza sull'onere della prova. Dire che l'atto è legittimo sino a prova contraria non muta, di per sé, la posizione processuale delle parti, riflesso – quest'ultima – della natura sostanziale dei diritti azionati⁶⁸⁷.

E' il fisco, e non il privato, a vantare un diritto di credito: logica vuole che il primo fornisca la prova dei fatti costitutivi, mentre il secondo di quelli impeditivi, modificativi ed estintivi⁶⁸⁸.

La circostanza che il contribuente sia onerato a proporre il ricorso introduttivo è dovuta alle peculiarità del processo tributario e all'ineluttabile definitività dell'atto che non sia

della pretesa fatta valere dalla pubblica amministrazione, assume la iniziativa del processo, la sua qualità di attore in giudizio non esclude che l'indagine del giudice verta pur sempre su un diritto di credito, i cui presupposti di fatto, secondo le regole generali, debbono essere provati, in caso di incertezza circa la loro esistenza oggettiva, dalla autorità amministrativa che coltiva la relativa pretesa, mentre incombe al destinatario del provvedimento l'onere della prova dei fatti modificativi o estintivi, secondo la disciplina dettata dall'art. 2697 c.c.”.

⁶⁸⁵ In merito, rinviamo a M. S. Giannini, voce *Atto amministrativo*, cit., 187, oltre a V. Spagnuolo Vigorita, *Notazioni sull'istruttoria nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1984, spec. 11-12.

⁶⁸⁶ Questa è la criticabile impostazione di G. Treves, *La presunzione*, cit., 53.

⁶⁸⁷ Riferiamo la condivisibile tesi di E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., *passim*, sostanzialmente fatta propria da Cass. civ., 23 maggio 1979, n. 2990, cit.

⁶⁸⁸ In questo senso, F. Tesaurò, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 893; Id., *La prova nel processo tributario*, cit., 95; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 378; Id., voce *Processo tributario*, cit., 782; R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 521; L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., 61; R. Lupi, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1996, 231; Id., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, cit., 1208; G. Tinelli, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 5; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, cit., 1628. Si veda anche l'importante C. Cost., 22 marzo 2007, n. 109, in *Giur. cost.*, 2007, 2, *Vita not.*, 2007, 1, 253, *Il merito*, 2007, 5, 29, *Diritto & Giustizia*, 2007, *Giur. it.*, 2007, 11, 2611, *Finanza locale*, 2007, 6, 55, per cui “*il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo: ciò che la giurisprudenza di legittimità, definitivamente ripudiando l'idea che la cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo possa intendersi in senso tecnico e quindi come inversione dell'onere della prova, ha riconosciuto statuendo che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria”.*

stato impugnato entro sessanta giorni⁶⁸⁹. Il carattere esecutivo del provvedimento e la sua capacità di innovare il diritto sostanziale onera il privato all'esercizio, nelle forme e nei termini di legge, dell'azione giudiziale. L'onere di agire non comporta, però, meccanicamente, l'onere di provare i fatti costitutivi: è chi ha modificato l'assetto giuridico sostanziale che deve rendere ragione della conformità a diritto del mutamento operato⁶⁹⁰. A dimostrarlo è, per analogia, il procedimento di opposizione a decreto ingiuntivo *ex artt. 645 e ss. cod. proc. civ.*, in cui l'opponente è solo formalmente attore, onerato a proporre l'atto di citazione pena la definitività del decreto emesso⁶⁹¹, mentre l'opposto, che formalmente è convenuto, assume le vesti sostanziali di attore ed è tenuto a provare i fatti costitutivi del diritto di credito azionato⁶⁹².

Le ricostruzioni che si fondano sul cd. "*solve et repete*" o che, in altro modo, estremizzano la posizione formale delle parti hanno ragion d'essere nelle sole ipotesi di ripetizione di indebiti tributari⁶⁹³. Se è il contribuente a vantare un credito, per aver corrisposto un importo non dovuto, deve provare l'avvenuto pagamento e la sua assenza di causa⁶⁹⁴.

⁶⁸⁹ Rinviando ancora all'*iter* logico seguito da Cass. civ., 23 maggio 1979, n. 2990, cit. Per un'interessante rielaborazione degli argomenti sottesi alla citata pronuncia, cfr. G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., spec. 537 ss.

⁶⁹⁰ Vds. ancora G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., 539, nonché Id., *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib.*, 2006, 601 ss. e, analogamente, per il processo civile, G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, cit., 402.

⁶⁹¹ Che – come è noto – se non opposto, acquista l'efficacia di cosa giudicata (arg. *ex* articoli 650 e 656 del codice di rito civile).

⁶⁹² Cfr., da ultime, Cass. civ., 1 dicembre 2010, n. 24381, in *Il civilista* 2011, 19 e Cass. civ., 19 ottobre 2009, n. 22123, in *Dir. e giust.*, 2009. Sul tema, si vedano A. Valitutti - F. De Stefano, *Il decreto ingiuntivo e la fase di opposizione*, Padova, 1994, 186-189.

⁶⁹³ Analogamente, si veda F. Tesaurò, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 893, per il quale "*L'onere della prova grava (...) sul ricorrente quando questi allega elementi che riducono o elidono il tributo: costi, debiti, fatti da cui consegue una riduzione dell'imponibile o dell'imposta, e simili. Nei processi di rimborso, il ricorrente ha l'onere di dimostrare, come già nel procedimento amministrativo, che sussistono i presupposti del diritto di credito che deduce in giudizio*". Nello stesso senso, si vedano G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., 602 e P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 378, oltre a Id., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 157. Come correttamente precisa P. Russo, *Problemi*, cit., 378, se nel processo di rimborso "*sorge contestazione in ordine ai presupposti di fatti costitutivi del rapporto obbligatorio d'imposta, la relativa prova non potrà che incombere, nuovamente, sull'amministrazione finanziaria*".

⁶⁹⁴ Lo stesso principio si applica nelle ipotesi di diniego di agevolazioni fiscali: sul contribuente incombe l'onere di provare i fatti costitutivi della fattispecie agevolativa invocata in giudizio.

Tutto ciò trova sostegno nella normativa, di diritto sostanziale e processuale, recentemente intervenuta.

Rileva, in particolare, l'ormai pacifico obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento⁶⁹⁵, contenuto nell'art. 42 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600⁶⁹⁶ e, più in generale, consacrato dall'articolo 3 della l. 7 agosto 1990, n. 241⁶⁹⁷ e dall'articolo 7 c. 1 della l. 7 luglio 2000, n. 212⁶⁹⁸. Se l'articolo 42 d.p.r. 600/1973 prevede, con riferimento alle sole imposte sui redditi, che *“l'avviso di accertamento (...) deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato”*, è lo Statuto dei diritti del contribuente ad ampliare la portata del disposto, parlando di *“atti dell'amministrazione finanziaria”* e rinviando al fondamentale articolo 3 della legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo. I *“presupposti di fatto”* e le *“ragioni giuridiche”* vengono integrati dal riferimento obbligato alle *“risultanze dell'istruttoria”*. La funzione stessa della motivazione – punto di raccordo tra istruzione e decisione⁶⁹⁹ – verrebbe meno in difetto di prove

⁶⁹⁵Su cui si rinvia ai lavori di F. Gallo, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, cit., 1088; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 379; G. Vanz, *Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 2000, 768; I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993, 14; M. Basilavecchia, *Comportamento processuale dell'Ufficio imposte e motivazione dell'atto impugnato*, in *Rass. trib.*, 1989, 209.

⁶⁹⁶Nonché dall'art. 52 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 e dall'art. 56 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, che riferiscono l'obbligo di motivazione rispettivamente all'imposta di registro e all'i.v.a.

⁶⁹⁷Così il secondo comma del disposto: *“ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria”*.

⁶⁹⁸Cd. Statuto dei diritti del contribuente. Così recita l'articolo 7 c. 1: *“gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama”*.

⁶⁹⁹In questo senso, vds. N. Longobardi, *La motivazione del provvedimento amministrativo dopo la l. n. 15 del 2005*, in *Dir. e proc. amm.*, n. 4/2008, 1029, per il quale *“alla motivazione del provvedimento il legislatore ha assegnato il ruolo di cerniera, di giunzione tra l'istruttoria procedimentale e la decisione”*. Sulla funzione di trasparenza e di tutela del soggetto inciso dall'attività amministrativa, cfr. G. Corso, voce *Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, Agg., Milano, 2001, 785 ss., oltre ad A. Romano Tassone, voce *Motivazione (dir. amm.)*, in S. Cassese (diretto da), *Diz. dir. pubbl.*, IV, Milano, 2006, *passim*.

puntuali, da parte del fisco, dei presupposti dell'atto impositivo⁷⁰⁰. Addossare l'onere della prova sul contribuente si porrebbe in contrasto con l'intera disciplina di diritto sostanziale.

Ciò è tanto più vero se si considera che l'applicabilità dei principi del "giusto processo" alla fase procedimentale ha indotto a parlare di "giusto procedimento"⁷⁰¹ o "processualprocedimento"⁷⁰², rafforzando l'obbligo di motivazione degli atti impositivi. Del resto, nel diritto amministrativo generale⁷⁰³, all'articolo 21- *octies* c. 2 l. n. 241/1990, che potrebbe favorire la motivazione "dequotata" e quella "postuma"⁷⁰⁴, fa da contraltare la giurisprudenza comunitaria, fermamente contraria alle esenzioni dell'amministrazione dall'onere di motivare provando⁷⁰⁵. Se si pensa che dall'enunciazione dell'*iter* logico-giuridico dipende l'individuazione puntuale dei motivi del ricorso, ben si comprende che l'insufficiente motivazione dell'atto svincola il diritto alla prova e, prima ancora, il diritto di azione del privato⁷⁰⁶.

⁷⁰⁰ Sull'obbligo dell'amministrazione finanziaria di dare prova "a se stessa" dei presupposti di fatto, si veda E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 393 e già M. Pugliese, *La prova nel processo tributario*, cit., 33.

⁷⁰¹ Cfr., con riferimento specifico all'accertamento tributario, G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 564. Sulla rilevanza del principio del contraddittorio, anche alla luce dell'art. 38 D.P.R. n. 600/1973, come novellato dal D.L. n. 78/2010, cfr. A. Fantozzi, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2011, 137, oltre alla bibliografia ivi citata. Per un confronto con il giusto procedimento amministrativo, vedasi N. Longobardi, *La regolamentazione ed i controlli: le autorità amministrative indipendenti (il modello regolativo-giustiziale)*, in A. Vignudelli (a cura di), *Istituzioni e dinamiche del diritto*, Torino, 2006, 211 ss. e Id., *Le amministrazioni indipendenti verso il giusto procedimento*, in *Itinerari d'impresa*, n. 8/2005, *passim*.

⁷⁰² E. M. Marengi, *Procedimenti e processualprocedimento*, Padova, 2009, *passim*. Vedasi anche L. Buffoni, *Il rango costituzionale del giusto procedimento e l'archetipo del processo*, in *Quaderni costituzionali*, 2009, 277 e ss.

⁷⁰³ Che, quanto alla l. n. 241/1990, è, nei suoi principi generali, applicabile anche al diritto tributario (così, Santamaria, *L'accertamento tributario tra nozione statica e nozione dinamica*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 135). Si veda già l'opinione di A. Fantozzi, voce *Accertamento tributario*, in *Enc. dir.*, Roma, 1988, *passim*, che, già prima dell'entrata in vigore della legge sul procedimento amministrativo, si mostrava favorevole applicabilità, alla nostra materia, degli stessi principi regolatori di quest'ultimo.

⁷⁰⁴ Sulla teoria della cosiddetta "dequotazione" della motivazione, si rinvia ad A. Romano Tassone, voce *Motivazione (dir. amm.)*, in cit., *passim*, oltre a Id., voce *Motivazione nel diritto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, app. XIII, Torino, 1997, 683 ss. e Id., *Motivazione dei provvedimenti amministrativi e sindacato di legittimità*, Milano, 1987, *passim*.

⁷⁰⁵ Si confronti la giurisprudenza della Corte di Giustizia richiamata da G. Tesauro, *Diritto comunitario*, Padova, 2005, 152 ss.

⁷⁰⁶ In merito, si confronti l'importante lavoro di F. Gallo, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, cit., 1088 ss. Vds. anche *infra* per ulteriori riflessioni e riferimenti sul punto.

La disciplina del riparto dell'onere probatorio - delicato terreno di confine tra procedimento e processo - non è contraddetta, ma confermata, dalla presenza, nell'ordinamento tributario, di presunzioni legali⁷⁰⁷ a favore del fisco⁷⁰⁸. In tanto hanno senso queste ultime, in quanto l'*onus probandi* gravi, in via di principio, sull'erario. Le esenzioni dall'onere probatorio sono circoscritte a predeterminate ipotesi, stabilite *ex ante* dal legislatore: rappresentano eccezioni, insuscettibili di applicazione analogica, e confermano, pertanto, quale regola, la delineata ripartizione dell'onere probatorio.

E', poi, l'articolo 1 c. 2 del d.lgs. n. 546/1992 a rendere direttamente operativo, nel processo tributario, il principio dell'onere della prova, come delineato dall'articolo 2697 cod. civ. Il rinvio esterno al codice di procedura civile è, infatti, in ogni caso operativo, a meno che non ricorra una diversa disciplina speciale o non vi siano ragioni di incompatibilità con il processo tributario.

Riportarsi al codice di rito civile significa mutuare la disciplina dell'onere probatorio, sagomando quest'ultimo sulle peculiarità delle azioni concretamente esperibili⁷⁰⁹.

⁷⁰⁷ Sulle presunzioni legali, che – come è noto, dato l'articolo 2727 cod. civ. – sono quelle conseguenze che la legge trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato, e, non riguardando il convincimento del giudice, non integrano, propriamente, un mezzo di prova, si vedano, in particolare, L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 471; G. Fabbrini, voce *Presunzioni*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, Torino, 1996, 279; Id., *Note in tema di presunzioni legali*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1991, 917; G. Verde, *L'onere della prova*, cit., 155; F. Cordopatri, voce *Presunzione (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 273; V. Andrioli, voce *Presunzione (dir. civ. e dir. proc. civ.)*, in *Noviss. dig. it.*, XIII, Torino, 1966, 766; R. Sacco, *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto e onere della prova*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, I, 399. Con specifico riferimento al diritto tributario – che distingue, come il diritto comune, tra presunzioni *juris tantum* e presunzioni *juris et de jure* – e alle sue implicazioni sul processo, cfr. A. Marcheselli, *Diversa qualificazione della fattispecie e diritto al contraddittorio negli accertamenti "Visentini"*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 11/2006, 951; M. Del Vaglio, *Le presunzioni assolute nel diritto tributario*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 7/2002, 670; G. Gentili, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 1985. Sulla necessità che le presunzioni legali siano conformi ai principi costituzionali, vedasi G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 586. Sulle presunzioni semplici, vedasi *infra* il capitolo dedicato ai singoli mezzi istruttori.

⁷⁰⁸ Cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 383.

⁷⁰⁹ In generale, sul diritto di azione, oltre ai testi citati *infra*, si confrontino M. Clarich, *Le azioni nel processo amministrativo tra reticenze del codice e aperture a nuove tutele*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 1121; Id., *Tipicità delle azioni e azione di adempimento nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, n. 3/2005, 557; W. Giulietti, *Limiti e prospettive di tutela giurisdizionale a fronte dell'inerzia tipizzata dell'amministrazione*, in *Dir. e proc. amm.*, n. 1/2010, 203 e ss.; P. Sandulli, *I nuovi percorsi della tutela. Riflessioni in materia di processo civile*, Roma, 2006, spec. 250-252; L. Lanfranchi, *La roccia non incrinata. Garanzia costituzionale del processo civile e tutela dei diritti*, Torino, 1999, spec. 267; I. Andolina - G. Vignera, *Il modello costituzionale del processo civile italiano. Corso di lezioni*, Torino, 1990; V. Denti, voce *Azione (diritto processuale civile)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988; L. Montesano, *La tutela giurisdizionale dei diritti*, Torino, 1985; L. P. Comoglio, *Commento all'art. 24 Cost.*, in

Ove l'azione sia di annullamento, la valorizzazione della posizione sostanziale del fisco – che è creditore di una somma – impone che gravi sullo stesso l'onere di provare l'effettiva spettanza del tributo e il suo concreto ammontare. Nessuna prova – ad eccezione di quella inerente ad eventuali fatti estintivi o modificativi – è dovuta dal

Commentario alla Costituzione, Bologna-Roma, 1981, 29 e ss.; Id., *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*, Padova, 1970; M. Cappelletti, *Diritto di azione e di difesa e funzione concretizzatrice della giurisprudenza costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1961 e in *Processo e ideologie*, Bologna, 1969; E. T. Liebman, *L'azione nella teoria del processo civile*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1950, 47 ss. Per i recenti sviluppi sul tema, vds. anche N. Longobardi - W. Giulietti, *Scia: un ventaglio di azioni si apre a tutelare il terzo. Osservazioni alla sentenza n. 15 del 2011 dell'Adunanza plenaria*, in *Giust. amm.*, n. 8/2011 e A. Giordano, *Scia e tutela del terzo al vaglio del nuovo codice del processo amministrativo*, in *Giust. amm.*, n. 4/2011. Sull'azione quale situazione composita facente capo all'attore e comprensiva dei poteri, inclusi quelli di impugnazione, da lui esercitabili in seno al giudizio, si veda E. Fazzalari, *Istituzioni di diritto processuale*, Padova, 1983, 267 e ss. nonché Id., *Note in tema di diritto e processo*, Milano, 1957, 91 e ss. e da ultimi, C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, Torino, 2005, I, 40 e L. Montesano - G. Arieta, *Diritto processuale civile. I) Le disposizioni generali*, Torino, 1999, 160, nonché, con riferimento al convenuto, R. Oriani, voce *Eccezione*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, VII, 1991, 262). Sull'azione come diritto ad un provvedimento favorevole, sulla base della teoria della cd. azione in senso concreto, E. Redenti, *Profili pratici del diritto processuale civile*, Milano, 1939, 82 e ss.; G. Chiovenda, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1935, 20 e ss.; P. Calamandrei, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Padova, 1941, 130-131. Sull'azione come diritto ad un provvedimento sul merito, sulla base della teoria della cd. azione in senso astratto, E. T. Liebman, *L'azione nella teoria del processo civile*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1950, 47 e ss. C. Furno, *Disegno sistematico delle opposizioni nel processo esecutivo*, Firenze, 1942, *passim*; C. Mandrioli, *L'azione esecutiva*, Milano, 1955, 243 e ss.; A. Rocco, *La sentenza civile*, Torino, 1906, 31 e ss. Si veda anche l'impostazione di S. Satta - C. Punzi, *Diritto processuale civile*, Padova, 1973, 146, per i quali l'azione è "postulazione" del diritto sostanziale posto in crisi dalla contestazione (alla base vi è la nota concezione sattiaiana contraria all'autonomia dell'azione rispetto al diritto sostanziale – v. S. Satta, *L'azione nel diritto positivo*, in *Enc. dir.*, IV, 1959, 822 e Id., *Ancora sul falso problema della legittimazione*, in *Giur. it.*, 1972, IV, 81). Cfr. anche la tesi di V. Tavormina, *Contributo alla teoria dei mezzi di impugnazione*, Milano, 1990, 21 e ss., che definisce l'azione come "atto normativo" verso il giudice. Sui caratteri di astrattezza ed autonomia dell'azione, G. Chiovenda, *Istituzioni di diritto processuale civile*, cit., 21, nonché Id., *Principii di diritto processuale civile*, Napoli, rist. inalterata 1980, 1-10 e Id., *L'azione nel sistema dei diritti*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma, 1930, 3, oltre a V. Denti, *Azione (diritto processuale civile)*, cit. e L. Montesano, *La tutela giurisdizionale dei diritti*, cit. Sulle condizioni dell'azione, si vedano M. Marinelli, *La clausola generale dell'art. 100 c.p.c. Origini, metamorfosi e nuovi ruoli*, Trento, 2005; A. Attardi, voce *Interesse ad agire*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, IX, Torino, 1993, 514 e ss.; Id., voce *Legittimazione ad agire*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, X, Torino, 1993, 524 e ss.; Id., *L'interesse ad agire*, Padova, 1955; G. Costantino, voce *Legittimazione ad agire*, in *Enc. giur.*, XVIII, 1990; B. Sassani, *Note sul concetto di interesse ad agire*, Rimini, 1983; G. Tomei, voce *Legittimazione ad agire*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, 65 e ss.; E. Grasso, *Note per un rinnovato discorso sull'interesse ad agire*, in *Jus*, 1968, 349 e ss.; V. Invrea, *Possibilità giuridica e legittimazione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1939, I, 313 e ss. Sulle azioni esperibili nel processo tributario, cfr. A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, *passim*; G. Tabet, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *Giur. trib.*, n. 6/2008, 511 e ss.; F. Tesauero, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 9; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, *passim*; E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751; Id., *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974)*, Padova, 1975, 34; E. Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 704; A. Mercatali, *Un problema che resta: l'ammissibilità in campo tributario delle azioni di accertamento negativo*, *ivi*, 1977, I, 1216; Id., *Le azioni di mero accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del "solve et repete"*, in *Giust. civ.*, 1975, IV, 11; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; Id., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749; Id., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 583.

contribuente che abbia impugnato uno degli atti enumerati dall'articolo 19 d.lgs. n. 546/1992. L'interesse ad agire è, infatti, per così dire, *in re ipsa*: basta il ricorrere di uno dei provvedimenti impositivi elencati⁷¹⁰ perché possa dirsi assolta l'anzidetta condizione dell'azione.

Non cambia molto in relazione ad eventuali atti non rientranti nelle categorie predeterminate *ex lege*, ma desumibili dalle stesse secondo i criteri dell'interpretazione estensiva o sistematica⁷¹¹. Resta ferma la necessità che il credito venga provato, nell'*an* e nel *quantum*, dall'amministrazione finanziaria; al contribuente grava l'onere di provare, oltre agli eventuali fatti estintivi o modificativi, l'esistenza di un interesse ad

⁷¹⁰ Per vizi propri, salvo il caso in cui l'atto non sia stato notificato: in tal caso, è consentito far valere il vizio in sede di impugnativa dell'atto successivo che sia stato ritualmente notificato. Cfr. l'art. 19 c. 3 d.lgs. n. 546/1992. Evidentemente, relativamente agli atti non nominati e non immediatamente lesivi, l'impugnazione può avvenire solo in via differita: il contribuente dovrà, infatti, attendere che gli venga notificato l'atto autonomamente impugnabile e proporre, quindi, ricorso contro l'atto immediatamente impugnabile e contro quello antecedente non immediatamente impugnabile. In argomento, si rinvia a F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 84, che definisce non impugnabili gli atti interni – come le circolari o le risoluzioni ministeriali –, gli atti espressione di una funzione consultiva e quelli confermativi od esecutivi.

⁷¹¹ Come è noto, infatti, la giurisprudenza maggioritaria propende per l'impugnabilità anche degli atti "fuori catalogo" laddove esprimano la funzione delle autorità fiscali e siano lesivi della posizione giuridica del privato. Significativa è la pronuncia Cass., sez. trib., 18 novembre 2008, n. 27385, in *Giust. civ. Mass.* 2008, 11, ove la Cassazione ha ritenuto ammissibile il ricorso avverso una misura per la consultazione di una partita catastale; altrettanto importante è la successiva sentenza Cass., sez. trib., 19 novembre 2008, n. 27438, in *Giust. civ. Mass.* 2008, 11, che ha affermato l'impugnabilità di un provvedimento di sospensione di un rimborso per asserita eccedenza, rispetto a questo, dei carichi pendenti del contribuente verso il fisco. Con altra decisione (Cass., sez. un., 9 ottobre 2008, n. 24883, in *Corr. trib.*, 2009, 256, con nota di F. Pistolesi, *E' corretto attribuire al Giudice tributario le liti sull'iscrizione delle ONLUS*, *ivi*, 251), poi, sono stati ricondotti all'elenco degli atti impugnabili anche i provvedimenti di cancellazione e diniego di iscrizione delle ONLUS, in tutto equiparabili alla revoca di agevolazioni tributarie *ex art. 19 c. 1 lett. h) d.lgs. 546/1992*. Del medesimo principio si è fatta applicazione nelle ultime pronunce in materia di avvisi bonari (Cass., 7 aprile 2005, n. 7312, in banca dati *fisconline*, oltre a Cass., 7 aprile 2005, n. 7311; Cass., sez. un., 24 luglio 2007, n. 16293; Cass., 15 maggio 2008, n. 12194, Cass., 8 ottobre 2007, n. 21045, sempre in banca dati cit.), che hanno esteso il regime dell'impugnabilità immediata a quelli che contengano tutti gli elementi degli atti di accertamento o liquidazione, anche laddove non vi sia stata la notifica o sia mancata l'indicazione, sugli stessi, del termine per impugnare. Infine, persino in relazione alle entrate *ex art. 2 c. 2 d.lgs. 546/1992*, si sono ammesse aperture alla "rete" dei provvedimenti impugnabili (vedasi F. Coronas, *(Non) tassatività degli atti impugnabili davanti al giudice tributario*, in *La settimana fiscale*, n. 40/2006, 29). E' stata, infatti, affermata la proponibilità di un ricorso avverso le fatture commerciali per la riscossione della tariffa sui rifiuti (Cass., 8 marzo 2006, n. 4895, in banca dati *fisconline*). E' altresì ammessa, contrariamente alla lettera dell'attuale art. 19, l'impugnativa dell'ingiunzione di pagamento, strumento fruibile dall'ente locale per far valere l'omesso o l'insufficiente pagamento delle tariffe *ex art. 2* (Cass., sez. un., 25 maggio 2005, n. 10958, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 471, con nota di F. Randazzo).

agire diretto, concreto ed attuale, discendente dall'immediata lesività dell'atto impugnato⁷¹².

In ogni caso, essendo l'atto il "veicolo d'accesso" al giudizio, sta al contribuente allegarlo e altresì provarne la tempestiva impugnazione, entro e non oltre il termine di sessanta giorni dall'avvenuta notificazione.

Gli stessi principi valgono, *mutatis mutandis*, in relazione alle altre azioni esperibili nel nostro rito.

Quanto alle azioni di rimborso⁷¹³ – sia derivanti dalla mancanza *ab origine* o dal venir meno della norma di legge che prevedeva l'imposta onorata, sia dalla dichiarazione di incostituzionalità della norma impositiva, sia dal cosiddetto indebito comunitario⁷¹⁴ –, la sussunzione delle stesse nel paradigma dell'articolo 2033 cod. civ. fa sì che l'onere di provare il pagamento non dovuto gravi sul contribuente. Ove, poi, il diritto alla ripetizione sia stato limitato, o addirittura escluso, dal legislatore, dato il trasferimento del peso economico dell'imposta su altri soggetti⁷¹⁵, grava sul fisco l'onere di provare l'avvenuta traslazione, che è fatto impedivo dell'esistenza del diritto al rimborso⁷¹⁶.

⁷¹² Dubbia è, poi, l'esperibilità di azioni di nullità avanti alle Commissioni tributarie. In tema si confronti, F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., 100-102. Prendendo a parametro il giudizio amministrativo sul rapporto, si potrebbe ipotizzare una *species* di nullità assimilabili a quelle di cui all'articolo 21-*septies* c. 1 l. n. 241/1990, cit., per mancanza degli elementi essenziali del provvedimento impositivo (ad es., per mancanza di sottoscrizione o di notificazione), difetto assoluto di attribuzione, violazione od elusione del giudicato, o per un altro caso previsto dalla legge. Ove – anche in virtù del carattere ormai 'esclusivo' della giurisdizione tributaria – si ammettessero le azioni in oggetto, il ricorrente sarebbe onerato a provare la mancanza dell'elemento essenziale, la violazione di giudicato, il difetto assoluto di attribuzione, o il ricorrere di altra fattispecie contemplata dalla legge.

⁷¹³ Su cui si rinvia a G. Tabet, *Le azioni di rimborso*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, 1998, 405; Id., *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 763; P. Russo, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 749; B. Bellé, *Il giudicato tributario e l'esecuzione dei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, II, 288; Id., *Dichiarazione dei redditi, rettifica o ritrattabilità e rimborso dell'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, II, 71; S. M. Messina, *Note in tema di rimborso e risarcimento del danno per erronea applicazione dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 935; G. Tinelli, *Aspetti processuali del rimborso dell'ILOR*, in *Boll. trib.*, 1982, 395; F. Tesauro, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, *passim*.

⁷¹⁴ Che è il caso dell'imposta pagata in virtù di una norma nazionale contrastante con il diritto comunitario. In argomento, vedasi Maresca, *Sul rimborso dei tributi contrastanti con la normativa comunitaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, II, 1237.

⁷¹⁵ Si pensi al meccanismo della rivalsa o della cd. traslazione puramente economica.

⁷¹⁶ Cfr., ad es., l'art. 19 d.l. 30 settembre 1982, n. 688, conv. in l. 27 novembre 1982, n. 873 e l'art. 29 l. 27 gennaio 1990, n. 428.

Quanto al termine per la proposizione dell'azione, onerato a provarne l'osservanza è il privato, che non può avviare il giudizio oltre il sessantesimo giorno dalla notificazione dell'atto di rifiuto espresso⁷¹⁷. Ove, invece, il rifiuto del rimborso sia stato tacito, sta al contribuente provare, in positivo, che sia decorso il termine di novanta giorni dalla presentazione della domanda di restituzione e, in negativo, che non sia decorso quello della prescrizione ordinaria⁷¹⁸.

Negli stessi principi si inquadrano le altre azioni eventualmente esperibili avanti alle Commissioni tributarie.

Se il mero accertamento preventivo, la cui ammissibilità è implicita al nostro sistema processuale⁷¹⁹, può essere giustificato dal ricorrere di una situazione di incertezza obiettiva circa l'effettiva esistenza di un credito o di un debito verso il fisco⁷²⁰, l'interesse ad agire va, comunque, provato dal ricorrente, che, in mancanza di un atto, è onerato a dimostrare la contestazione del credito del fisco o il vanto del diritto al rimborso⁷²¹.

⁷¹⁷ Si applica, infatti, l'art. 21 c. 1 d.lgs. n. 546/1992, cit.

⁷¹⁸ Cfr. l'art. 21 c. 2 d.lgs. n. 546/1992, cit.

⁷¹⁹ In questo senso, G. Chiovenda, *L'azione nel sistema dei diritti*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma, 1930, 77 e A. Attardi, *L'interesse ad agire*, Padova, 1955, 158. In senso più restrittivo, L. Lanfranchi, *Contributo allo studio dell'azione di mero accertamento*, Milano, 1969, 102 che ritiene che l'ammissibilità dell'azione *de qua* debba desumersi in via analogica da norme che la prevedano espressamente. In argomento, anche A. Proto Pisani, *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1979, 620. Significativo è un confronto con l'ordinamento processuale tedesco, nel quale, al § 256 ZPO, è prevista espressamente ed in via generale l'azione di mero accertamento.

⁷²⁰ Favorevoli all'ammissibilità di un'azione di mero accertamento in materia tributaria sono: E. Capaccioli, *La nuova disciplina*, cit., 35; P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 583; A. Mercatali, *Le azioni di mero accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del "solve et repete"*, in *Giust. civ.*, 1975, IV, 11; Id., *Un problema che resta: l'ammissibilità in campo tributario delle azioni di accertamento negativo*, *ivi*, 1977, I, 1216; E. Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 704. Propendono per l'esperibilità dell'azione di mero accertamento, non dinanzi al giudice tributario, ma a quello ordinario: G. A. Micheli, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1974, II, 101; F. Tesauro, *Sul mero accertamento in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, 582; S. La Rosa, *Agevolazioni fiscali per l'edilizia ed osservanza della normativa urbanistica in Sicilia*, in *Dir. prat. trib.*, 1978. Per l'impostazione contraria, *ex multis*: C. Magnani, *Osservazioni sull'azione di mero accertamento in materia tributaria*, in *Giur. it.*, 1978, I, 1, 323; C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 58 e 728.

⁷²¹ Un ulteriore argomento a favore dell'ammissibilità dell'azione in commento discende dal rilievo per cui l'esclusione della stessa rischierebbe di far rivivere il "solve et repete" (E. Capaccioli, *op. ult. cit.*, 39). C'è, poi, l'art. 15 del d.p.r. 636/1972 che, ancorché non più vigente, sembrava richiedere, *alternativamente*, l'indicazione, nel ricorso, dell'atto "ovvero" dell'ufficio nei confronti del quale era proposta l'azione (E. Potito, *L'ordinamento*, cit., 705). Altra conferma all'impostazione che condividiamo può, infine, desumersi dalla recente analisi di M. F. Ghirga, *La meritevolezza della tutela*

Quanto alle ipotesi di condanna diverse da quella al rimborso *ex artt.* 19 e 21 d.lgs. n. 546/1992, va precisato che le azioni risarcitorie – ove, effettivamente, idonee a rientrare nella portata della locazione “*ogni altro accessorio*” di cui all’art. 2 d.lgs. n. 546/1992⁷²² – fanno gravare l’onere probatorio sul privato, secondo il meccanismo di cui all’articolo 2043 cod. civ. Sta, pertanto, al contribuente, provare che un pregiudizio concreto vi sia stato, che rientri nella specie del danno emergente o del lucro cessante, e che ricorra l’elemento soggettivo del dolo o della colpa, insieme ad un nesso di causalità adeguata tra la condotta e il danno cagionato⁷²³.

richiesta, Milano, 2004, 139, che ritiene che l’interesse ad agire ricorra laddove emergano *interessi meritevoli di tutela* di parte attrice. Per l’A. detta meritevolezza, mutuata dal criterio *ex art.* 1322 c. 2 c.c., dovrebbe essere vagliata, in particolar modo, alla luce degli artt. 24 e 111 Cost.

⁷²² Si veda, infatti, l’interpretazione restrittiva fatta propria dalla giurisprudenza. Cfr., in particolare, I Cass., sez. un., 16 giugno 2010, n. 14499, in *Diritto e giustizia*, 2010, per cui “*le Commissioni Tributarie possono riconoscere al contribuente non soltanto il rimborso delle imposte indebitamente versate, ma pure gli accessori come gli interessi ovvero il maggior danno o l’importo eventualmente pagato per la prestazione di cauzioni non dovute*”. Ancora più esplicita, sul punto, è la precedente Cass., sez. un., 4 gennaio 2007, n. 15, in *Giust. civ. Mass.* 2007, 1, che afferma che: “*la sola previsione degli “altri accessori” (...) non è di per sé sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito dell’Amministrazione finanziaria. Per accessori, infatti, s’intendono gli aggi dovuti all’esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori, ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria*”. In argomento, si veda, per la dottrina, lo scritto di A. Giovannini, *Processo tributario e risarcimento del danno (sulla “pienezza” ed “esclusività” della giurisdizione speciale)*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, I, 1999, 200 e ss. Sui danni risarcibili, cfr. G. Boletto, *Responsabilità per danni dell’amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 59 e ss. Va, tuttavia, rilevato che il risarcimento dei danni non è una ‘nuova materia’, ma una forma di tutela: la sua ricomprensione nell’ambito della giurisdizione tributaria non si pone, pertanto, in contrasto con l’articolo 102 Cost. Ciò lo dimostra il contiguo processo amministrativo, ove la tutela risarcitoria trova, oggi, ampio accoglimento. Si veda, in merito, l’assai nota pronuncia C. Cost., 6 luglio 2004, n. 204, in *Foro amm. CDS*, 2004, 1895; in *Giur. cost.*, 2004, 2181 e in *Dir. proc. amm.*, 2004, 799, nonché le interessanti riflessioni di F. Vetrò, *La nuova disciplina dei ricorsi amministrativi e giurisdizionali per la tutela del diritto di accesso*, in *Giustizia amministrativa*, n. 6/2005, spec. 22 e ss. Cfr., del resto, oltre al previgente articolo 7 c. 3 l. n. 1034/1971, cit., per cui “*il tribunale amministrativo regionale, nell’ambito della sua giurisdizione, conosce anche di tutte le questioni relative all’eventuale risarcimento del danno, anche attraverso la reintegrazione in forma specifica, e agli altri diritti patrimoniali consequenziali*”, l’articolo 7 c. 4 e 5 d.lgs. n. 104/2010, cit., sulla giurisdizione del giudice amministrativo e l’art. 30 c. 2-6 sull’azione risarcitoria. In tema di autonomia dell’azione risarcitoria rispetto a quella di annullamento, alla luce degli artt. 7 c. 4, 30 c. 1 e 3, 34 c. 2 e 3 d.lgs. n. 104/2010, cit., cfr. l’importante C. Stato, Ad. Plen., 23 marzo 2011, n. 3, in *Guida al dir.*, 2011, 15, 64. Sul tema, per più ampie riflessioni, si rinvia a P. Sandulli, *La tutela dei diritti dalla giurisdizione esclusiva alla giurisdizione per materia*, Milano, 2004, *passim*.

⁷²³ Dal giudizio amministrativo sarebbe altresì possibile mutuare un’azione cd. di condanna pubblicistica o di adempimento – discendente dall’art. 30 c.p.a. sull’azione di condanna, combinato con l’art. 34 c. 1 lett. c) c.p.a. – volta, nella nostra materia, ad ordinare, già in sede di cognizione, all’amministrazione finanziaria di rideterminare l’imponibile o l’imposta, sulla base dei criteri forniti dal giudice. In senso favorevole all’azione di adempimento, cfr. L. Torchia, *Condanna ed adempimento nel nuovo processo amministrativo*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 11/2011, 1187; R. Chiappa, *Il codice del processo amministrativo*, in *Le nuove leggi amministrative*, Milano, 2010, 172; M. A. Sandulli, *Anche il processo amministrativo ha finalmente un codice*, in *www.federalismi.it* e in *Foro amm. - Tar*, 2010. Cfr. anche A. Travi, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010, 205, per il quale, nelle materie di

Così, nel caso di condanna per lite temeraria *ex art. 96 cod. proc. civ.*⁷²⁴ – sussumibile negli “*altri accessori*” di cui all’art. 2 d.lgs. n. 546/1992 – devono, in ogni caso, applicarsi i principi che regolano la responsabilità aquiliana.

Se la specialità del nostro giudizio potrebbe pur colorare il risarcimento *ex art. 96* di carattere sanzionatorio⁷²⁵, consentendo che le lacune probatorie sui danni vengano colmate dalle Commissioni, ciò non vuol dire che possa farsi a meno dell’esistenza di pregiudizi, causalmente connessi all’agire o al resistere in giudizio. L’*id quod plerumque accidit* e, quindi, le conseguenze – in termini di spese legali, patema d’animo, disagi esistenziali⁷²⁶ – che si correlano alle iscrizioni a ruolo di somme senza titolo o alle iscrizioni ipotecarie illegittime vanno valorizzate da chi giudica, anche esentando la parte dall’onere di provare puntualmente i danni, con il limite della salvaguardia dei connotati del sistema. Fermi restando questi ultimi, la clausola “*in ogni caso*” *ex art. 96 c. 3* – come novellato dalla l. n. 69/2009 – permette di sopperire,

giurisdizione esclusiva, potrebbe aversi la condanna all’adempimento di qualsiasi obbligazione. Si vedano, tuttavia, sull’ammissibilità dell’azione di adempimento nel rito amministrativo, le perplessità di R. Caponi, *La riforma del processo amministrativo: primi appunti per una riflessione*, in *Foro it.*, 2010, 271. Per un confronto con il processo amministrativo tedesco, sul punto, S. Detterbeck, *Allgemeines Verwaltungsrecht. Mit Verwaltungsprozessrecht*, München, 2007, 516.

⁷²⁴ Per la condanna alle spese *ex art. 91 cod. proc. civ.*, è, infatti, sufficiente il ricorrere del fatto oggettivo della soccombenza processuale. In questo senso, da ultimo, G. Scarselli, *Le spese giudiziali civili*, Milano, 1998, 120 e ss., oltre a G. Bongiorno, voce *Spese giudiziali*, in *Enc. giur.*, XXX, Roma, 1993, 3. Si veda, prima di costoro, E. Grasso, *Della responsabilità delle parti per le spese e i danni processuali*, in *Commentario al codice di procedura civile diretto da E. Allorio*, I, Torino, 1973, 982. Cfr., per una prima formulazione del nesso tra soccombenza e condanna alle spese, G. Chiovenda, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Roma, 1935, 117 e già L. Mortara, *Manuale della procedura civile*, Torino, 1921, I, 499. Per un confronto con il processo amministrativo, vedasi lo scritto di M. De Cristofaro, *L’Adunanza plenaria fa chiarezza su condanna alle spese e giudizio cautelare*, in *Dir. proc. amm.*, 1995, 326 e ss.

⁷²⁵ Ciò, non solo alla luce dell’interesse fiscale, che impone al privato una particolare attenzione ove ricorra in giudizio avverso un atto impositivo – rispondente ad un bene comune di evidente rilievo pubblicistico –, ma anche della logica constatazione per cui il pagamento dei danni equivale ad un versamento nelle casse erariali: quando una parte è parte pubblica, il danno ha, in sé, una valenza punitiva.

⁷²⁶ Sulla rilevanza dei danni non patrimoniali, nella *subiecta materia*, cfr. Comm. trib. reg. Roma, 14 aprile 2010, n. 179, *Giur. merito*, 2010, 6, 1714; Comm. trib. reg. Puglia, in *Il civilista*, 2011, 66; Comm. trib. prov. Roma, 4 aprile 2008, n. 52, in *Giur. merito*, 2008, 9, 2397. Evidentemente, il risarcimento dei danni da lite temeraria è soggetto al limite introdotto dalle recenti Cass. civ., sez. un., 11 Novembre 2008, n. 26972-26973-26974-26975, in *Resp. civ. e prev.*, 2009, 38, con note di P. G. Monateri, E. Navarretta, D. Poletti e P. Ziviz, (*contra*, per il precedente orientamento: Cass. civ., 30 ottobre 2007, n. 22884, in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 10 e in *Foro it.*, 2007, 12, 3379), per cui deve, in ogni caso, ricorrere la lesione di un diritto costituzionalmente garantito.

con l'uso equilibrato delle massime di esperienza, alle difficoltà di provare i danni, vieppiù in un processo che, come quello tributario, non ammette la prova per testi⁷²⁷.

⁷²⁷ In merito, ci sia consentito rinviare ad A. Giordano, *In tema di condanna alle spese. Neanche il fisco litiga gratis*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011. Quanto alla tutela cautelare, sia nel caso della richiesta di sospensiva ex art. 47, sia delle eventuali misure cautelari atipiche – sulla falsariga dell'art. 55 cod. proc. amm. –, non è dato prescindere dall'esistenza del *fumus boni juris* (vds. art. 47 c. 1, che richiede un "danno grave e irreparabile") e del *periculum in mora* (cfr. art. 47 c. 4, che prevede che il collegio provveda con ordinanza non impugnabile "delibato il merito") della cui prova è onerato il contribuente. Come è noto, il *periculum in mora* si concreta nel pericolo al quale il ritardo può esporre il diritto, mentre il *fumus boni juris* consiste nella verosimiglianza circa l'esistenza del diritto. Con riferimento al processo civile, si vedano gli studi di A. A. Romano, *La tutela cautelare della prova nel processo civile*, Napoli, 2004, *passim*; G. Tarzia, *La tutela cautelare*, in *Il nuovo processo cautelare*, Padova, 1993, XXI; E. Fazzalari, *Profili della cautela*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, 1 e ss.; Id., voce *Provvedimenti cautelari (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 841 e ss.; P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, 63. Quanto al rito tributario, cfr. l'approfondita analisi di B. Bellé, *La tutela cautelare nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, 117. Vi è dottrina che, anche a fronte della lettera dell'art. 47, considera prevalente il *periculum in mora* (vds. Blandini, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1996, 91. Per una valorizzazione del *fumus boni juris*, cfr. M. C. Fregni, *Requisiti cui è subordinata la misura cautelare della sospensione della riscossione*, in *Boll. trib.*, 1996, 312, nonché V. Ficari, *Considerazioni minime sull'insufficienza del solo fumus boni juris a sospendere la riscossione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1998, 1509. In senso favorevole alla necessaria compresenza di entrambi i requisiti, cfr. B. Bellé, *La tutela cautelare nel processo tributario*, cit., 119; C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, 28; Id., "Fumus boni juris" e "periculum in mora" nelle prime esperienze applicative dell'art. 47, d.lgs. n. 546 del 1997 da parte delle nuove Commissioni tributarie provinciali, *ivi*, 1997, 46; C. Consolo, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, 515. In particolare, sul *fumus boni juris* quale "probabile fondatezza della domanda", vds. L. Tosi, *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 789. Si veda anche la tesi di C. Glendi, *La tutela cautelare nel processo tributario riformato*, cit., 33, per il quale l'espressione "merito" comprende sia il giudizio riguardante il "merito" vero e proprio, sia quello inerente al "rito" (sul tema, vedasi anche C. Glendi, *Ancora sul nuovo processo tributario cautelare*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 1996, 771). Quanto al *periculum in mora*, sulla necessità di intendere la "irreparabilità" in senso relativo, cfr. Saporito, *La sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato nella giurisprudenza amministrativa*, Napoli, 1984, *passim*, oltre a L. Dittrich, *Il provvedimento d'urgenza*, in G. Tarzia (a cura di), *Il nuovo processo cautelare*, Padova, 1993, 192 e ss. Sull'irreparabilità, in relazione alle azioni di rimborso, vedasi C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 41, per il quale l'irreparabilità può discendere anche dal maggiore pregiudizio conseguente al ritardo. Sulla gravità, cfr. ancora C. Glendi, "Fumus boni juris" e "periculum in mora" nelle prime esperienze applicative dell'art. 47, d.lgs. n. 546 del 1997 da parte delle nuove Commissioni tributarie provinciali, cit., 54, che la riferisce alla situazione personale e patrimoniale del ricorrente. Rilevante è anche l'analisi di B. Bellé, *La tutela cautelare nel processo tributario*, cit., 123, che intende la gravità quale "espressione di un giudizio inerente all'entità del danno comunque rapportato alla specifica situazione del danneggiato" e che, ancora ritiene che "perché il danno sia grave esso deve essere irreparabile. Questo spiega, probabilmente, il fatto che i giudici motivino di norma tenendo presente specificamente il solo requisito della irreparabilità ancorchè menzionino l'espressione legislativa che li richiama entrambi". Sulla necessità di provare anche l'attualità del pregiudizio – e l'eccezionale urgenza nel procedimento cautelare interinale (art. 47 c. 3 d.lgs. n. 546/1992, cit.) –, C. Glendi, *La tutela cautelare*, cit., 46. In senso contrario, si vedano L. Tosi, *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, cit., 789 e A. Colli Vignarelli, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1996, 585. E', infine, assai controverso se siano suscettibili di sospensione tutti gli atti ex art. 19 d.lgs. n. 546/1992 o solo quelli cosiddetti esattivi (iscrizione a ruolo, cartella di pagamento, avviso di intimazione ex art. 50 c. 2 d.p.r. n. 602/1973). Favorevole all'applicazione dell'art. 47 solo in relazione agli atti esattivi è C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 186. Riteniamo che, si avalla la ricostruzione del processo tributario quale giudizio di accertamento di un rapporto, deve propendersi per la sospensibilità di tutti gli atti di cui all'art. 19, oltre a quelli che, pur non essendo stati testualmente elencati, risultino immediatamente lesivi (ciò lo si deve dire *a fortiori* alla luce del d.l. n. 78/2010, cit., che ha anticipato la fase di riscossione a quella di accertamento). Di vero e proprio "onere della prova" non può parlarsi in relazione al giudizio di ottemperanza, come disciplinato dall'art. 70 d.lgs. n.

Parlare – sulla scia della giurisprudenza recente⁷²⁸ – di processo tributario come giudizio sul “rapporto” vuol dire avallare la ricostruzione prospettata.

Lungi dall'autorizzare – come si è pur tentato di dire⁷²⁹ – motivazioni scarnificate od oneri probatori alleggeriti, il modello in questione valorizza l'assetto giuridico sostanziale da cui discendono le pretese azionate. Il rapporto ha fondamento nella legge, trova attuazione nel procedimento impositivo e definizione puntuale nell'avviso di accertamento: modularvi l'oggetto del processo vuol dire distribuire la prova sulla

546/1992: basterà, infatti, l'allegazione di una sentenza, effettivamente passata in giudicato, e non necessariamente di condanna, da cui discendano obblighi puntuali a carico dell'amministrazione finanziaria. Non agevole è il coordinamento tra giudizio di ottemperanza ed esecuzione forzata civilistica, in relazione al coordinato disposto degli artt. 69 e 70 d.lgs. n. 546/1992, cit. ai fini di un coordinamento tra processo esecutivo ordinario e giudizio di ottemperanza, si è detto (A. Mercatali, in *La nuova normativa sul contenzioso tributario: riflessioni “a caldo” sulle linee guida del nuovo processo e sulla problematica emergente*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 289 e B. Bellè, *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, 289) che quest'ultimo avrebbe applicazione solo laddove si debba dare esecuzione ad obblighi di fare diversi dal pagamento di somme. Altri (U. Perrucci, *L'esecutorietà delle decisioni delle commissioni tributarie e gli atti amministrativi impugnati*, in *Corr. trib.*, 1986, 2478; S. Muscarà, *In tema di giudizio di ottemperanza per rimborso di imposte*, in *Rass. trib.*, 1985, 179; F. Maffezzoni, *Nota sull'ottemperanza alle sentenze tributarie*, in *Boll. trib.*, 1988, 325; C. Glendi, *Commentario alle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 392) ritengono, invece, che il ricorso di cui all'art. 70 possa essere proposto anche in relazione all'esecuzione dell'obbligo di restituzione di somme di denaro. Poi, alla tesi per la quale il giudizio di ottemperanza potrebbe essere attivato solo in caso di infruttuosità del giudizio esecutivo ordinario (N. Allegretti, *L'esecuzione delle sentenze nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco*, 1993) si contrappone quella favorevole alla piena fungibilità dei due rimedi (A. Buscema, *Profili teorici e pratici del giudizio di ottemperanza*, in *Il fisco*, 1994, 4216). Sul tema, si veda anche la completa ricostruzione di M. Basilavecchia, *Il giudizio di ottemperanza*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, 1998, 929 e ss.

⁷²⁸ Si vedano, da ultime, Cass. civ., 29 dicembre 2010, n. 26322, in *Dir. e giust.*, 2011; Cass. civ., 27 luglio 2010, n. 17072, *ivi*, 2010; Cass. civ., 9 giugno 2010, n. 13868, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 6, 882; Cass. civ., 23 aprile 2010, n. 9774, *ivi*, 2010, 4, 599.

⁷²⁹ Cfr., ad esempio, P. De Lise, *Giusto procedimento e processualprocedimento*, in www.giustizia-amministrativa.it, per cui “l'art. 21 octies L. n. 241 del 1990 contiene una previsione che, forse più delle altre, è destinata ad avere un impatto decisivo sul sistema di tutela apprestato dal giudice amministrativo, non più tenuto ad arrestarsi alla valutazione della illegittimità formale o procedimentale dell'atto impugnato, su cui non può quindi abbattersi la scure dell'annullamento giurisdizionale allorché il giudice si avveda della sua legittimità sostanziale all'esito del doveroso esame prognostico circa gli esiti che il procedimento avrebbe avuto qualora l'errore formale o procedimentale, pure acclarato, non fosse stato commesso: si è avuto quindi il passaggio dal giudizio su un provvedimento reale alla prognosi su un procedimento virtuale. (...) Fra le numerose implicazioni di tipo applicativo, richiamo soltanto la necessità di ripensare l'orientamento contrario all'integrazione in giudizio della motivazione insufficiente, viceversa utile a mettere il giudice in condizione di formulare il giudizio di cui all'art. 21 octies”. Si vedano le critiche alla poco chiara espressione “giudizio sul rapporto” mosse da A. Pubusa, *Il giudizio “officina per la riparazione” degli atti amministrativi? Note sull'art. 21- octies comma 2, l. n. 241 del 1990*, in *Foro amm. TAR*, 2005, 5 e da F. Ledda, *Elogio della forma scritto da unantirformista*, in *Foro amm.*, 2000, 3443 ss. Cfr. anche N. Longobardi, *La legge sul procedimento amministrativo tra ostacoli e ambiguità*, in *Dir. e proc. amm.*, n. 3/2011, spec. 707, che sottolinea il rischio che le tesi “sostanzialistiche” svalutino le garanzie procedimentali.

base del diritto sostanziale e, a un tempo, osservare, e quindi promuovere, le garanzie della ‘giusta’ azione amministrativa.

5. *Segue. Poteri istruttori ed ‘incursioni’ del giudice tributario. Le impostazioni tradizionali della *quaestio*.*

Se i fatti rientrano nell’esclusiva delle parti e il principio *ex art.* 2697 cod. civ. distribuisce tra le stesse l’onere della prova, poco spazio residua – potrebbe dirsi – per il giudice tributario.

Non sono, del resto, mancate, nel tempo, le impostazioni restrittive, che, pur partendo da basi differenti, hanno sensibilmente ristretto i poteri delle Commissioni tributarie.

Si fa, in particolare, riferimento ai corollari della teoria costitutiva⁷³⁰, che, erigendo l’atto impositivo a fonte dell’obbligazione tributaria, individuava – e, tuttora, secondo certa dottrina, individua – la funzione del processo nell’annullamento dell’atto⁷³¹. Coerentemente, l’attività del giudice era destinata a ridursi al vaglio di conformità dell’atto al parametro legale⁷³². Se, in sede decisoria, era inibita la determinazione ufficiosa della base imponibile o la quantificazione *a parte judicis* delle somme da iscrivere a ruolo⁷³³, altrettanto compressi risultavano i poteri istruttori. La strumentalità

⁷³⁰ Su cui si veda il cap. II del presente studio.

⁷³¹ Si confrontino, in questo senso, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2003, 352; F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2002, 141; Id., *Profili sistematici del diritto tributario*, Padova, 1980, 45; C. Glendi, *L’oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 27 e 63; G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., 145; G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 251; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 107 ss.; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277.

⁷³² Così, P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 755; F. Tesaurò, *Profili sistematici del diritto tributario*, cit., 62; E. Capaccioli, *Disciplina del commercio e problemi del processo amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 12. Per un confronto con il processo amministrativo, sull’impossibilità del giudice di usurpare l’esercizio di una potestà pubblica, M. Nigro, *La giustizia amministrativa*, Bologna, 1983, 242-243, oltre a Id., *La decisione silenziosa di rigetto del ricorso gerarchico nel sistema dei ricorsi amministrativi*, in *Foro it.*, 1963, IV, 49, per al solo organo amministrativo investito del cd. ricorso gerarchico potrebbero riconoscersi i poteri di amministrazione sostitutiva o attiva. Per interessanti riferimenti storici, vds. F. G. Scoca, *Sguardo storico sopra i contenuti ed i limiti della tutela nei confronti dell’amministrazione*, in *Scritti per Mario Nigro*, vol. III, *Giustizia amministrativa e giustizia civile*, Milano, 1991, 555.

⁷³³ Cfr. P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 755, oltre ad E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, cit., 41-42. Per un più ampio inquadramento del problema, si veda anche il

di questi ultimi rispetto alla decisione della causa e l'anteriorità, rispetto al giudizio, del procedimento impositivo ridimensionavano l'istruttoria processuale, limitando gli interventi del giudice alla sola integrazione delle prove risultanti dall'atto impugnato⁷³⁴.

Nondimeno, all'impostazione minimale, fondata sul modello dell' "impugnazione-annullamento"⁷³⁵, si sono contrapposte ricostruzioni speculari, volte all'ampliamento dei poteri inquisitori delle Commissioni tributarie.

In particolare, la qualificazione dell'avviso di accertamento in termini di *provocatio ad opponendum*⁷³⁶ ha giustificato la cognizione piena, da parte del giudice, del rapporto d'imposta e la parallela estensione dei mezzi di prova officiosi.

L'equiparazione dell'atto impositivo alla citazione di cui all'articolo 163 cod. proc. civ.⁷³⁷, estendendo al primo la cd. sanatoria per 'raggiungimento dello scopo', ha consentito al giudicante di colmare le lacune dell'azione amministrativa con l'esercizio di poteri istruttori incisivi.

Ne sono, pertanto, usciti 'dequotati' i vizi formali degli atti impositivi: se la proposizione del ricorso aveva l'effetto di sanare i vizi di notifica dell'avviso di

lavoro di A. Proto Pisani, *Appunti sulla tutela cd. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali)*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, spec. 65-66.

⁷³⁴ In argomento, anche gli ulteriori riferimenti bibliografici, rinviamo a G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., *passim*. Ci sia altresì consentito rinviare ad A. Giordano, *Natura del processo tributario e poteri del giudice*, cit., spec. 33-35.

⁷³⁵ Per le origini e lo sviluppo della tesi in questione, si veda il cap. II del nostro studio.

⁷³⁶ In questo senso, si vedano, per la giurisprudenza più recente: Cass. civ., 31 marzo 2011, n. 7360, in *Giust. civ. Mass.*, 2011, 3, 500; Cass. civ., 28 luglio 2006, n. 17202, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 11, II, 808; Cass. civ., 5 ottobre 2004, n. 19854, in *Dir. e giust.*, 2004, 40, 18. Cfr. altresì Cass. civ., 10 febbraio 2004, n. 2506; Cass. civ., 2 febbraio 2004, n. 1853; Cass. civ., 16 gennaio 2004, n. 589; Cass. civ., 10 gennaio 2004, n. 194; Cass. civ., 19 dicembre 2003, n. 19515; Cass. civ., 6 novembre 2003, n. 16667; Cass. civ., 5 novembre 2003, n. 16585; Cass. civ., 29 settembre 2003, n. 14482; Cass. civ., 25 marzo 2003, n. 4341, tutte in banca dati "fisconline". Per la dottrina, cfr. A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, cit., 128; Id., *Il d.p.r. 3 novembre 1981 n. 739 e la natura del processo tributario*, cit., 1194; C. Bafile, *Motivazione dell'accertamento e natura del processo secondo l'ultimo indirizzo delle Sezioni Unite*, in *Rass. trib.*, 1989, 247; R. Lupi, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, 286. Non mancano, in realtà, le pronunce giurisprudenziali in cui viene riconosciuta la duplice natura – sostanziale e processuale – dell'avviso di accertamento. Si veda, ad esempio, Cass. civ., 19 giugno 1980, n. 3898, in *Leg. e giur. trib.*, 1981, 1343.

⁷³⁷ Si vedano, in merito, A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, cit., 128; Id., *Il d.p.r. 3 novembre 1981 n. 739 e la natura del processo tributario*, cit., 1194. Cfr. anche le più recenti ricostruzioni di F. Gallo, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, cit., 1088 ss. e G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., *passim*.

accertamento⁷³⁸, l'attività inquisitoria dell'ufficio giudiziario integrava le motivazioni insufficienti⁷³⁹.

La naturale continuità tra procedimento e processo faceva sì che le prove non raccolte nel primo venissero assunte nel secondo⁷⁴⁰: stava al giudicante integrare la piattaforma probatoria e, ove necessario, sopperire *in toto* alle carenze dell'istruzione primaria⁷⁴¹.

Effetti analoghi sono discesi dalle tesi favorevoli alla presunzione di legittimità degli atti impositivi, ovvero ancorate alla posizione formale dei soggetti in lite e, in ogni caso, tali da alleggerire l'onere della prova dell'erario.

L'inevitabile aggravio del carico istruttorio del privato avrebbe trovato un ridimensionamento spiccato, e quasi 'compensativo', nell'attivazione di poteri ufficiosi

⁷³⁸ In argomento, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 115 ss., ove l'A. appare critico nei confronti dell'applicabilità della sanatoria (prevista, in particolare, dalla giurisprudenza degli anni '30 citata dall'A.), in ragione dell'impossibilità di equiparare l'avviso di accertamento ad una citazione. Correttamente, per G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., spec. 323, questi ed altri corollari della "*provocatio ad opponendum*" non avrebbero, oggi, ragion d'essere, dati gli articoli 42 e 60 del d.p.r. 600/1973, cit. Per un confronto con il diritto amministrativo, cfr. il nuovo articolo 21-*octies* c. 2 l. n. 241/1990, in relazione all'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento amministrativo. In argomento, si vedano le riflessioni di F. Satta, *Contraddittorio e partecipazione nel procedimento amministrativo*, in *Dir. amm.*, n. 2/2010, 299 ss., per il quale: "*Quest'ultima norma è molto grave, perché relega il contraddittorio - tipica garanzia ex ante - ad un ruolo puramente eventuale. Il giudice è stato reso arbitro della necessità del contraddittorio ex ante: compete a lui dire ex post se per caso si sarebbe potuto decidere diversamente da quel che aveva fatto l'amministrazione. Ma il contraddittorio è ex ante o non è. Basti pensare al caso, non certo impossibile, dell'esecuzione immediata di un provvedimento non preceduto da comunicazione di avvio del procedimento: si può dunque arrivare al paradosso dell'esecuzione consumata e del provvedimento annullato. Ogni commento è inutile*".

⁷³⁹ Ciò, ad onta dell'articolo 42 d.p.r. 600/1973, che prevede che l'avviso di accertamento debba essere motivato a pena di nullità. Sull'integrabilità della motivazione in corso di giudizio, si vedano Cass. civ., sez. I, 18 giugno 1973, in *Giur. imp.*, 1973, 227, nonché Comm. trib. centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011, *ivi*, 1981, 649. Era, inoltre, diffuso l'orientamento in forza del quale, ai fini della validità dell'atto impositivo, sarebbe bastata una determinazione della pretesa, da parte del fisco, che consentisse al contribuente di scegliere tra l'impugnativa dell'atto e l'acquiescenza (così, Cass. civ., sez. I, 5 luglio 1980, n. 4277, in *Giur. imp.*, 1981, 943; Cass. civ., sez. I, 19 giugno 1980, n. 3898, in *La comm. trib. centr.*, 1980, II, 1563; Comm. trib. centr., sez. XXII, 2 luglio 1980, n. 7268, in *Giur. imp.*, 1981, 474; Comm. trib. centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011, *ivi*, 1981, 649). E, usando anche qui – come parametro – l'articolo 156 c. 3 cod. proc. civ., la sanatoria si sarebbe raggiunta anche in presenza dei soli elementi essenziali della pretesa (Cass. civ., sez. I, 18 giugno 1973, n. 1786, in *Giur. imp.*, 1973, 227; Comm. trib. centr., sez. I, 5 dicembre 1969, n. 11434, *ivi*, 1970, 43), o nei casi di sottoscrizione mancante o illeggibile del titolare dell'ufficio (sul difetto di sottoscrizione, v. Comm. trib. centr., n. 11434/1969, cit.; sull'incertezza circa l'effettiva riferibilità della sottoscrizione al titolare dell'ufficio, v. Comm. trib. centr., n. 7268/1980, cit.).

⁷⁴⁰ Cfr. G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 320 e 324, nonché P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 379-381.

⁷⁴¹ Vds., in particolare, F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 40, oltre a G. M. Cipolla, *op. ult. cit.*, 319.

marcatamente inquisitori⁷⁴². Le Commissioni avrebbero riequilibrato la posizione sbilanciata del contribuente, interamente gravato dall'onere probatorio.

Anche le tesi che, alla luce dell'articolo 7 d.lgs. 546/1992, qualificano il processo tributario come "dispositivo con metodo acquisitivo"⁷⁴³ escludono l'operatività, nella nostra materia, del principio dispositivo in senso processuale⁷⁴⁴.

Stando a tali impostazioni, l'articolo 7, facendo coincidere i poteri del giudice con le attribuzioni del fisco, introdurrebbe una deroga – compatibile con l'art. 1 c. 2 d.lgs.

⁷⁴² Così, G. A. Micheli, *Sull'ammissibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1940, I, 271, ove l'A. aveva sostenuto che l'onere probatorio gravante sul contribuente fosse *imperfetto*, proprio perché il giudice, facendo uso dei poteri inquisitori, avrebbe potuto integrare l'attività istruttoria.

⁷⁴³ O, addirittura, a quelle che sussumono il nostro giudizio entro lo schema del processo inquisitorio anche in senso sostanziale (v. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 334 e, più di recente, C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 917; Id., *L'oggetto del processo tributario*, cit., 491 e 501). Sulla tesi che configura il rito tributario quale processo dispositivo in senso acquisitivo, P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 163. Nello stesso senso, già F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 1682; S. La Rosa, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, cit., 1603.

⁷⁴⁴ In questo senso, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 334, che faceva leva – sulla base dell'art. 25 r.d. 1516/1937 – sull'identità tra poteri istruttori del giudice tributario e attribuzioni della finanza; B. Cocivera, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Padova, 1976, 206; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1682; C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 917; Id., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, 1132-1137; S. La Rosa, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 870. *Contra*, in particolare: L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., 51 e F. Tesauro, *Sui principii generali dell'istruzione processuale probatoria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1978, II, 213. Sul principio dispositivo in senso processuale, cfr. V. Andrioli, *Diritto processuale civile*, I, Napoli 1979, 238; S. La China, *Diritto processuale civile. Le disposizioni generali*, Milano 1991, 631; C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, I, Torino, 2005, 106 e ss. Sul diritto alla prova, in relazione all'art. 115 cod. proc. civ.: M. Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, 77 e L. P. Comoglio, *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova 1970, 148 ss., 217 ss., 301 ss. Vedasi anche E. F. Ricci, *Il principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 382 e ss. In argomento, cfr. altresì L. P. Comoglio, *Commentario alla Costituzione*, sub art. 24 Cost., a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981, 63-67 e N. Trocker, *Processo civile e Costituzione. Problemi di diritto tedesco e italiano*, Milano 1974, 513-517, 529, 551. Contrario alla riconduzione dell'art. 115 sotto l'egida del cd. diritto alla prova è B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, 291 e ss. In particolare, riconducono il principio dispositivo in senso processuale a scelte politiche o ad ideologie contingenti: G. Verde, voce *Dispositivo (principio)*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1980, 1; M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità. Contributo alla teoria della utilizzazione probatoria del sapere delle parti nel processo civile*, cit., 333. Individuano il fondamento del principio dispositivo in senso processuale in considerazioni di "opportunità tecnica" T. Carnacini, *Tutela giurisdizionale e tecnica del processo*, in *Studi in onore di E. Redenti*, II, Milano, 1951, 759 e ss. e – con riferimento al processo amministrativo – F. Benvenuti, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, 204-205. Si mostrano favorevoli ad un'equivalenza quantitativa e funzionale tra poteri di parte e poteri d'ufficio E. Grasso, *Dei poteri del giudice*, in *Comm. Utet*, I, Torino, 1300 e L. P. Comoglio, *Le prove civili*, Torino, 2004, 57. Nello stesso senso, si vedano G. Verde, voce *Dispositivo (principio)*, cit., 5; A. Dondi, voce *Prova testimoniale nel processo civile*, in *Dig. it. IV civ.*, XVI, Torino, 1997, 46; A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2006, 439.

546/1992 – all’articolo 115 cod. proc. civ.: fatto salvo il monopolio delle parti nell’allegazione dei fatti, la ricerca delle prove spetterebbe, in via esclusiva, al giudicante. L’indisponibilità, ancorché relativa, dell’obbligazione tributaria e la rilevanza costituzionale del credito erariale avallerebbero i più ampi e pervasivi poteri ufficiosi, consentendone l’impiego al di là dei limiti posti alle parti⁷⁴⁵, anche nei casi estremi di prove mancanti o gravemente insufficienti.

6. Segue. L’analisi alla luce del modello di giudizio tributario sul “rapporto” e del ‘dovuto’ processo ai diritti.

Dall’articolo 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992, inquadrato nel contesto di un giudizio tributario sul rapporto, discendono corollari differenti.

L’ampiezza del rinvio esterno al rito civile pone in primo piano l’articolo 115 cod. proc. civ.⁷⁴⁶, in forza del quale “*salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a*

⁷⁴⁵ Si ritiene, in particolare, che il giudice possa, *in ogni caso*, e persino una volta decorsi i termini previsti per la deduzione delle prove di parte, dedurre un mezzo istruttorio non articolato dal contribuente o dal fisco. In questo senso, vds. S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., II ed., 2004, 88 e P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 165. In particolare, per S. Menchini, *op. cit.*, 88, che ritiene analogicamente applicabile l’art. 421 c.p.c.: “*si crede che tali conclusioni siano trasportabili nel processo tributario; ciò non solo perché le giustificazioni di esse, addotte dalla Suprema Corte per le controversie di lavoro, valgono senz’altro anche per il giudizio tributario, attesa la particolare rilevanza pubblicistica delle situazioni sostanziali che ne rappresentano l’oggetto, ma soprattutto perché, essendo questo modello connotato da preclusioni per le parti, in punto di prova, anticipate rispetto all’udienza di trattazione e di discussione (...), il giudice può in concreto esercitare i propri poteri istruttori soltanto quando quelli delle parti sono oramai estinti per intervenuta decadenza*”. Siffatte interpretazioni sono, tuttavia, messe in crisi dalla novella introdotta dall’articolo 3-bis c. 5 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, che ha abrogato il c. 3 dell’articolo 7 del d.lgs. 546/1992, che attribuiva alle commissioni tributarie la “*facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*”.

⁷⁴⁶ Che erige a regola il principio di disponibilità delle prove. Si vedano, in tema, V. Andrioli, *Diritto processuale civile*, I, Napoli 1979, 238; S. La China, *Diritto processuale civile. Le disposizioni generali*, Milano 1991, 631; C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, I, Torino, 2005, 106 e ss. Sul diritto alla prova, in relazione all’art. 115 cod. proc. civ.: M. Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, 77 e L. P. Comoglio, *La garanzia costituzionale dell’azione ed il processo civile*, Padova 1970, 148 ss., 217 ss., 301 ss. Vedasi anche E. F. Ricci, *Il principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 382 e ss. In argomento, cfr. altresì L. P. Comoglio, *Commentario alla Costituzione*, sub art. 24 Cost., a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981, 63-67 e N. Trocker, *Processo civile e Costituzione. Problemi di diritto tedesco e italiano*, Milano 1974, 513-517, 529, 551. Contrario alla riconduzione dell’art. 115 sotto l’egida del cd. diritto alla prova è B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, 291 e ss. Si mostrano favorevoli ad un’equivalenza quantitativa e funzionale tra poteri di parte e poteri d’ufficio E. Grasso, *Dei poteri del giudice*, in *Comm. Utet*, I, Torino, 1300 e L. P. Comoglio, *Le prove civili*, Torino, 2004,

*fondamento della propria decisione le prove proposte dalle parti*⁷⁴⁷. In mancanza di una norma che regoli, in modo espresso ed univoco, i poteri dell'ufficio e delle parti in materia istruttoria, è necessario attingere al modello eretto, dallo stesso d.lgs. n. 546/1992, a 'fonte' del diritto processuale tributario.

L'articolo 7 d.lgs. n. 546/1992 è, infatti, rubricato "*poteri delle commissioni tributarie*" ed include la sola disciplina dei poteri ufficiosi, senza menzionare – se non all'attuale terzo comma⁷⁴⁸ – i poteri delle parti. La presunta esaustività del disposto è contraddetta dagli articoli 22, 23, 24 e 32, nei commi relativi alle produzioni documentali, e dall'articolo 58 sui mezzi istruttori in appello. L'assenza di un principio che informi la dialettica giudice-parti postula l'integrazione del vuoto normativo con le coordinate del processo civile dotate di valenza generale.

Se basterebbe confutare le tesi che invertono o alleggeriscono gli oneri probatori del fisco, o contraddire la qualificazione dell'avviso di accertamento come *provocatio ad opponendum* – data la diversità ontologica, e strutturale, di un atto impositivo da una citazione in giudizio⁷⁴⁹ –, ogni argomento è, a monte, assorbito dal rilievo costituzionale del principio dispositivo in senso processuale.

Infatti, l'articolo 115 c. 1 cod. proc. civ. non è solo il frutto di scelte politiche o di ideologie contingenti⁷⁵⁰, ma trova anche, e primariamente, supporto nella garanzia di imparzialità del giudice⁷⁵¹ e nel diritto alla prova delle parti⁷⁵².

57. Nello stesso senso, si vedano G. Verde, voce *Dispositivo (principio)*, cit., 5; A. Dondi, voce *Prova testimoniale nel processo civile*, in *Dig. it. IV civ.*, XVI, Torino, 1997, 46; A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2006, 439.

⁷⁴⁷ In questo senso, L. P. Comoglio, *Prove penali, "giusto processo" e poteri di acquisizione da parte del giudice tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, I, 2000, 955 e già Id., *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., 66 e ss. e 80. Similmente, si veda A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 381; A. Colli Vignarelli, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 117 e ss.; R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 487; G. Tabet, *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 627; F. Tesoro, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 886; Id., *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 14 e ss.

⁷⁴⁸ Che vieta il giuramento e la prova testimoniale.

⁷⁴⁹ In questo senso, cfr. G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., 327.

⁷⁵⁰ In questo senso, B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 179-188; G. Verde, voce *Dispositivo (principio)*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1980, 1; M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità. Contributo alla teoria della utilizzazione probatoria del sapere*

Se si invertisse il principio che conferisce alle parti l'iniziativa probatoria, ad eccezione dei casi tipici e tassativi in cui è ammessa la deduzione ufficiosa di mezzi istruttori, ne uscirebbe compromessa la neutralità istituzionale delle Commissioni, che, ricercando prove a suffragio delle pretese dell'una o dell'altra parte, potrebbero incidere sulla parità delle armi⁷⁵³.

Così, la riconduzione dei poteri istruttori sotto l'egida dell'articolo 24 Cost. – e, successivamente alla novella del 1999, anche dell'articolo 111 –, conferendo alle parti il diritto a provare e a difendersi provando, marginalizza l'intervento del giudice e circoscrive i casi di inammissibilità o rigetto delle richieste istruttorie a quelli e solo a quelli previsti dalla legge⁷⁵⁴.

delle parti nel processo civile, cit., 333. Individuano il fondamento del principio dispositivo in senso processuale in considerazioni di "opportunità tecnica" T. Carnacini, *Tutela giurisdizionale e tecnica del processo*, in *Studi in onore di E. Redenti*, II, Milano, 1951, 759 ss. e – con riferimento al processo amministrativo – F. Benvenuti, *L'istruzione nel processo amministrativo*, cit., 204-205.

⁷⁵¹ Si veda il classico studio di E. T. Liebman, *Domanda (principio della). I) Dir. proc. civ.*, in *Enc. giur. Treccani*, XII, Roma, 1989, 1-3; Id., *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, 551 e ss., oltre a G. Verde, *Norme inderogabili, tecniche processuali e controversie del lavoro*, in *Studi in onore di E. T. Liebman*, III, Milano, 1979, 2175 e ss. ed a B. Cavallone, *Crisi delle "maximen" e disciplina dell'istruzione probatoria*, in *Riv. dir. proc.*, 1976, 678 ss. Cfr. anche la radicale impostazione di L. Montesano, *Le prove disponibili d'ufficio e l'imparzialità del giudice*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1978, 189 ss., che subordina la deduzione ufficiosa dei mezzi istruttori alla richiesta indiretta di prova della parte.

⁷⁵² Cfr. l'importante studio di M. Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, cit., 77, insieme a L. P. Comoglio, *sub art. 24 Cost.*, in G. Branca (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna-Roma, 1981, 63-67; E. F. Ricci, *Il principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 382 e ss.; N. Trocker, *Processo civile e Costituzione. Problemi di diritto tedesco ed italiano*, Milano, 1974, 513-517.

⁷⁵³ Cfr., sul principio di imparzialità nel processo tributario, le riflessioni di F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 44-47.

⁷⁵⁴ Sul diritto alla prova nel processo tributario, cfr. C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., 1138 e ss., e, più di recente, G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 575, oltre a R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 489, per il quale "tale completa discrezionalità non sembra tuttavia compatibile con la garanzia del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., né con il principio di cui all'art. 115 c.p.c. ai sensi del quale il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti. A queste va dunque riconosciuto un "diritto alla prova", inteso come diritto non solo di proporre istanze e di far ammettere e assumere tutte le prove necessarie a dimostrare i fatti allegati, ma anche all'esame da parte del giudice delle prove proposte e alla razionale valutazione di esse attraverso la motivazione della sentenza". Con riferimento all'applicazione del diritto alla "formazione" della prova ex art. 111 Cost. nel rito tributario, vedasi A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 390. Restano, evidentemente, i limiti che la legge impone all'esercizio dei poteri istruttori delle parti – si pensi, in particolare, al divieto di produrre documenti richiesti ma non esibiti in sede di verifica fiscale (v. art. 52 c. 5 D.P.R. 26 ottobre 1973, n. 600), o al divieto di provare circostanze omesse nelle scritture contabili o in contrasto con le loro risultanze (art. 61 c. 3 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Si aggiungano altresì i limiti conseguenti alle preclusioni e decadenze individuate dalla legge.

In chiave storico-evolutiva, la stessa lettera dell'articolo 7 d.lgs. n. 546/1992 depone a favore dell'interpretazione riferita.

L'introduzione, ad opera del citato decreto, dell'inciso "ai fini istruttori" circoscrive, i, pur rilevanti, poteri dell'ufficio, sottoponendoli ad un vincolo di mezzo a fine. Le indagini istruttorie devono avere, come punto di partenza, le allegazioni di parte e, come punto di approdo, una specifica fonte di prova⁷⁵⁵: sono, allo stato, bandite le ricerche meramente esplorative o le verifiche slegate da ogni indicazione, anche informale, delle parti.

Non è, poi, irrilevante la previsione dell'articolo 58 d.lgs. n. 546/1992, che, nel disciplinare i mezzi istruttori in appello, prevede che il giudice possa disporre le sole prove "necessarie" ai fini della decisione, mentre concede alle parti illimitato potere di produrre nuovi documenti⁷⁵⁶.

La recente legge n. 248/2005⁷⁵⁷ ha finanche inciso direttamente sull'articolo 7, privando le Commissioni tributarie del potere di ordinare alle parti il deposito dei documenti necessari per la decisione della controversia⁷⁵⁸. Pur residuando spazio – alla luce dell'articolo 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992 – per gli ordini di esibizione ex articolo 210 cod. proc. civ.⁷⁵⁹, la novella è, comunque, un segno dell'attenuamento, in corso, dei connotati inquisitori del giudizio tributario.

Tutto ciò è sotteso alla qualificazione del processo tributario come giudizio sul rapporto. Si è già detto che, se quest'ultimo è l'oggetto della cognizione, a rilevare è

⁷⁵⁵ Si veda R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, cit., 1213, nonché, più di recente, F. Tesaurò, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 43 e 47.

⁷⁵⁶ Così, S. Magnone Cavatorta, *I nuovi documenti nei confini dell'appello come "novum iudicium"*, cit., 332, nonché A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 380. Sul tema, vedasi anche il lavoro di F. Pistolesi, *L'appello nel processo tributario*, cit., 338.

⁷⁵⁷ L. 2 dicembre 2005, n. 248, che ha convertito in legge il d.l. 30 settembre 2005, n. 203 (art. 3- bis).

⁷⁵⁸ Si rinvia sul tema alle riflessioni di C. Glendi, *Contenzioso legittimo senza "ordini" alle parti*, in *Dir. e prat. trib.*, 2007, 829-830, che trova difficile giustificare la novità legislativa a fronte di un immutato primo comma dell'articolo 7 d.lgs. n. 546/1992. Cfr. anche M. Basilavecchia, *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*, cit., 306, che critica l'espunzione del previgente art. 7 c. 3: il potere di ordinare l'esibizione di documenti avrebbe – a giudizio dell'A. – agevolato l'assolvimento dell'onere probatorio nelle ipotesi di obiettiva difficoltà della parte. Per la giurisprudenza, si veda la già citata C. Cost., 22 marzo 2007, n. 109, in *Giur. cost.*, 2007, 2.

⁷⁵⁹ Così, G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 595.

l'assetto antecedente la fase giudiziaria. Il rapporto ha, infatti, fonte nella legge e trova attuazione in forza dell'accertamento tributario. Nessun giudice potrebbe decidere a prescindere dalla piattaforma di fatti e prove alla base del provvedimento impositivo: vagliare il merito delle pretese significa valorizzare le risultanze del procedimento, scaturite dal contraddittorio anticipato tra amministrazione e contribuente⁷⁶⁰.

Il lessema "rapporto" evoca parità. Se si consentisse al giudice di sopperire alle carenze istruttorie e di sostituirsi al fisco nella ricerca degli elementi di prova, forgiando *ex post* la motivazione, si avvantaggerebbe la parte pubblica, sottraendo al privato il diritto di scegliere, nel termine decadenziale, tra pagamento del tributo e impugnativa dell'atto. Si sovvertirebbe, inoltre, il principio dell'onere della prova, astraendolo dalla posizione sostanziale dei contendenti.

Ciò che impongono gli articoli 24 e 111 Cost., oltre all'articolo 6 C.e.d.u.⁷⁶¹ – già fonte interposta rispetto all'articolo 117 c. 1 Cost.⁷⁶², ora considerata direttamente applicabile

⁷⁶⁰ Si fa, in particolare, riferimento all'articolo 12 c. 7 l. n. 212/2000, cit., in forza del quale "*nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*". Cfr. altresì il già richiamato art. 38 u. c. D.P.R. n. 600/1973, cit.: "*L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (...)*". Si vedano, inoltre, gli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973, l'art. 32 D.P.R. n. 600/1973, l'art. 16 d.lgs. n. 472/1997 e l'articolo 6 c. 5 della l. n. 212/2000. Sul tema, si rinvia all'interessante e già richiamato studio di A. Fantozzi, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit., 137, che sottolinea la crescente importanza del contraddittorio anticipato nel sistema della fiscalità di massa ("*sul versante dell'accertamento, il ricorso a deroghe sempre più ampie rispetto alla risultanze delle scritture contabili rese necessarie dalla molteplicità dei contribuenti, specie minori e minimi, e dalla loro estrema frammentazione e articolazione e costituita dall'utilizzo di coefficienti, di parametri e criteri statistico-matematici, che guidassero e sorreggessero l'iter argomentativo del fisco, ha giustificato una nuova forma di partecipazione del privato radicata appunto sull'esigenza che in un meccanismo fortemente opinabile e che abbandonava le certezze dei dati contabili fosse consentito anche all'interessato di concorrere in contraddittorio con l'amministrazione alla migliore determinazione del presupposto. Nasce da questa logica la "richiesta di chiarimenti", obbligatoria a pena di nullità, prevista dall'art. 2 della legge n. 17/1985 per procedere all'accertamento in base a coefficienti, che è unanimemente riconosciuta dalla dottrina come il primo caso di partecipazione del privato non in funzione di collaborazione bensì in funzione di contraddittorio, cioè in difesa (azionabile) di propri diritti e interessi*").

⁷⁶¹ Nonostante l'articolo 6 consacrò il cd. "diritto al processo" con riferimento alle sole "controversie civili" e "accuse penali". Si veda la nota Corte Europea dei diritti dell'uomo, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, su cui le riflessioni di M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazioni e*

al sistema nazionale⁷⁶³ – è già nell’ordine delle cose: l’imparzialità, la terzietà, le condizioni di parità e il contraddittorio⁷⁶⁴ sono il riflesso processuale della dialettica del rapporto.

Non basta, né è corretto, affermare che la natura di “impugnazione-merito” del giudizio tributario dà manforte a poteri probatori illimitati.

Ad una sorta di fungibilità tra giudicante ed erario⁷⁶⁵ si oppongono la necessaria imparzialità del giudicante e la parità delle armi⁷⁶⁶; la discrezionalità delle scelte, in materia istruttoria, è contraddetta dall’immanenza, al processo “giusto”, del principio di legalità⁷⁶⁷; in tanto si ammettono le ‘incursioni’ inquisitorie in quanto venga garantito alle parti il diritto di dedurre e controdedurre, ai lumi del contraddittorio, sull’ammissione del mezzo officioso⁷⁶⁸.

limiti del principio (il caso Ferrazzini), in *Riv. dir. trib.*, 2002, 570, nonché, in argomento, L. Del Federico, *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell’uomo e art. 111 Cost. Nota alla sentenza della 17 giugno 2004*, n. 11350, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, 154. In argomento, è altresì rilevante la precedente Corte Europea dei diritti dell’uomo, 26 marzo 1992, *Edition Periscópe c. Francia*, part. par. 40, ove viene implicitamente negata l’operatività dell’art. 6 C.e.d.u. alla materia tributaria (“... *the right in question was therefore a “civil right”, notwithstanding the origin of the dispute and the fact that administrative courts had jurisdiction*”). Si veda, tuttavia, il contrario orientamento della Corte in tema di *repayment of taxes*, ossia delle controversie di rimborso, in Corte Europea dei diritti dell’uomo, 23 ottobre 1997, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society e Yorkshire Building Society c. Regno Unito*. Sulla polisemia del concetto di “giusto processo”, tra nozione comunitaria, nozione conforme all’art. 111 e nozione antecedente alla legge di riforma n. 2/1999, cit., G. Costantino, *Il giusto processo*, in *Fall.*, n. 3/2002, 244, oltre a Id., *Riflessioni sulla giustizia (in)civile*, Torino, 2011, *passim*.

⁷⁶² Sulla normativa C.e.d.u. quale fonte interposta, cfr. C. Cost. 12 marzo 2010, n. 93; 4 dicembre 2009, n. 317; 27 febbraio 2008, n. 39; 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349, tutte in www.giurcost.org.

⁷⁶³ Si veda, in questo senso, l’importante decisione C. Stato, 2 marzo 2010, n. 1220, in www.giustizia-amministrativa.it.

⁷⁶⁴ Su cui si confrontino F. Gallo, *Quale modello processuale per il processo tributario?*, cit., 11; Id., *Verso un giusto processo tributario*, cit., 11; F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, cit., 11; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell’interesse fiscale?*, cit., 2001, I, 793; A. Garcea, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie e i principi del giusto processo*, cit., 474; E. Manzoni, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l’incidenza dell’art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, cit., 1095.

⁷⁶⁵ In termini analoghi, si veda la già citata C. cost., 29 marzo 2007, n. 109, in *Giur. cost.*, 2007, 2.

⁷⁶⁶ Cfr. F. Tesauro, *Giusto processo*, cit., 42-44. Più in generale: L. Montesano, *Le prove disponibili d’ufficio e l’imparzialità del giudice*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1978, 189 ed E. T. Liebman, *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, 551.

⁷⁶⁷ In argomento, le interessanti riflessioni di A. Carratta, *Prova e convincimento del giudice*, cit., 52-55. Sul tema, già il rilevante scritto di L. Lanfranchi, *Giusto processo (processo civile)*, in *Enc. Giur. Treccani*, voce nuova 2001.

⁷⁶⁸ In merito, con riferimento alle cd. decisioni della “terza via”, cfr. il significativo scritto di G. Costantino, *Questioni processuali tra poteri del giudice e facoltà delle parti*, cit., 1012 e ss. Si vedano, tra gli ultimi lavori sul tema, anche D. Buoncristiani, *Il principio del contraddittorio nel rapporto tra*

Avallare un ruolo attivo e propositivo del giudice, nell'ottica di una decisione estesa alla rideterminazione della base imponibile e dell'imposta, non significa consentire indagini meramente esplorative, al di là dei fatti allegati dalle parti, o autorizzare interventi che vadano oltre la moderata *integrazione* di quanto già emerso ad impulso di parte⁷⁶⁹.

Compito delle Commissioni tributarie è verificare l'istruttoria primaria, ripercorrendo l'*iter* seguito dall'amministrazione finanziaria in seno al procedimento, ed, eventualmente, integrare le risultanze emerse con nuove indagini, vincolate ai fatti dedotti dalle parti.

Sui poteri di verifica, appare rilevante la distinzione tra *proof* ed *evidence*, caratteristica del diritto anglosassone⁷⁷⁰. Mentre il nostro sistema impiega, indifferentemente, il termine prova, la *common law* distingue tra prova che rende 'evidenti' i fatti – l'*evidence* – e prova che induce a concludere sulla verità degli elementi oggetto dell'indagine – la *proof*⁷⁷¹. Quest'ultima è la versione processuale dell'*evidence* e guida il giudice nel controllo degli elementi di *evidence*: quanto articolato dalle parti viene, in sostanza, sottoposto al vaglio giudiziario e, conseguentemente, confermato o disatteso.

Quanto ai poteri integrativi della piattaforma probatoria, è di momento un confronto con il diritto processuale francese. Il combinato disposto degli articoli 10⁷⁷² e 146⁷⁷³ del

parti e giudice, in *Judicium.it*; F. P. Luiso, *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, *ivi*; M. Gradi, *Il principio del contraddittorio e la nullità della sentenza della "terza via"*, in *Riv. dir. proc.*, 2010.

⁷⁶⁹ In questo senso, Cass. civ., 17 novembre 2006, n. 24464; Cass. civ., 6 febbraio 2006, n. 2488; Cass. civ., 20 gennaio 2006, n. 1134; Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 366; Cass. civ., 16 maggio 2005, n. 10267; Cass. civ., 7 ottobre 2005, n. 19607; Cass. civ., 27 febbraio 2004, n. 4040; Cass. civ., 28 febbraio 2003, n. 16161; Cass. civ., 9 maggio 2003, n. 7129; Cass. civ., 28 marzo 2003, n. 4713; Cass. civ., 13 gennaio 2003, n. 282; Cass. civ., 25 maggio 2002, n. 7678; Cass. civ., 3 aprile 2002, n. 4776, tutte in banca dati "fisconline".

⁷⁷⁰ In merito, F. Gallo, *Motivazione e prova*, cit., 1096-1097.

⁷⁷¹ Così, A. Paton, *A Textbook of Jurisprudence*, London, 1972, 597 e J. A. Jolowicz, *National Reports – England*, in M. Cappelletti and R. Tallon (eds.), 1973, 164. Per una distinzione analoga a quella tra *proof* ed *evidence*, per il diritto nostrano: M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, 417.

⁷⁷² Così l'art. 10: « *le juge a le pouvoir d'ordonner d'office toutes les mesures d'instruction légalement admissibles* ».

⁷⁷³ Così l'art. 146: « *une mesure d'instruction ne peut être ordonnée sur un fait que si la partie qui l'allègue ne dispose pas d'éléments suffisants pour le prouver. En aucun cas une mesure d'instruction ne peut être ordonnée en vue de suppléer la carence de la partie dans l'administration de la preuve* ».

nouveau code de procédure condiziona l'attivazione del giudice all'insufficienza di prove della parte. Sono, pertanto, inibiti gli interventi dell'ufficio sia nei casi di assenza, sia in quelli di piena sufficienza degli elementi istruttori introdotti dai litiganti⁷⁷⁴.

Eccezioni a quanto esposto potrebbero ammettersi nelle sole ipotesi in cui la parte si trovasse nell'impossibilità oggettiva, o nella grave difficoltà, di provare, senza il previo intervento del giudicante⁷⁷⁵. La stessa logica del rapporto induce, in casi estremi, e di particolare lontananza della parte dalla fonte di prova, a consentire alle Commissioni di sopperire, in ausilio della parte, alla carenza istruttoria⁷⁷⁶. La regola resta il principio dell'onere della prova, individuato dall'articolo 2697 cod. civ.; le deroghe hanno ragion d'essere ove la naturale disparità dei litiganti abbia inciso sulle possibilità del privato di procurarsi il mezzo istruttorio⁷⁷⁷. Evidentemente, la perdurante immanenza del principio dispositivo condiziona l'attivazione ufficiosa alla previa allegazione di parte e

⁷⁷⁴ Similmente, per il processo civile italiano, G. Fabbrini, voce *Poteri del giudice (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXIV, 1985, 735-737. Sull'insuperabilità del principio dell'onere della prova anche nel rito del lavoro, v. A. Proto Pisani, *Controversie individuali di lavoro*, Torino, 1993, 89.

⁷⁷⁵ In merito, si veda M. Basilavecchia, *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*, cit., 304. Per la giurisprudenza, cfr. Cass. civ., 28 ottobre 2009, n. 22768 e, più di recente, Cass. civ., 24 marzo 2010, n. 7078, entrambe in banca dati "fisconline". Nello stesso senso, si confrontino Cass. civ., 13 settembre 2006, n. 19593; Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 12345; Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 366; Cass. civ., 4 maggio 2004, n. 8439; Cass. civ., 9 maggio 2003, n. 7129, tutte in banca dati "fisconline". Parla, invece, del limite della ragionevole motivazione della sentenza Cass. civ., 19 gennaio 2010, n. 725, nonché già Cass. civ., 30 maggio 2005, n. 11485 e Cass. civ., 9 maggio 2003, n. 7129, tutte in banca dati "fisconline". In dottrina, si veda anche F. Tesaurò, *La prova nel processo tributario*, cit., *passim*.

⁷⁷⁶ Analogamente a quanto è pacificamente ammesso in materia di processo amministrativo. Si veda la ricostruzione di F. Benvenuti, *L'istruzione nel processo amministrativo*, cit., *passim*, che, per primo, ha parlato di principio dispositivo con metodo acquisitivo. Cfr. Id., *L'istruzione nel processo amministrativo*, in *Scritti giuridici*, Milano, 2006, I, 1 e ss. Più di recente, cfr. L. Perfetti, voce *Prova (diritto processuale amministrativo)*, in *Enc. dir.*, Milano, 2008, I, 934. Si veda anche R. Villata, *Considerazioni in tema di istruttoria, processo e procedimento*, in *Dir. proc. amm.*, 1995, 201 e ss. Per un'applicazione al nostro processo, Cass. civ., 24 marzo 2010, n. 7078, in banca dati "fisconline", per cui "l'art. 7 del D.lgs 546/1992 che attribuisce ampi poteri istruttori officiosi alle Commissioni Tributarie, tra i quali la facoltà di ordinare il deposito di documenti necessari ai fini della decisione, trova applicazione solo quando l'assolvimento dell'onere della prova a carico del contribuente sia impossibile o sommamente difficile. Tale indefettibile condizione richiede, a carico della parte, l'allegazione e l'accertamento della specifica situazione di fatto che, nel caso concreto, abbia reso impossibile o sommamente difficile l'assolvimento dell'onere della prova, essendo insufficiente la mera affermazione dell'esistenza del presupposto priva dell'allegazione relativa all'avvenuta sollecitazione del giudice del merito all'esercizio del predetto potere".

⁷⁷⁷ Applichiamo al processo tributario le rilevanti riflessioni di F. Benvenuti, *L'istruzione nel processo amministrativo*, cit., spec. 258.

alla precisa individuazione del mezzo di prova da acquisire⁷⁷⁸. In casi estremi, insomma, quello stesso rapporto su cui il giudizio si appunta consente la modulazione del criterio *ex art. 2697*, convertendo l'onere della prova in un onere del 'principio di prova'⁷⁷⁹.

Lo stesso meccanismo – evidentemente inapplicabile alle azioni risarcitorie, che, ove esperibili avanti alle Commissioni tributarie⁷⁸⁰, richiedono la prova puntuale della condotta antiggiuridica del fisco, del danno e del nesso di causalità⁷⁸¹ – è, in fondo, alla base del cosiddetto accertamento induttivo nei confronti dei possessori di redditi d'impresa o di lavoro autonomo, *ex art. 39 c. 2 D.P.R. n. 600/1973*, o dell'accertamento basato sugli studi di settore. Le presunzioni operanti *ex lege* a favore del fisco⁷⁸² si fondano sull'estraneità dello stesso rispetto alla documentazione contabile del contribuente.

Quella stessa lontananza dalla fonte probatoria, se riguarda il privato, giustifica un'attenuazione analoga dell'onere di provare. Ciò che non fa il legislatore, che difficilmente potrebbe predeterminare i casi in cui il contribuente non è in possesso di un documento, per averlo, ad esempio, già trasmesso all'amministrazione, deve farlo il giudice, esercitando i poteri ufficiosi per ripristinare la parità dei contendenti.

⁷⁷⁸ Si riferiscono all'allegazione dei fatti, principali e secondari, F. Benvenuti, *L'istruzione nel processo amministrativo*, cit., 209 e, dopo di lui, M. Nigro, *Il giudice amministrativo "signore della prova"*, in *Foro it.*, 1967, V, 9 e ss.

⁷⁷⁹ Per la nota espressione e per il suo significato, si veda ancora F. Benvenuti, *L'istruzione nel processo amministrativo*, cit., *passim*. Cfr. anche R. Villata, *Considerazioni in tema di istruttoria, processo e procedimento*, cit., 212. Sull'operatività del principio anche alle luce delle recenti evoluzioni del procedimento amministrativo, si veda il lavoro di L. Bertonazzi, *L'istruttoria nel processo amministrativo di legittimità: norme e principi*, Milano, 2005, 640 e ss. Riteniamo, infatti, che anche alla luce degli artt. 22 e ss. l. n. 241/1990 (su cui, in particolare, F. Vetrò, *La nuova disciplina dei ricorsi amministrativi e giurisdizionali per la tutela del diritto di accesso*, in *Giustizia amministrativa*, n. 6/2005, spec. 22 e ss.), considerata soprattutto la particolare brevità del termine decadenziale per l'impugnativa degli atti amministrativi, non si possa ritenere superato il cd. onere del principio di prova. Una conferma di quanto riferito si ha anche nell'articolo 64 d.lgs. n. 104/2010, cit., in forza del quale: "spetta alle parti l'onere di fornire gli elementi di prova che siano nella loro disponibilità riguardanti i fatti posti a fondamento delle domande e delle eccezioni". L'onere della prova è, pertanto, a tutt'oggi, condizionato dall'effettiva vicinanza della parte alla fonte della prova.

⁷⁸⁰ Cfr. *supra* sul tema.

⁷⁸¹ Cfr., per lo stesso orientamento, in relazione al processo amministrativo, la pronuncia Cons. St., sez. IV, 24 maggio 2011, in *Guida al dir. – Il Sole 24 ore*, n. 9/2011, 64. Si veda *supra* per ulteriori rilievi e riferimenti bibliografici sul tema.

⁷⁸² Si veda *supra* per i relativi riferimenti bibliografici.

Se, invece, delle eccezioni si facessero regole o, comunque, si prestasse assenso ad un'istruttoria giudiziaria in ogni caso sostitutiva, si reciderebbe il nesso tra procedimento e processo, avallando, da una parte, l'inosservanza dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi e, dall'altra, il distacco dell'onere probatorio dalla posizione sostanziale dei contendenti, le poco ortodosse pendenze, a favore dell'una o dell'altra parte, della bilancia del giudice, il sostanziale vassallaggio di quest'ultimo all'erario.

V. Prova e pluralità di forme. I singoli poteri istruttori del giudice e delle parti.

1. Sommario: 1. Introduzione. *Come si prova.* Il ventaglio dei mezzi istruttori tra poteri del giudice e poteri delle parti. I singoli poteri ufficiosi *ex art. 7 d.lgs. n. 546/1992.* – 2. *Segue.* Poteri ufficiosi nell’ottica del ‘giusto’ processo tributario sul rapporto.– 3. *Segue.* I poteri delle parti. La prova documentale. Il disconoscimento e la verifica di scrittura privata. La querela di falso. – 4. *Segue.* Il divieto della prova testimoniale e le novità della testimonianza scritta. – 5. *Segue.* Il giuramento – 6. *Segue.* La confessione.– 7. *Segue.* Le prove ‘fuori catalogo’. Le sentenze penali. Le prove penali. Le dichiarazioni dei terzi rese in seno all’istruzione primaria. La contabilità ‘in nero’ del contribuente e dei terzi. Il contegno tenuto dal contribuente nell’attività di controllo.

1. Introduzione. Come si prova. Il ventaglio dei mezzi istruttori tra poteri del giudice e poteri delle parti. I singoli poteri ufficiosi ex articolo 7 d.lgs. n. 546/1992.

Dopo aver risposto alla domanda su ‘chi’ prova ‘che cosa’, si può transitare al ‘come’ si prova⁷⁸³, ossia al tema centrale della nostra indagine, l’analisi della morfologia della prova.

⁷⁸³ Sul *quomodo* della prova, L. Tosi, “*Testimonianza orale*” e “*testimonianza scritta*” nel processo tributario, cit., 761 e ss.; A. Marcheselli, *Poteri istruttori integrativi del giudice tributario, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*, cit., 138 ss.; Id., *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, cit., *passim*; S. Magnone Cavatorta, *I nuovi documenti nei confini dell’appello come “novum iudicium”*, cit., 332 e ss.; G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 545 ss.; Id., voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 730 ss.; Id., *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., *passim*; F. Gallo, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 25 e ss.; Id., *Motivazione e prova nell’accertamento tributario*, cit., 1088; S. La Rosa, *Istruttoria e poteri dell’ente impositore*, cit., 523 e ss.; Id., *L’istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., 870; Id., *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, cit., 1261 ss.; A. Uricchio, *Atti e poteri del giudice tributario. Tra principi del “giusto processo” ed estensione della giurisdizione tributaria*, cit., *passim*; M. Basilavecchia, *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*, cit., 305; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., *passim*; A. Colli Vignarelli, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., *passim*; F. Graziano, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 413 e ss.; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 2000, 375; F. Tesaurò, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 885; Id., *La prova nel processo tributario*, cit., 73 ss.; Id., *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 14; Id., *Sui principii generali dell’istruzione processuale probatoria*, cit., 213; R. Schiavolin, *Leprove*, cit., 473; S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., 1997, 69; A. Guarnieri, *Presente e futuro della prova testimoniale nel processo tributario*, cit., 1997, 463; C. Glendi, *L’istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., 1117 ss.; Id., *I poteri del giudice nell’istruttoria*

Per lo studio dell'argomento, è necessario guardare all'articolo 7 d.lgs. n. 546/1992, e ai successivi articoli 22 c. 4, 23 c. 2 e c. 3, 24 c. 1, 32 c. 1 e 58 dello stesso decreto.

L'articolo 7, rubricato "*poteri delle commissioni tributarie*", prevede che ai giudici tributari, "*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*", sia dato esercitare tutti i poteri di accesso, richiesta dati, informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta, aggiungendo altresì che, "*quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità*", possono richiedere relazioni ad organi dell'amministrazione statale o di altri enti pubblici, incluso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica⁷⁸⁴.

La corrispondenza fra attribuzioni dell'amministrazione finanziaria e poteri giudiziali, funzionale a consentire ai giudicanti di ripercorrere l'*iter* procedimentale anteriore al giudizio⁷⁸⁵, rende necessaria l'integrazione dei commi citati con la disciplina di diritto tributario sostanziale⁷⁸⁶.

del processo tributario, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 906 ss.; L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., 73; Id., *Il giudice tributario e la prova per presunzioni*, cit., 593 ss.; R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, cit. 1213; G. Tinelli, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., *passim*; L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, in C. Glendi (a cura di), *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, cit., 753 ss.; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, cit., 1603 ss.; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1682.

⁷⁸⁴ Per un confronto con il giudizio amministrativo, vedasi l'articolo 63 c. 4 d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, in forza del quale "*qualora reputi necessario l'accertamento di fatti o l'acquisizione di valutazioni che richiedono particolari competenze tecniche, il giudice può ordinare l'esecuzione di una verifica ovvero, se indispensabile, può disporre una consulenza tecnica*".

⁷⁸⁵ Si veda, in merito, P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 169, per il quale "(...) è dato osservare che l'attribuzione al giudice speciale tributario di poteri istruttori modellati su quelli spettanti all'ente impositore in sede di istruttoria amministrativa deve essere riguardata da un duplice punto di vista. Il primo attiene a ciò che l'equiparazione tra giudice tributario ed amministrazione, sotto il profilo qui considerato, non costituisce tanto un retaggio della concezione ravvisante nella fase di tutela davanti al suddetto giudice una sorta di prosecuzione della procedura amministrativa di accertamento; quanto, e piuttosto, una soluzione imposta dalla necessità di porre tale giudice in condizione di riprodurre, se del caso e nei suoi aspetti essenziali, l'attività istruttoria svolta dall'ente impositore per giungere all'affermazione della pretesa oggetto di contestazione ad opera del contribuente in sede giudiziale". Sui poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria, vedasi R. Schiavolin, voce *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XI, 1994, 194, nonché F. Tesauo, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 882 e, più di recente, G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 545 e ss.

⁷⁸⁶ Cfr., in merito, F. Tesauo, *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 19, nt. 12 e Id., *Sui principii generali dell'istruzione processuale probatoria*, cit., 215. Vedasi anche l'analisi di R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 497 e 499, che richiama la normativa di diritto sostanziale di riferimento.

Quanto al potere di accesso, il riferimento immediato è all'articolo 33 d.p.r. n. 600/1973 per le imposte dirette, all'art. 52 d.p.r. n. 633/1972 per l'i.v.a., all'art. 51 c. 4 d.p.r. n. 131/1986 per l'imposta di registro, all'art. 34 c. 4 d.lgs. n. 346/1990 per l'accertamento del valore venale delle aziende e, infine, all'art. 73 d.lgs. n. 507/1993 sulla tassa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani⁷⁸⁷.

Se è pacifica l'estensione dell'accesso all'ingresso e alla permanenza, anche contro la volontà dell'interessato, in locali ed ambienti, più controversa è la ricomprensione, sotto l'egida dell'articolo 7 c. 1 d.lgs. n. 546/1992, della cosiddetta ispezione – che si concreta nell'esame di tutta la documentazione contabile rilevante ai fini impositivi – e della verifica, consistente nel controllo su entità, consistenza e qualità degli elementi, soggettivi ed oggettivi, impiegati nell'attività economica del contribuente⁷⁸⁸.

Alla tesi favorevole all'interpretazione restrittiva della locuzione “*facoltà di accesso*”, fondata sul dato testuale dell'articolo 7 c. 1 e sull'esigenza di tutela della sfera del privato⁷⁸⁹, si potrebbe replicare che lo stesso disposto consente la piena simmetria fra poteri giudiziali e attribuzioni del fisco⁷⁹⁰, in armonia con le leggi d'imposta, e che non

⁷⁸⁷ In argomento, R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 499.

⁷⁸⁸ In merito, si confrontino A. Palazzolo, *Statuto del contribuente: il comportamento dei verificatori fiscali (osservazioni, rilievi e richieste del contribuente)*, in *Il fisco*, 2001, 13254; Pisani, *La disciplina del potere di accesso*, in *Corr. trib.*, 2001, 2999; Magistro, *Poteri strumentali all'accertamento: accessi, ispezioni e verificazioni*, in *ivi*, 2001, 590; Id., *Accesso nei luoghi di esercizio delle imprese: diritti e garanzie del contribuente*, in *ivi*, 2000, 2377. Vedasi altresì la trattazione di P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 169.

⁷⁸⁹ In questo senso, A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 385: “*il mancato accenno all'ispezione e alla verifica induce ad escludere detti poteri dalle attribuzioni del giudice, anche considerandone la diversa e più penetrante valenza inquisitoria rispetto all'accesso*”. Similmente, già M. Barbuto, *Processo inquisitorio e dispositivo davanti alle Commissioni tributarie?*, in *Il fisco*, 1996, 8228 e R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 498, che, con riferimento ai poteri di ispezione e verifica, così si esprime: “*a me sembra invece che tali poteri, in quanto implicanti autonome restrizioni della sfera giuridica di chi li subisce, non si possano considerare implicitamente richiamati dall'art. 7. Dunque la Commissione tributaria può entrare in un locale e rilevare lo stato del luogo e delle cose che vi si trovino, ma non può avvalersi dei poteri degli uffici d'ispezionare registri e documenti, compiere altre rilevazioni, etc.*”. Adde, nello stesso senso, G. Petrachi, *L'istruzione probatoria nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco*, 1996, 5548. Più in generale, sulla particolare incisività dei poteri di accesso, ispezione e verifica, G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 212, per il quale gli stessi “*rappresentano la forma più invasiva di controllo amministrativo, in quanto danno luogo a compressioni del diritto all'invulnerabilità del domicilio, del diritto alla riservatezza della corrispondenza e, in generale, al rispetto della c.d. privacy*”.

⁷⁹⁰ In generale, sulla corrispondenza dei poteri dei giudici con quelli del fisco, cfr. F. Tesauro, voce *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XI, Torino, 1995, 349.

avrebbe senso autorizzare l'accesso, per, poi, inibire le attività ispettive consequenziali al primo⁷⁹¹.

Anche in relazione ai poteri di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, è necessario appellarsi al diritto sostanziale e, nella fattispecie, all'articolo 32 d.p.r. n. 600/1973 per le imposte dirette, all'art. 51 d.p.r. n. 633/1972 per l'i.v.a., all'art. 63 d.p.r. n. 131/1986 per l'imposta di registro, all'art. 47 d.lgs. n. 346/1990 per l'imposta sulle successioni, all'art. 11 c. 3 d.lgs. n. 504/1992 per l'i.c.i., all'art. 73 d.lgs. n. 507/1993 per la tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e, infine, all'articolo 3 c. 33 l. n. 549/1995 in tema di tributo per il deposito in discarica di rifiuti solidi⁷⁹².

La menzione, da parte della normativa d'imposta, del potere di ordinare a soggetti terzi la trasmissione di atti e documenti rende necessario comprendere se detta attribuzione rientri nel più generico potere di "richiesta" di cui al d.lgs. n. 546/1992.

Ad un'interpretazione restrittiva, favorevole all'esclusione degli ordini di trasmissione di atti, registri e documenti, e fondata sul tenore testuale dell'articolo 7⁷⁹³, se ne è

⁷⁹¹ In questo senso, la condivisibile impostazione di P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 170, per il quale il potere di accesso non potrebbe servire alle Commissioni "se non vi si accompagna la possibilità per il giudice di eseguire (o di far eseguire da un consulente tecnico) un'attività ispettiva su cose e documenti". Similmente, in senso favorevole alla riferita interpretazione estensiva del potere di accesso, cfr. G. Campeis - A. De Pauli, *Il manuale del processo tributario. Lineamenti di diritto processuale tributario*, Padova, 1996, 170 e G. Bellagamba, *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino, 1993, 66, nonché, prima di loro, con riferimento alla disciplina anteriore al d.lgs. n. 546/1992, C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, cit., 926. Per un'interpretazione mediana, favorevole all'applicabilità degli articoli 118 e 258 e ss. del codice di rito civile, cfr. A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 118.

⁷⁹² Per una sintetica elencazione dei poteri di richiesta, cfr. L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, cit., 766: "a proposito di questi poteri occorre ricordare in sintesi che il rinvio alle singole leggi di imposta facoltizza le commissioni, tra l'altro: a invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti anche relativamente ai rapporti con altri soggetti che hanno dato luogo alle operazioni annotate nei conti (...); a invitare i contribuenti a esibire o trasmettere atti o documenti ritenuti utili per la decisione; a richiedere a pubbliche amministrazioni e ad enti pubblici, a società e ad enti che effettuano istituzionalmente pagamenti e riscossioni per conto di terzi, dati e notizie relative ai contribuenti, singolarmente indicati o per categorie (...); a richiedere copie ed estratti degli atti e dei documenti depositati presso notai, procuratori del registro, conservatori dei registri immobiliari e altri pubblici ufficiali; a richiedere a società, enti e imprenditori, indicati nell'art. 13, comma 1, d.p.r. n. 600/73, notizie relative alle vendite, agli acquisti, alle forniture, alle corresponsioni di compensi e ai rimborsi spese relativi a clienti, fornitori, prestatori di lavoro autonomo nominativamente indicati; a richiedere la comunicazione di notizie e atti utili per le decisioni concernenti l'imposta di registro, e ai pubblici ufficiali estratti dai loro registri e copie degli atti da loro conservati (...)"

⁷⁹³ In questo senso, si veda A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 385.

contrapposta una estensiva, basata sulla simmetria fra poteri delle Commissioni e attribuzioni dell'amministrazione finanziaria⁷⁹⁴.

Anche il potere, previsto dall'articolo 7 c. 2, di richiedere relazioni ad organi tecnici pubblici o di disporre una consulenza tecnica d'ufficio ha posto problemi interpretativi non indifferenti.

Di immediata evidenza sono le peculiarità dell'attribuzione in esame, che ha un contenuto complesso: ove risulti necessario "*acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità*", è, infatti, dato al giudice optare per lo strumento della consulenza tecnica o per la semplice richiesta di relazioni.

Se l'articolo 35 d.p.r. n. 636/1972 si limitava a contemplare il potere del giudice di richiedere "*apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato*"⁷⁹⁵ e il successivo d.p.r. n. 739/1981 introduceva la consulenza tecnica d'ufficio, subordinandola alla previa istanza di parte⁷⁹⁶, il d.lgs. n. 546/1992 tipizza entrambi gli strumenti, senza precisare su che basi si debba optare per l'uno o per l'altro.

Anzitutto, si pone il problema di interpretare il riferimento agli "*elementi conoscitivi di particolare complessità*".

Evidente e comprensibile è la diversità di detto presupposto rispetto alle più late espressioni "*quando è necessario*" e "*consulenti di particolare competenza tecnica*" di cui all'articolo 61 del codice di rito civile⁷⁹⁷: se è certamente identica la funzione della

⁷⁹⁴ In tema, si confronti R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 499, che aggiunge al potere di richiesta dati quello di ordinare a terzi, non di trasmettere documenti, ma di fornire per iscritto informazioni sul contenuto di registri o documenti in loro possesso.

⁷⁹⁵ Si veda, in merito, S. La Rosa, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, cit., 1263, che riteneva irrazionale la previsione per cui la commissione tributaria potesse nominare un consulente tecnico solo su istanza di parte.

⁷⁹⁶ E, peraltro, accollando le spese della detta consulenza sulla stessa parte istante, data la mancata previsione, nel sistema anteriore al d.lgs. n. 546/1992 del principio di soccombenza.

⁷⁹⁷ Sulla consulenza tecnica nel processo civile, si confrontino L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 639 e ss.; L. Lombardo, *Prova scientifica e osservanza del contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, 1083 e ss.; F. Danovi, *Note in tema di consulenza psicologica nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, 808 e ss.; M. Vellani, voce *Consulenza tecnica nel dir. proc. civ.*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, III, Torino, 1988, 524 e ss.; Id., voce *Consulente tecnico*, in *Noviss. dig. it.*, IV, Torino, 1959, 335 e ss.; G. Nicotina, *Note minime in tema di consulenza tecnica nel processo civile italiano*, in *Studi in onore di Satta*, Padova, 1982, 1059 e ss.; N. Giudiceandrea, voce *Consulente tecnico*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 531 e ss.; C.

consulenza tecnica, che non è un mezzo di prova, ma uno strumento integrativo dell'attività del giudice, volto ad offrire l'ausilio di particolari cognizioni tecniche⁷⁹⁸, il carattere specializzato delle Commissioni fa sì che il semplice apprezzamento di questioni tecnico-tributarie non consenta, di per sé solo, il ricorso allo strumento in oggetto⁷⁹⁹. Certo è che la necessità di conoscenze extragiuridiche o di particolari strumenti d'indagine possa legittimare la consulenza tecnica, mentre è dubbio se, per poterla impiegare, basti la presenza di una grande quantità di dati da elaborare per la corretta decisione della causa⁸⁰⁰.

Quanto al carattere differenziale della consulenza tecnica rispetto alla richiesta di relazioni tecniche, l'opinione favorevole ad una sostanziale equiparazione della prima alla seconda, fondata sull'identità del presupposto legittimante (*“quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità”*) e sul carattere discrezionale della scelta del giudice⁸⁰¹, si contrappone a quella che nettamente distingue la

Dones, *Struttura e funzione della consulenza tecnica*, Milano, 1962; G. Franchi, *La perizia civile*, Padova, 1959.

⁷⁹⁸ In questo senso, si vedano F. Carnelutti, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, spec. 80 e G. Franchi, *La perizia civile*, cit., *passim*, oltre a C. Dones, *Struttura e funzione della consulenza tecnica*, cit., 107, che definisce la consulenza tecnica come strumento di eterointegrazione della conoscenza specialistica del giudicante e L. Lombardo, *Prova scientifica e osservanza del contraddittorio*, cit., 1083 e ss., che collega la funzione ausiliaria della consulenza tecnica ai casi in cui le massime di esperienza trascendono il livello culturale dell'uomo medio.

⁷⁹⁹ In questo senso, si vedano C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, cit., 940; Id., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., 1122, nt. 11; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, 142. Similmente, cfr. R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 501.

⁸⁰⁰ Si pensi all'esame di un'ampia documentazione, che, tuttavia, non postuli particolari conoscenze in materia contabile. In senso favorevole al legittimo impiego, nel caso in questione, della c.t.u., vedasi R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 501. In senso contrario, cfr. L. Salvaneschi, sub *art. 35 d.p.r. n. 636/1972*, cit., 769, che, pur riferendosi alla richiesta di relazioni nel sistema precedente al d.lgs. n. 546/1992, esclude che presupposto del ricorso allo strumento in questione possa essere la molteplicità di atti e documenti da analizzare (*“il presupposto della richiesta di relazioni è quindi la complessità tecnica della materia ed ha alla sua base l'inidoneità delle commissioni a conoscere di particolari dati tecnici, e non quindi, semplicemente, la molteplicità degli atti e documenti da esaminare”*). Similmente, v. anche A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 121.

⁸⁰¹ In questo senso, R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 502-503 (cfr., in particolare, *op. ult. cit.*, 503: *“la relazione tende così ad essere assimilata sul piano funzionale alla consulenza tecnica e si giustifica perciò ormai come mezzo strutturalmente più semplice e gratuito, per i casi in cui, viste le concrete esigenze conoscitive, il giudice non ritenga necessario l'apporto di un consulente tecnico”*). Nello stesso senso, cfr. già S. La Rosa, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., 870.

consulenza dalla richiesta di relazioni⁸⁰². Stando a quest'ultima impostazione, i due strumenti sarebbero ontologicamente e funzionalmente diversi, data l'idoneità della sola consulenza a fornire, non solo elementi conoscitivi, ma anche un apporto valutativo degli elementi controversi⁸⁰³.

Infine, mentre l'ultimo comma dell'articolo 7 d.lgs. n. 546/1992, che contempla il potere di disapplicare un regolamento o atto generale ritenuto illegittimo, non attiene alla materia istruttoria, appare, invece, rilevante, ai nostri fini, l'ormai abrogato terzo comma del disposto.

Al rilievo per cui il D.L. n. 203/2005⁸⁰⁴ – che ha cancellato, con un tratto di penna, il richiamato istituto – avrebbe spogliato i giudici del potere di ordinare il deposito di documenti necessari ai fini della controversia, si potrebbe rispondere che l'articolo 1 d.lgs. n. 546/1992, rinviando alle disposizioni del codice di procedura civile, renderebbe, in ogni caso, operativo l'articolo 210 cod. proc. civ.⁸⁰⁵

⁸⁰² Si vedano, in particolare, A. M. Socci - P. Sandulli, *Manuale del nuovo processo tributario*, cit., per i quali: “la consulenza tecnica e le relazioni tecniche degli organi tecnici dell'amministrazione sono ontologicamente diverse. La consulenza tecnica è svolta nel pieno rispetto del contraddittorio, con facoltà delle parti di nominare un consulente tecnico di parte; il consulente d'ufficio presta il giuramento. Nel corso delle operazioni peritali le parti possono assistere ed interferire anche per mezzo dei propri consulenti tecnici (art. 191 e ss. c.p.c.). Le relazioni invece sono, strutturalmente e logicamente, inferiori alle consulenze. Solo le consulenze sono retribuite in base alla legge 8 luglio 1980, n. 319; le relazioni sono gratuite. Le spese della CTU gravano, come tutte le spese, sul soccombente. Non possono applicarsi alle relazioni di organi tecnici della amministrazione le regole processuali della consulenza. Ciò in applicazione della chiara lettera della legge (art. 7, comma 2, d.lgs. n. 546/1992) che distingue le relazioni dalle consulenze e indica un corrispettivo solo per queste e non per quelle. Il consulente può astenersi ed è ricusabile (art. 192 c.p.c.), gli organi tecnici non possono né astenersi né essere ricusati. L'attività del consulente è strettamente personale, quella degli organi dell'amministrazione è impersonale”.

⁸⁰³ Così, G. Campeis - A. De Pauli, *Il manuale del processo tributario. Lineamenti di diritto processuale tributario*, cit., 172.

⁸⁰⁴ Vds. il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, articolo 3- bis c. 5.

⁸⁰⁵ Nel senso dell'applicabilità dell'articolo 210 cod. proc. civ., G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 596 e già Id., *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, cit., 594 e ss. Per la giurisprudenza, cfr. C. Cost., 29 marzo 2007, n. 109, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 745, con nota di F. Batistoni Ferrara, *La prova nel processo tributario. Riflessioni alla luce delle più recenti manifestazioni giurisprudenziali*.

2. Segue. Poteri ufficiosi nell'ottica del 'giusto' processo tributario sul rapporto.

Ciascuna opzione ermeneutica deve essere vagliata attraverso il modello del giudizio tributario sul rapporto e, contestualmente, filtrata sulla base dei canoni del processo dovuto.

Se si modula l'oggetto del processo sul rapporto che lega il fisco al contribuente, valorizzando il rinvio esterno di cui all'articolo 1 d.lgs. n. 546/1992 e si concepisce – anche alla stregua dell'articolo 7 c. 1 – l'istruttoria giudiziale come luogo di verifica del procedimento a monte, ne esce rafforzato il principio della “correlazione necessaria” tra poteri dell'amministrazione finanziaria e poteri delle Commissioni tributarie, oltre a risultare obbligata l'integrazione della lista *ex* articolo 7 con i disposti del codice di rito civile.

Così, procedendo potere per potere, poiché le singole leggi d'imposta affiancano al potere di accesso quelli di ispezione e verifica, dato il nesso di mezzo a fine del primo rispetto a questi ultimi, detta estensione deve valere anche per il processo tributario⁸⁰⁶. Neanche operano i limiti imposti dalla normativa del processo civile concernente le ispezioni⁸⁰⁷: il principio di specialità fa sì che, ove queste riguardino registri e documenti e siano consequenziali agli accessi, non sia applicabile il limite dell'indispensabilità di cui all'art. 118 cod. proc. civ., bastando la sola rilevanza⁸⁰⁸, né risultino operativi gli articoli 258 e seguenti dello stesso codice di rito civile.

⁸⁰⁶ In questo senso, P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 170; G. Campeis - A. De Pauli, *Il manuale del processo tributario. Lineamenti di diritto processuale tributario*, cit., 170; A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 118; G. Bellagamba, *Il nuovo contenzioso tributario*, cit., 66; C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, cit., 926.

⁸⁰⁷ Si vedano, in merito, L. Salvaneschi, sub *art. 35 d.p.r. n. 636/1972*, cit., 764 e C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, cit., 927. Sull'ispezione giudiziale nel processo civile, quale strumento con cui si acquisisce l'efficacia probatoria di cose, luoghi o corpi di persone, si vedano L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 614 e ss.; G. Trisorio Liuzzi, *Ispezione nel processo civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, X, Torino, 1993, 188 e ss.; Finocchiaro, voce *Ispezione giudiziale (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 948 e ss.; Massari, voce *Ispezione giudiziale*, in *Noviss. Dig. it.*, IX, Torino, 1963, 186 e ss.

⁸⁰⁸ In questo senso, condivisibilmente, C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, cit., 927.

Analogamente, il potere di richiesta dati, informazioni e chiarimenti segue le leggi d'imposta: quando queste ultime affiancano le richieste agli ordini di trasmissioni di atti, perché, senza i secondi, sarebbero ineffettive le prime, non ha senso depotenziare l'istruttoria giudiziale rispetto a quella procedimentale.

Simili conclusioni devono applicarsi ai poteri di disporre consulenza tecnica o di chiedere relazioni ex art. 7 c. 2 d.lgs. n. 546/1992. Se l'assenza di una disciplina sulle modalità di espletamento della consulenza rende necessaria l'integrazione, *in parte qua*, del d.lgs. n. 546/1992 con gli articoli 191 e ss. cod. proc. civ., e la provenienza delle relazioni dall'amministrazione pubblica impone la prudente adozione di misure a tutela della parità delle armi⁸⁰⁹, le eccessive restrizioni del campo applicativo dell'articolo 7 c. 2 svilirebbero la funzione di controllo della fase amministrativa che connota i poteri istruttori delle Commissioni.

Nella logica del processo tributario sul rapporto, ogni attribuzione prevista dal codice di procedura civile e non espressamente bandita dal d.lgs. n. 546/1992 deve avere cittadinanza: non ha senso escludere l'interrogatorio libero di cui all'art. 117 cod. proc. civ., che è non è volto a provocare confessioni, ma a promuovere il libero convincimento del giudice⁸¹⁰, stimolando le allegazioni di parte, né vi sono elementi

⁸⁰⁹ Si veda *amplius infra*.

⁸¹⁰ Anche in ragione della sua ammissione nel contiguo rito amministrativo. Si veda, in merito, la recente pronuncia T.A.R. Lombardia, Milano, sez. III, 6 maggio 2011, n. 1205, in *Guida al dir. – Il Sole 24 ore*, nov.-dic. 2011, 33: “il giudice amministrativo, quando le dichiarazioni delle parti possono fornire motivi sussidiari di convincimento per corroborare o disattendere le prove già acquisite al processo (...), può disporre l'interrogatorio libero delle parti costituite, anche in sede generale di legittimità, ai sensi degli articoli 63 e 64 del c.p.a. (...)”. Sulle funzioni dell'interrogatorio libero, vedasi A. Converso, *L'interrogatorio libero e il tentativo di conciliazione*, in *Giur. it.*, 2001, 635. Con riferimento al giudizio tributario, cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 369. In senso favorevole all'applicabilità dell'articolo 117 cod. proc. civ. al rito tributario, si vedano F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 64, I. Manzoni, *Potere d'accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'i.v.a.*, cit., 173, G. Bellagamba, *Il nuovo contenzioso tributario*, cit. 68, L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, cit., 776 e già C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, cit., 936. Alla luce della riforma del 1992 – come si è anticipato *supra* – vale, anche per l'interrogatorio libero, il limite dei “fatti dedotti dalle parti” di cui all'articolo 7 c. 1 (così, con riferimento al processo civile, M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, cit., I, 367). Deve, pertanto, considerarsi superata l'opinione di C. Glendi, *op. ult. cit.*, 936, per il quale l'interrogatorio formale “(...) non incontra, dopo la riforma del 1981, il limite delle affermazioni delle parti, bensì unicamente quello della rilevanza dei fatti ai fini della decisione”.

per bandire l'ordine di esibizione *ex art. 210 cod. proc. civ.*⁸¹¹ o la richiesta di informazioni alla p.a. *ex art. 213 cod. proc. civ.*⁸¹² Evidentemente, il principio di specialità fa sì che prevalga la disciplina dell'articolo 7, ove esista una legge d'imposta che, per la fase di accertamento, contempra il potere di richiesta di informazioni, insieme a quello di trasmissione di documenti; in mancanza di previsioni di diritto sostanziale siffatte, è applicabile la disciplina di cui all'articolo 213, in quanto compatibile con il processo tributario, e quella *ex art. 210*, purché ricorrano i presupposti di cui allo stesso codice di rito civile⁸¹³.

Emblematico è il riferimento al nuovo codice del processo amministrativo, che, recependo gli orientamenti favorevoli all'ampliamento dei mezzi di prova, soprattutto in seno alla cosiddetta giurisdizione esclusiva, ha disposto un rinvio a tutti gli strumenti istruttori previsti dal codice di rito civile.

Già ai sensi del R.D. n. 642/1907 erano ammessi, nel processo di merito, oltre ai mezzi di prova del giudizio di legittimità, anche ispezioni, le perizie, le testimonianze e “*tutte le altre indagini*” che potessero condurre alla “*scoperta della verità*”⁸¹⁴. Così, nell'ambito della giurisdizione esclusiva, l'art. 35 c. 3 d.lgs. n. 80/1998 prevedeva che

⁸¹¹ In questo senso, si vedano A. M. Socci - P. Sandulli, *Manuale del nuovo processo tributario*, cit., 208, nonché, più di recente, G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 596 e Id., *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, cit., 594. Sull'ordine di esibizione nel processo civile, si confrontino L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 557 e ss.; A. Graziosi, *L'esibizione istruttoria nel processo civile italiano*, Milano, 2003, *passim*; Id., *Riflessioni sull'ordine di esibizione nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1999, 1313 e ss.; B. Cavallone, voce *Esibizione delle prove nel diritto processuale civile*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., VII, Torino, 1991, 665 e ss.; S. La China, voce *Esibizione delle prove*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, 698 e ss.; Id., *L'esibizione delle prove nel processo civile*, Milano, 1960; Sparano, *L'esibizione delle prove nel processo civile*, Napoli, 1961, *passim*.

⁸¹² Cfr., sulla richiesta di informazioni alla pubblica amministrazione, F. P. Luiso, voce *Richiesta di informazioni alla P.A.*, in *Enc. dir.*, XL, 1989, 483. In senso favorevole all'applicabilità al rito tributario dell'articolo 213 cod. proc. civ., C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., 1123, nt. 12.

⁸¹³ Così si spiega il previgente terzo comma dell'articolo 7, che si differenziava dall'articolo 210 cod. proc. civ., consentendo alle Commissioni di prescindere dall'istanza di parte per ordinare alle sole parti – e non anche ai terzi – l'esibizione di documenti. Diversamente dalla nostra analisi, nel senso della necessaria applicazione, relativamente ai poteri di cui al codice di rito civile, della disciplina fornita da quest'ultimo, A. M. Socci - P. Sandulli, *Manuale del nuovo processo tributario*, cit., 216.

⁸¹⁴ Cfr. l'art. 27 R.D. n. 642/1907: “*la sezione quinta può assumere testimoni, eseguire ispezioni, ordinare perizie e fare tutte le altre indagini che possono condurre alla scoperta della verità, coi poteri attribuiti al magistrato dal codice di procedura civile e con le relative sanzioni*”.

il giudice amministrativo potesse disporre l'assunzione di tutti i mezzi di prova previsti dal codice di procedura civile, inclusa la consulenza tecnica d'ufficio⁸¹⁵, ad eccezione del giuramento e dell'interrogatorio formale⁸¹⁶. Il codice del processo amministrativo dà suggello a detto *trend* evolutivo, prevedendo, insieme ad un rinvio esterno, di carattere generale, al codice di procedura civile⁸¹⁷, la sostanziale esportazione dell'intera disciplina dei mezzi di prova⁸¹⁸.

In particolare, l'articolo 63 c.p.a., non solo conferisce al giudice il potere di chiedere, anche d'ufficio, chiarimenti alle parti⁸¹⁹ e documenti alle stesse e ai terzi, oltre a quello di disporre l'ispezione di cui all'art. 118 cod. proc. civ., ma contempla anche la possibilità scegliere tra consulenza tecnica e verifica⁸²⁰, e quella di assumere gli “altri mezzi di prova previsti dal codice di procedura civile, esclusi l'interrogatorio formale e il giuramento”.

⁸¹⁵ Su cui si veda, in particolare, M. A. Sandulli, *La consulenza tecnica d'ufficio*, in *Foro amm. - Tar*, 2008, 3558 e ss.

⁸¹⁶ Vedasi l'art. 35 d.lgs. n. 80/1998: “il giudice amministrativo, nelle controversie di cui al comma 1, può disporre l'assunzione dei mezzi di prova previsti dal codice di procedura civile, nonché della consulenza tecnica d'ufficio, esclusi l'interrogatorio formale e il giuramento. L'assunzione dei mezzi di prova e l'espletamento della consulenza tecnica d'ufficio sono disciplinati, ove occorra, nel regolamento di cui al regio decreto 17 agosto 1907, n. 642, tenendo conto della specificità del processo amministrativo in relazione alle esigenze di celerità e concentrazione del giudizio”.

⁸¹⁷ Si veda l'art. 39 d.lgs. n. 104/2010, cit.

⁸¹⁸ In merito, si confrontino oltre a G. Pellegrino (a cura di), *Verso il codice del processo amministrativo*, Roma, 2010 e agli altri testi *infra* citati, R. Chieppa, *Il codice del processo amministrativo*, in *Le nuove leggi amministrative*, Milano, 2010, F. Caringella - M. Protto, *Codice del nuovo processo amministrativo*, Roma, 2010, M. Clarich, *Un corpus normativo dai contenuti innovativi che contribuisce alla certezza del diritto*, in *Guida al dir.*, n. 32/2010, 10, Id., *Le azioni nel processo amministrativo tra reticenze del codice e aperture a nuove tutele*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 1121, AA.VV., *Il codice del processo amministrativo*, in *Foro it.*, 2010, V, 210, D. Dalfino, *Il codice del processo amministrativo: disposizioni di rinvio e principi generali*, *ivi*, 2010, A. Pajno, *Il codice del processo amministrativo tra “cambio di paradigma” e paura della tutela*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 885, A. Travi, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010, 45, Id., *Il codice del processo amministrativo. Presentazione*, in *Foro it.*, 2010, V, 205, Id., *Osservazioni generali sullo schema di decreto legislativo con un ‘codice’ del processo amministrativo*, in www.giustamm.it, M. A. Sandulli, *Anche il processo amministrativo ha finalmente un codice*, in www.federalismi.it e in *Foro amm. - Tar*, 2010.

⁸¹⁹ Potere – quello di chiedere chiarimenti – che è idoneo ad assorbire sia quello di disporre l'interrogatorio libero *ex art.* 117 cod. proc. civ., sia quello contemplato all'articolo 183 c. 4 cod. proc. civ. In questo senso, A. Travi, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010, 262.

⁸²⁰ Così l'art. 63 c. 4 c.p.a.: “qualora reputi necessario l'accertamento di fatti o l'acquisizione di valutazioni che richiedono particolari competenze tecniche, il giudice può ordinare l'esecuzione di una verifica, ovvero, se indispensabile, può disporre una consulenza tecnica”.

La vicinanza tra processo amministrativo e tributario, avvalorata da matrici storiche e culturali comuni, e l'esistenza, ad oggi, di un vero e proprio codice del processo – se pur ricognitivo di indirizzi pretori consolidati – inducono alla modulazione dello spettro dei poteri istruttori delle Commissioni sulle basi di quello proprio dei giudici amministrativi. Se è vero che il processo amministrativo non è teso al mero annullamento di atti, ma all'accertamento di rapporti, ed è altrettanto vero che il contenzioso fiscale segue lo stesso modello, quanto delineato, in materia istruttoria, dal c.p.a. può essere applicato anche al rito tributario. Trova forza l'orientamento teso all'estensione dei poteri istruttori del giudice tributario anche agli strumenti non tassativamente elencati dall'articolo 7, ma, comunque, funzionali al vaglio esaustivo del rapporto d'imposta⁸²¹.

Non mancano, poi, gli spunti *de jure condendo* per il legislatore della riforma del contenzioso fiscale: la genericità del rinvio alla legislazione d'imposta, di cui all'articolo 7 c. 1 d.lgs. n. 546/1992, andrebbe – per evidenti ragioni garantiste – rimpiazzata da una puntuale elencazione dei poteri spendibili dall'ufficio; la discrezionalità della scelta tra consulenza tecnica e relazioni dovrebbe essere sostituita dalla predeterminazione dei presupposti specifici dell'uno e dell'altro strumento, sulla falsariga del c.p.a., che subordina la verifica alla necessità di “*particolari competenze tecniche*” e la consulenza ad un vaglio di effettiva “*indispensabilità*”; a monte, le stesse relazioni dovrebbero cedere il posto ad uno strumento assimilabile alla “*verificazione*”, ben più rispettosa della cosiddetta parità delle armi; l'ispezione giudiziale e l'ordine di esibizione – nei confronti delle parti e dei terzi – dovrebbero avere ampia e generale applicazione, in ossequio al principio del diritto alla prova e

⁸²¹ Sulla necessaria integrazione dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992 sulla base del codice di rito civile, cfr. P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 153 e 164; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 392; R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 493. Cfr. anche F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, cit., 64; I. Manzoni, *Potere d'accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'i.v.a.*, cit., 173; G. Bellagamba, *Il nuovo contenzioso tributario*, cit., 68; L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, cit., 776.

verso la ‘giusta decisione’ della causa, fatto salvo il necessario rispetto dei presupposti fissati dal codice di rito civile.

Va, in ogni caso, precisato che l’ampliamento dei poteri istruttori, alla luce dei criteri richiamati, trova freno nei principi del ‘dovuto’ processo, di cui agli articoli 24 e 111 Costituzione⁸²².

In particolare, il dovere di imparzialità impone l’osservanza del principio dispositivo in senso sostanziale⁸²³: i poteri istruttori non possono superare i confini segnati dalle allegazioni delle parti né possono essere esercitati per finalità esplorative. Anzi – come si è detto – la ripartizione dell’onere probatorio lega le mani al giudice, inibendogli l’esercizio dei poteri istruttori, ove la prova non risulti impossibile o particolarmente difficile⁸²⁴.

Il principio del contraddittorio impone che i poteri istruttori di cui all’articolo 7 c. 1 – in particolare, quello di accesso e i connessi poteri di ispezione e verifica – vengano esercitati alla presenza dei soggetti in lite, che devono poter partecipare, in modo effettivo, agli accessi del giudice⁸²⁵, per verificare il regolare svolgimento delle operazioni, ed altresì beneficiare di termini a difesa che consentano di dedurre ed argomentare sulle risultanze istruttorie.

⁸²² In questo senso, si vedano F. Gallo, *Quale modello processuale per il processo tributario?*, cit., 2011, 11; Id., *Verso un giusto processo tributario*, cit., 11; F. Tesaurò, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 2006, 11; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, cit., 11; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell’interesse fiscale?*, cit., 793; A. Garcea, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie e i principi del giusto processo*, cit., 474; E. Manzon, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l’incidenza dell’art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, cit., 1095.

⁸²³ In questo senso, P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 158; Id., voce *Processo tributario*, cit., 755; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 377; L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., 51; S. La Rosa, *L’istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., 869; Id., *La fase istruttorie nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, 1261; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, cit., 1621 e 1625-1628; F. Tesaurò, *Sui principii generali dell’istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1978, 203; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1684.

⁸²⁴ Si veda *supra* per una più ampia trattazione del tema.

⁸²⁵ Così, L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, cit., 764: “sotto il profilo del rispetto del contraddittorio vi è invece concordia nel ritenere necessaria la comunicazione o notificazione alle parti dell’ordinanza, con l’indicazione del tempo, luogo e modo dell’ispezione, per consentirne l’intervento”.

Il rispetto dell'*égalité des armes* implica l'osservanza del canone di ragionevolezza e proporzionalità nell'esercizio dell'opzione, di cui all'articolo 7 c. 2 d.lgs. n. 546/1992, tra c.t.u. e relazioni tecniche⁸²⁶. Data l'identità del presupposto di legge, l'immanenza al processo dovuto *ex art. 111 Cost.* delle "condizioni di parità" comporta il dovere del giudice di optare, in via, almeno tendenzialmente, principale, per la consulenza e, solo residualmente e in subordine, in presenza di questioni maggiormente semplici, per le relazioni. Quanto, poi, alla disciplina destinata ad operare, le imprescindibili garanzie delle parti impongono di applicare, alla consulenza tecnica, la dettagliata disciplina di cui agli artt. 191 e ss. cod. proc. civ.⁸²⁷, e di adeguare ai principi del giusto processo anche le relazioni, evitando il conferimento di incarichi ad organi amministrativi interni o collegati alla parte resistente⁸²⁸ e consentendo al contribuente di dedurre in merito alle risultanze. L'articolo 66 c.p.a., contenendo una disciplina puntuale della verifica, fornisce un modello di istituto più snello della consulenza tecnica ma, ad un tempo, in linea con i diritti del privato, dal quale il legislatore del contenzioso tributario potrebbe, in sede di riforma, trarre fruttuoso insegnamento.

⁸²⁶ In argomento, sugli aspetti critici dell'art. 7 c. 2, P. Russo, *Problemi vecchi e nuovi del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1996, 534 e Id., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 173, che, correttamente rileva: "(...) occorre mettere in evidenza come, nonostante la differente terminologia adoperata dal legislatore, la possibilità per la commissione di far ricorso alternativamente all'ausilio della consulenza tecnica ovvero delle relazioni sopra menzionate induca a ritenere del tutto equipollenti nella sostanza l'uno e l'altro strumento; e tale assimilazione alimenta i dubbi di illegittimità costituzionale che si possono nutrire in ordine alla norma recata dall'art. 7, secondo comma. Invero, il fondamentale principio dell'indipendenza del giudice riguarda necessariamente, per opinione pacifica sia in dottrina che in giurisprudenza, anche gli ausiliari del giudice medesimo; e con esso non sembra proprio conciliabile il fatto che le commissioni possano avvalersi, ai fini della decisione della controversia, anche dell'apporto di relazioni promananti da organi incardinati nella, o collegati alla, parte pubblica del processo tributario (...)".

⁸²⁷ In questo senso, A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 122, nonché F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, I, Torino, 1997, 334, per i quali gli artt. 191 e ss. dovrebbero applicarsi indistintamente alla consulenza tecnica e alle relazioni. *Adde* anche S. La Rosa, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., 871.

⁸²⁸ Similmente, la nota Corte Cost., ord. 2 marzo 1990, n. 108, in *Rass. trib.*, 1990, II, 947 e ss., che ha ritenuto necessario escludere la nomina di organi che si siano già occupati della questione controversa. In senso adesivo, si veda R. Schiavolin, *Sulla legittimità costituzionale della disciplina relativa all'integrazione della conoscenza tecnica del giudice tributario*, *ivi*, 1990, II, 947 e ss. e Id., *Le prove*, cit., 503.

3. *Segue. I poteri delle parti. La prova documentale. Il disconoscimento e la verifica di scrittura privata. La querela di falso.*

All'estrema sintesi nella disciplina normativa dei poteri del giudice corrisponde l'assoluta incompletezza dell'elenco dei poteri delle parti⁸²⁹.

Ha importanza, in negativo, l'articolo 7 comma 3, che esclude *tout court*, dal novero dei mezzi istruttori, la testimonianza e il giuramento, mentre rilevano, in positivo, gli articoli 22 c. 4, 23 c. 2 e c. 3, 24 c. 1, 32 c. 1 e 58 c. 2, che, in vario modo, contemplano, nella prospettiva dinamica del giudizio, le prove documentali.

Gli articoli 22 c. 4 e 23 c. 2 prevedono l'inserimento dei documenti, all'atto della costituzione, nei fascicoli del ricorrente e del resistente; l'articolo 24 dispone che i documenti devono essere elencati negli atti cui sono allegati o, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta, da depositare in originale o in numero di copie pari a quello delle altre parti; l'articolo 32 c. 1 contempla il potere delle parti di

⁸²⁹ In merito, sull'estraneità dell'articolo 7 d.lgs. n. 546/1992, rispetto alla disciplina dei poteri istruttori delle parti, cfr. A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 493 e R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 493. In generale, sui poteri istruttori delle parti, L. Tosi, "Testimonianza orale" e "testimonianza scritta" nel processo tributario, cit., 761 e ss.; A. Marcheselli, *Poteri istruttori integrativi del giudice tributario, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*, cit., 138 ss.; Id., *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, cit., passim; S. Magnone Cavatorta, *I nuovi documenti nei confini dell'appello come "novum iudicium"*, cit., 332 e ss.; G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 545 ss.; Id., voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 730 ss.; Id., *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., passim; F. Gallo, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 25 e ss.; Id., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, cit., 1088; S. La Rosa, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, cit., 523 e ss.; Id., *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., 870; Id., *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, cit., 1261 ss.; A. Uricchio, *Atti e poteri del giudice tributario. Tra principi del "giusto processo" ed estensione della giurisdizione tributaria*, cit., passim; M. Basilavecchia, *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*, cit., 305; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., passim; A. Colli Vignarelli, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., passim; F. Graziano, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 413 e ss.; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, cit., 2000, 375; F. Tesauo, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 885; Id., *La prova nel processo tributario*, cit., 73 ss.; Id., *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., 14; Id., *Sui principii generali dell'istruzione processuale probatoria*, cit., 213; R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 473; S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., 1997, 69; A. Guarnieri, *Presente e futuro della prova testimoniale nel processo tributario*, cit., 1997, 463; C. Glendi, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, cit., 1117 ss.; Id., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 906 e ss.; L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., 73; Id., *Il giudice tributario e la prova per presunzioni*, cit., 593 e ss.; R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, cit. 1213; G. Tinelli, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., passim; L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, in C. Glendi (a cura di), *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, cit., 753 e ss.; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, cit., 1603 ss.; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1682.

depositare i documenti fino a venti giorni liberi prima della trattazione. Infine, l'articolo 58 c. 2 – diversamente dall'art. 345 c. 3 cod. proc. civ. e dallo stesso art. 104 c. 2 d.lgs. n. 104/2010 – fa salvo il potere delle parti di produrre, in ogni caso, nuovi documenti in appello⁸³⁰.

Tutto ciò dimostra che, nel contesto delle prove articolabili dalle parti, quella documentale ha un ruolo prevalente.

Nonostante manchi, nel d.lgs. n. 546/1992, una definizione di documento e sia assente la dicotomia atto pubblico/scrittura privata, appare implicito il richiamo alla teoria generale dei mezzi istruttori, avvalorato dal rinvio *ex art. 1 c. 2* al modello del giudizio civile.

Per documento⁸³¹ deve, pertanto, intendersi, anche nel processo tributario, quell'oggetto materiale che rappresenti o dia conoscenza di un fatto⁸³². In particolare, detto mezzo

⁸³⁰ Sull'istruttoria nel processo tributario di secondo grado, vds. F. Pistolesi, *L'appello nel processo tributario*, cit., 338 e ss. Dall'art. 58 c. 2 d.lgs. n. 546/1992 si evince che la produzione di nuovi documenti in appello sia svincolata dal vaglio della sussistenza dei presupposti di ammissibilità richiesti, invece, nelle ipotesi di cui al primo comma dello stesso disposto (cfr. A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 808). Se la previsione di cui all'art. 58 c. 2 si pone in rapporto di specialità rispetto all'art. 345 c. 3 c.p.c., ciò non priva l'appello tributario del carattere di "*revisio prioris instantiae*" che, comunque, lo connota. Ciò è dimostrato dal precedente art. 57, che testualmente vieta nuove domande e nuove eccezioni non rilevabili d'ufficio in appello: anche i documenti prodotti a sostegno di una nuova domanda o di una nuova eccezione devono, pertanto, ritenersi inammissibili. In questo stesso senso, G. Durante, *Motivi di ricorso non mutabili in appello*, in *Azienditalia finanza e tributi*, n. 18/2008, XIII. Diversamente, in senso favorevole alla configurazione del giudizio tributario d'appello come *novum iudicium*, A. M. Socci - P. Sandulli, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, 300 e ss., che interpretano l'aggettivo "necessari" in termini di "rilevanti". Favorevole all'interpretazione dell'appello come "*novum iudicium*" è altresì S. Magnone Cavatorta, *I nuovi documenti nei confini dell'appello come "novum iudicium"*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 4/2010, 332. Più in generale, sul contrasto tra la previsione di cui all'art. 58 c. 1 e i poteri *ex art. 7*, G. Campeis - A. De Pauli, *Il manuale del processo tributario*, Padova, 2002, 304. Per un confronto con la prova nel processo civile, vedasi G. Ruffini, *La prova nel giudizio civile di appello*, cit., *passim* e G. Raiti, *Due grandi arrêts delle sezioni unite sull'ammissione di nuovi documenti nell'appello ordinario e in quello del lavoro*, cit., I, 144.

⁸³¹ L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 293 e ss.; V. Denti, voce *Prova documentale in diritto processuale civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XVI, Torino, 1997, 35 e ss.; S. Patti, voce *Documento*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, VII, Torino, 1991, 1 e ss.; N. Irti, *Il concetto giuridico di documento*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1969, 484 e ss.; P. Guidi, *Teoria giuridica del documento*, Milano, 1950; A. Candian, voce *Documento e documentazione*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 579; F. Carnelutti, voce *Documento*, in *Noviss. Dig. it.*, VI, Torino, 1960, 85 e ss.; Id., *Documento e negozio giuridico*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1926, I, 181 e ss.

⁸³² Che, normalmente consiste in uno scritto, contenente segni grafici o acustici in forma di parole. Nel senso indicato nel testo, si veda F. Carnelutti, *Documento e negozio giuridico*, cit., 86. Cfr. altresì la diversa opinione di chi ritiene che la rappresentazione non sia nel documento, ma nel giudizio di chi lo assume come mezzo di prova (così, V. Denti, *La verifica delle prove documentali*, Torino, 1957, 27 e, similmente, N. Irti, *Il concetto giuridico di documento*, cit., 498 e ss.).

istruttorio contiene la manifestazione del pensiero di un soggetto che abbia voluto estrinsecare quest'ultimo attraverso la cosiddetta attività di documentazione.

A rilevare, ai fini del convincimento del giudice, è non solo il contenuto intrinseco del documento – una dichiarazione di volontà, una dichiarazione di scienza o una narrazione –, ma anche il fatto estrinseco della sua provenienza, ossia l'imputazione dello scritto al suo effettivo autore.

Lo strumento che – secondo una consolidata massima di esperienza⁸³³ – consente la riconduzione del documento al soggetto è la sottoscrizione: questa è, infatti, la modalità con cui si è soliti riconoscere uno scritto come proprio⁸³⁴.

A ridimensionare i dubbi sulla possibile inautenticità della firma è il conferimento di pubblica fede al documento, da parte di notai o pubblici ufficiali, che attestino l'effettiva provenienza dello scritto.

Così, in relazione al diverso grado di certezza sull'imputabilità del documento a un dato autore, si distingue tra atto pubblico e scrittura privata.

L'atto pubblico⁸³⁵ viene redatto, con le formalità di legge, da un notaio o pubblico ufficiale, e fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza dello scritto, delle dichiarazioni delle parti e dei fatti avvenuti avanti al pubblico ufficiale⁸³⁶. E', pertanto,

⁸³³ Sulle massime di esperienza, si vedano L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 105 e ss.; A. Carratta, *Funzione dimostrativa della prova (verità del fatto nel processo e nel sistema probatorio)*, cit., 94 e ss.; B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 138; M. Taruffo, *La motivazione della sentenza civile*, Padova 1975, 516 e ss.; Id., *Studi sulla rilevanza della prova*, Padova, 1970, 197 e ss.; E. Grasso, *Dei poteri del giudice*, in *Comm. Utet*, Torino, 1973, 1317; V. Andrioli, *Commento al codice di procedura civile*, I, Napoli, 1954, 337; F. Carnelutti, *Massime d'esperienza e fatti notori*, in *Riv. dir. proc.*, 1959, 639 e ss.; Id., *Istituzioni del nuovo processo civile italiano*, Roma, 1941, 639 e ss.

⁸³⁴ Vedasi, in questo senso, A. Candian, voce *Documento e documentazione*, cit., 581, oltre a F. Carnelutti, voce *Documento*, cit., 87. Sull'ulteriore elemento della data, cfr. G. Giacobbe, voce *Data (in generale)*, in *Enc. dir.*, XI, Milano, 1962, 692 e ss. Sul concetto di data certa ex articolo 2704 cod. civ., G. Giacobbe, voce *Data (in generale)*, cit., 694, G. Verde, voce *Prova documentale*, in *Enc. giur.*, XXV, Roma, 1991, 9 e, da ultimo, L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 331.

⁸³⁵ Si vedano, in merito, L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 301 e ss.; N. Irti, *Il concetto giuridico di documento*, cit., 484 e ss.; V. Denti, voce *Prova documentale in diritto processuale civile*, cit., 35 e ss.; S. Patti, voce *Documento*, cit., 1 e ss.; P. Guidi, *Teoria giuridica del documento*, cit.; A. Candian, voce *Documento e documentazione*, cit., 579; F. Carnelutti, voce *Documento*, cit., 85 e ss.; Id., *Documento e negozio giuridico*, cit., 181 e ss.; G. Crisci, voce *Atto pubblico*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, 265 e ss.; B. Brugi - M. Dossetto, voce *Atti pubblici*, cit., 1521 e ss.; L. Montesano, *Sull'efficacia probatoria dell'atto pubblico convertito in scrittura privata*, in *Riv. dir. proc.*, 1954, I, 102 e ss.

⁸³⁶ V. l'articolo 2700 cod. civ.

prova legale, destinata a vincolare il convincimento del giudice⁸³⁷, a meno che non intervenga il vittorioso esperimento di una querela di falso⁸³⁸.

Diversamente, la scrittura privata⁸³⁹ è, in senso lato e generale, il documento formato da privati e, in senso più ristretto e specifico, il documento sottoscritto dalla parte contro cui è destinato a fare prova.

La mancanza di un'attestazione ufficiale – quale è quella che connota l'atto pubblico – fa sì che, per garantire sufficiente certezza alla provenienza dello scritto, sia necessario un elemento integrativo che corrobori la sottoscrizione.

Stando al dettato dell'articolo 2702 cod. civ., a detto scopo è volto il riconoscimento espresso della sottoscrizione da parte del soggetto contro il quale è prodotto il documento, ovvero, in difetto del riconoscimento espresso, il cd. riconoscimento tacito ex artt. 214 e 215 cod. proc. civ. o l'autenticazione della sottoscrizione ex art. 2703 cod. civ.

Quanto al meccanismo del riconoscimento tacito⁸⁴⁰, la scrittura privata si ha per riconosciuta se colui contro il quale è prodotta non disconosce formalmente la scrittura o la propria sottoscrizione⁸⁴¹.

⁸³⁷ Relativamente al contenuto intrinseco del documento, risulta, comunque, operativo il principio del libero convincimento di cui all'art. 116 cod. proc. civ.

⁸³⁸ Su cui vedasi *infra*.

⁸³⁹ Cfr., in argomento, L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 320 e ss.; N. Irti, *Il concetto giuridico di documento*, cit., 484 e ss.; B. Carpino, voce *Scrittura privata*, in *Enc. dir.*, XLI, Milano, 1989, 805 e ss.; V. Denti, voce *Prova documentale in diritto processuale civile*, cit., 35 e ss.; S. Patti, voce *Documento*, cit., 1 e ss.; P. Guidi, *Teoria giuridica del documento*, cit., *passim*; A. Candian, voce *Documento e documentazione*, cit., 579; F. Carnelutti, voce *Documento*, cit., 85 e ss.; Id., *Documento e negozio giuridico*, cit., 181 e ss.; A. Scardaccione, voce *Scrittura privata*, in *Noviss. Dig. it.*, XVI, Torino, 1969, 809 e ss.; G. Laserra, *La scrittura privata*, Napoli, 1959.

⁸⁴⁰ Si confrontino A. Candian, voce *Documento e documentazione*, cit., 581, oltre a G. Laserra, *La scrittura privata*, cit., 201 e A. Scardaccione, voce *Scrittura privata*, cit., 812.

⁸⁴¹ Fatta salva la facoltà degli eredi o aventi causa dell'autore dello scritto di limitarsi a dichiarare di non conoscere la sottoscrizione o la scrittura. Il dettato dell'articolo 214 cod. proc. civ. fa presumibile riferimento al documento che non sia stato sottoscritto dalla controparte. In questo senso, si veda C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, cit., II, 217. Diversamente, sull'impossibilità di qualificare "scrittura privata" quella autografa che risulti sprovvista di sottoscrizione, G. Laserra, *La scrittura privata*, cit., 198-200. Sull'onere di disconoscimento, V. Denti, *La verifica delle prove documentali*, cit., 275.

Allorché la scrittura venga prodotta in giudizio, l'interessato è onerato⁸⁴² al disconoscimento della stessa nella prima udienza o nella prima risposta successiva alla produzione; diversamente, lo scritto si ha per riconosciuto, con effetti limitati al processo ove è stato prodotto⁸⁴³.

Qualora, nonostante il disconoscimento, la parte che ha prodotto la scrittura intenda, comunque, valersene, è onerata a promuovere un giudizio di verifica⁸⁴⁴. Il procedimento in questione, disciplinato agli articoli 216-220 del codice di rito, può, alternativamente, inserirsi quale incidente nel processo ove la parte intenda utilizzare la scrittura, ovvero integrare un giudizio autonomo, da avviare in via principale e avente carattere pregiudiziale rispetto a quello pendente⁸⁴⁵. Mentre, nel primo caso, l'interesse ad agire si appunta sulla rilevanza della scrittura rispetto al giudizio principale, nel secondo l'interesse discende dalla possibile necessità dell'attore di servirsi del documento in eventuali processi futuri⁸⁴⁶.

⁸⁴² Nel senso dell'onere di disconoscere, V. Denti, *La verifica delle prove documentali*, cit., 275.

⁸⁴³ Come è noto, gli effetti del riconoscimento tacito si esauriscono nell'ammissione della scrittura come mezzo di prova. Così, Cass. civ., 17 maggio 2007, n. 11460, in *Giust. civ.*, 2007, I, 2102. Allo stesso meccanismo è sottoposto il disconoscimento della conformità all'originale della copia fotostatica di un documento (in merito, Cass. civ., 3 luglio 2000, n. 8878, in *Giust. civ.*, 2001, I, 1913. Va, infine, aggiunto che si ha per riconosciuta la scrittura del contumace, fatta salvo il potere di quest'ultimo di disconoscerla nella prima udienza successiva alla comparizione o nel termine che gli sia stato assegnato dal giudicante (v. artt. 215 n. 1) e 293 c. 3 cod. proc. civ.).

⁸⁴⁴ Per una ricostruzione del procedimento di verifica quale giudizio autonomo, avente natura di accertamento incidentale sull'autenticità della scrittura, si vedano E. T. Liebman, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, II, 1957, 134 e A. Scardaccione, *Le prove*, Torino, 1965, 204. In senso contrario, nel senso della funzione esclusivamente istruttoria della verifica, che avrebbe l'effetto di determinare l'utilizzabilità del documento come mezzo di prova, cfr. la nota tesi di V. Denti, *La verifica delle prove documentali*, cit., 163 e Id., voce *Verifica della scrittura privata*, in *Noviss. Dig. it.*, XX, Torino, 1975, 670 e ss. Per un'impostazione intermedia, vedasi V. Andrioli, *Commento al codice di procedura civile*, II, Napoli, 1956, 151, che, pur riconoscendo la natura istruttoria dell'istanza di verifica, ritiene che la sentenza sul relativo giudizio sia idonea a passare in giudicato.

⁸⁴⁵ Si veda, in merito, Cass. civ., 23 dicembre 2003, n. 19727, in *Foro it.*, 2004, I, 1318.

⁸⁴⁶ In tema di interesse ad agire nei giudizi di verifica di scrittura privata, si vedano A. Attardi, *L'interesse ad agire*, Padova, 1955, 226 e A. Scardaccione, *Le prove*, cit., 207.

Poiché, come si è precisato, gli atti pubblici e le scritture private verificate, riconosciute o autenticate fanno “*piena prova, fino a querela di falso*”, solo sperando quest’ultima, è dato contestare le risultanze estrinseche dei detti documenti⁸⁴⁷.

Analogamente alla verifica, la querela di falso⁸⁴⁸ può essere proposta in via incidentale o principale e l’interesse ad agire discende, nel primo caso, dalla rilevanza del documento rispetto al giudizio pendente e, nel secondo, dall’opportunità di privarlo dall’efficacia probatoria che lo connota. Diversamente dalla verifica, la querela di falso non riguarda solo le scritture private riconosciute o legalmente considerate tali, ma anche gli atti pubblici e le scritture private verificate⁸⁴⁹, ha un oggetto idoneo a ricomprendere anche le falsità ideologiche concernenti l’estrinseco e si conclude con una pronuncia ad effetti *erga omnes*.

Il rilevante interesse pubblico sotteso al giudizio di falso ne giustifica le caratteristiche peculiari, tra cui emerge l’intervento obbligatorio del pubblico ministero e la competenza del solo Collegio ad emettere la decisione⁸⁵⁰.

⁸⁴⁷ Va altresì considerata la tesi favorevole alla proponibilità della querela di falso nei confronti di scritture private non riconosciute o non legalmente considerate come riconosciute (così, E. T. Liebman, *Manuale di diritto processuale civile*, cit., 136 e V. Andrioli, *Commento al codice di procedura civile*, II, cit., 543).

⁸⁴⁸ Che ha, secondo alcuni, natura di accertamento, non di un diritto ma di un fatto (E. T. Liebman, *L’oggetto del processo civile di falso*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1957, 602), secondo altri di processo costitutivo (così, A. Attardi, *L’interesse ad agire*, cit., 187 e ss.), secondo altri ancora di processo “*a contenuto oggettivo*” avente, quale oggetto, il dovere del giudice di eliminare dal commercio giuridico dei documenti falsi (V. Denti, voce *Querela di falso*, in *Noviss. Dig. it.*, XIV, Torino, 1967, 664 e Id., *La verifica delle prove documentali*, cit., 139). Si è definita la querela di falso anche in termini di giudizio di accertamento di un rapporto probatorio (E. Garbagnati, *Opposizione di terzo contro la sentenza dichiarante la falsità di un documento*, in *Giur. it.*, 1947, I, 2, 272) e di “*anomalo giudizio di accertamento con funzione istruttoria*” (C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, cit., 230, nt. 64).

⁸⁴⁹ Il passaggio in giudicato della sentenza di verifica potrebbe impedire la querela di falso ove, sperando quest’ultima, si intendesse far valere una falsità esclusa dalla prima (vedasi, infatti, l’articolo 221 c. 1 cod. proc. civ., che preclude l’esperimento della querela di falso ove la verità del documento sia stata accertata con sentenza passata in giudicato). E’, tuttavia, controverso se la sentenza emessa all’esito del procedimento di verifica sia, effettivamente, idonea a passare in giudicato. In senso affermativo, cfr. V. Andrioli, *Commento al codice di procedura civile*, II, cit., 151. In senso contrario, V. Denti, *La verifica delle prove documentali*, cit., 293, per il quale, nel caso di specie, l’oggetto dell’accertamento non è un diritto. Rilevante è, in materia, anche l’opinione di E. T. Liebman, *L’oggetto del processo civile di falso*, cit., 606, per il quale, in ogni caso, se l’oggetto dell’accertamento è un fatto – e non un diritto – la sentenza che lo contiene, pur passando in giudicato, opera solo sul piano processuale.

⁸⁵⁰ Vds. l’art. 225 cod. proc. civ.

Transitando dal giudizio civile al contenzioso tributario, è fuori discussione l'efficacia probatoria, anche in quest'ultimo, di atti pubblici e scritture private autenticate, che sottostanno all'anzidetta disciplina, operativa *ex art. 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992*⁸⁵¹. Basti pensare, nella pratica del contenzioso, ai verbali della Guardia di Finanza, ai quali è applicabile l'articolo 2700 cod. civ.: sia i fatti compiuti dal verbalizzante, sia quelli che avvengono in sua presenza hanno valore di prova legale, così vincolando l'altrimenti libero convincimento delle Commissioni.

Se siano, poi, applicabili il disconoscimento *ex art. 215 cod. proc. civ.*, la verifica di scrittura privata e la querela del falso non può che dipendere dall'inquadramento, a monte, del processo tributario nel modello della giurisdizione dichiarativa o di quella costitutiva.

L'opzione favorevole al modello dichiarativo e il rinvio esterno *ex art. 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992* comportano l'applicabilità del rito civile, salvi i casi di incompatibilità dello stesso con i caratteri speciali del giudizio tributario.

In assenza di un'esplicita esclusione del disconoscimento di scrittura privata *ex art. 215 cod. proc. civ.*, e anche in considerazione dell'operatività – nei limiti richiamati – del principio di non contestazione⁸⁵², deve ritenersi che, anche al processo fiscale, sia immanente un onere di disconoscimento delle scritture⁸⁵³ e che, pertanto, abbia cittadinanza il meccanismo del riconoscimento tacito o presunto, nei termini di cui agli artt. 214 e ss. cod. proc. civ. Sarebbe, del resto, irragionevole privare la controparte

⁸⁵¹ Si veda, in merito, F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 891: “*va in proposito ricordato che valgono anche per il giudice tributario le norme (contenute nel codice civile) sull'efficacia probatoria dell'atto pubblico e della scrittura privata*”. Nello stesso senso, S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., II ed., 2004, 98.

⁸⁵² Sull'applicabilità del principio al processo tributario, oltre ai testi richiamati *supra*, si vedano F. Tesauro, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, n. 4/2010, 968 e già A. Colli Vignarelli, *Le recenti modifiche all'art. 115 del codice di procedura civile confermano la piena applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario*, *ivi*, n. 5/2009, 1285.

⁸⁵³ V. Denti, voce *La verifica della scrittura privata*, cit., 986.

della facoltà di disconoscere la scrittura, e contrasterebbe con il principio di autoresponsabilità⁸⁵⁴ la rimozione della barriera preclusiva di cui all'articolo 215.

Per le stesse ragioni, e in considerazione del fondamentale diritto alla prova dei soggetti in lite – nella fattispecie, della parte che intenda, comunque, valersi della scrittura disconosciuta –, è altresì operativa la verifica di scrittura privata in via incidentale *ex art. 216 c. 1 cod. proc. civ.*⁸⁵⁵ Se si escludesse il procedimento in questione dalla giurisdizione delle Commissioni, si contrasterebbe l'espansione –avallata dalle riforme del 2001 e 2005 – della relativa *cognitio* e si astrarrebbe il controllo sull'autenticità dello scritto dal processo nel quale è stato prodotto. Il distacco del procedimento di verifica dal giudizio in cui il documento è destinato a valere andrebbe a vulnerare il principio di concentrazione, insieme al canone di ragionevole durata e allo stesso orientamento – costituzionalmente doveroso – del processo verso la 'giusta decisione'. Quanto alla verifica esperita in via principale, invece, non rientrando la materia nell'oggetto della giurisdizione tributaria né ricorrendo le motivazioni di principio anzidette, è ragionevole che il relativo giudizio venga avviato, con citazione, avanti al giudice ordinario⁸⁵⁶.

Una parentesi a sé va, infine, aperta sul vaglio di compatibilità, con il processo tributario, della querela di falso.

La delicatezza dell'oggetto in parola, che direttamente incide sulla pubblica fede, l'interesse pubblico sotteso, e tanto rilevante da giustificare la presenza del pubblico ministero⁸⁵⁷, insieme ai particolari effetti della sentenza che decide sul giudizio di falso,

⁸⁵⁴ Rinviamo, in particolare, ad A. Carratta, *Il principio della non contestazione nel processo civile*, cit., 267 e ss.

⁸⁵⁵ In senso contrario, tuttavia, T. Gerlin - A. Grosso - S. Marchese - L. Ramonda, *La riforma del processo tributario*, Milano, 1996, 56, per i quali – analogamente a quanto avviene in materia di querela di falso *ex art. 39 d.lgs. n. 546/1992* – la Commissione dovrebbe sospendere il giudizio ed assegnare un termine per l'avvio del procedimento di verifica avanti al giudice ordinario.

⁸⁵⁶ G. Campeis - A. De Pauli, *Il manuale del processo tributario. Lineamenti di diritto processuale tributario*, cit., 191 e, più di recente, R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 512.

⁸⁵⁷ Oltre alla spettanza al solo Collegio della *potestas judicandi*.

anche se promosso in via incidentale, non consentono di radicare, in materia, la giurisdizione delle Commissioni.

Tutto ciò è, del resto, sotteso agli articoli 2 c. 3 e 39 d.lgs. n. 546/1992⁸⁵⁸. Il primo prevede, infatti, la competenza del giudice tributario su tutte le questioni da cui dipenda la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, ad eccezione di quelle concernenti la querela di falso o relative allo stato o capacità delle persone⁸⁵⁹. Coerentemente, l'articolo 39 menziona, tra le cause di sospensione del processo, l'avvenuta presentazione di una querela di falso.

Dal combinato disposto dei due articoli discende, pertanto, che il giudizio sulla querela di falso è riservato al tribunale e che l'avvio dello stesso in via incidentale comporta la presentazione della querela avanti alla Commissione tributaria, la successiva sospensione del processo pendente e la contestuale assegnazione di un termine perentorio per adire il giudice ordinario⁸⁶⁰. Va da sé che, pur mancando una disciplina espressa sul punto, per evitare dilazioni pretestuose del giudizio, la sospensione di quest'ultimo resti subordinata al preliminare interpello *ex art. 222 cod. proc. civ.*, alla risposta affermativa della parte sulla volontà di valersi del documento e alla rilevanza della prova rispetto alla decisione della causa.

Il riferimento al modello della giurisdizione amministrativa, mettendo alla prova le conclusioni rassegnate, aiuta a vagliarne la bontà intrinseca.

Pur mancando, anche nel nuovo codice del processo amministrativo, un riferimento espresso al disconoscimento e alla verifica, il richiamo testuale dei principi del giusto processo e di effettività⁸⁶¹, l'ampio rinvio esterno *ex art. 39 c.p.a.* e l'assenza di

⁸⁵⁸ In merito, G. Campeis - A. De Pauli, *Il manuale del processo tributario. Lineamenti di diritto processuale tributario*, cit., 191 e ss.

⁸⁵⁹ E diverse da quelle sulla capacità di stare in giudizio.

⁸⁶⁰ Così, R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 512 e, prima di lui, G. Campeis - A. De Pauli, *Il manuale del processo tributario. Lineamenti di diritto processuale tributario*, cit., 191 e ss.

⁸⁶¹ In merito, in particolare, M. Clarich, *Un corpus normativo dai contenuti innovativi che contribuisce alla certezza del diritto*, cit., 10; Id., *Le azioni nel processo amministrativo tra reticenze del codice e aperture a nuove tutele*, cit., 1121, AA.VV., *Il codice del processo amministrativo*, cit., 210, D. Dalfino,

un'esclusione esplicita degli artt. 215 e ss. cod. proc. civ. inducono a ritenere applicabile non solo il disconoscimento, ma anche la verifica in via incidentale.

Per la querela di falso, lo sbarramento discende dall'art. 8 c. 2 c.p.a., per il quale, oltre alle questioni pregiudiziali concernenti lo stato e la capacità delle persone, resta riservata all'autorità ordinaria la “*risoluzione dell'incidente di falso*”. Se la querela di falso proposta in via incidentale spetta al giudice ordinario, deve, *maiori causa*, affermarsi la competenza di quest'ultimo anche nei casi di promozione, in via principale, del relativo giudizio.

Ne escono, quindi, confermati i risultati ermeneutici raggiunti in relazione al d.lgs. n. 546/1992.

4. Segue. Il divieto della prova testimoniale e le novità della testimonianza scritta.

La preminenza della prova documentale, nel contesto di un processo tradizionalmente – ancorché non esclusivamente⁸⁶² – volto alla caducazione di atti impositivi illegittimi potrebbe marginalizzare, se non del tutto escludere, i mezzi di prova costituenti.

Riflesso di detta impostazione si ha nell'articolo 7, comma quarto, d.lgs. n. 546/1992 che, nella cornice di una normativa imperniata sui soli “documenti”⁸⁶³, bandisce espressamente, dal nostro giudizio, la prova testimoniale e il giuramento.

Il codice del processo amministrativo: disposizioni di rinvio e principi generali, cit., M. A. Sandulli, *Anche il processo amministrativo ha finalmente un codice*, in www.federalismi.it e in *Foro amm. - Tar*, 2010; P. M. Zerman, *Codice del processo amministrativo: l'effettività della tutela*, in www.dpa.ilsole24ore.com, ottobre 2010, n. 10. Cfr. già E. Picozza, *L'effettività della tutela nel processo amministrativo alla luce dei principi comunitari*, in *Jus*, 1997, *passim*, oltre all'ampio studio di S. Tarullo, *Il giusto processo amministrativo. Studio sull'effettività della tutela giurisdizionale nella prospettiva europea*, Milano, 2004, *passim*.

⁸⁶² Si pensi solo che il divieto della prova testimoniale è stato testualmente introdotto dalla riforma del 1981, mentre l'articolo 35 d.p.r. n. 636/1972, cit., non escludeva, nella sua formulazione originaria, detto mezzo istruttorio.

⁸⁶³ Si vedano gli articoli 22 c. 4, 23 c. 2 e c. 3, 24 c. 1, 32 c. 1 e 58 c. 2 d.lgs. n. 546/1992.

Sin troppo noti sono gli argomenti favorevoli all'inammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario⁸⁶⁴ e all'opportunità di mantenere indenne l'articolo 7, nella parte in cui la esclude.

Vero è che detto mezzo istruttorio – consistente in una dichiarazione di scienza resa in giudizio da chi non è parte⁸⁶⁵ – subisce restrizioni incisive, non solo nel processo amministrativo, persino alla luce del nuovo codice, ma anche nel paradigmatico giudizio civile.

La naturale diffidenza nei confronti della prova per testi ha portato il legislatore a ritenerla inammissibile ove sia volta a provare un contratto e l'oggetto della lite ecceda gli euro 2,58, a meno che l'autorità giudiziaria non consenta la prova, viste la qualità

⁸⁶⁴ Sul tema, F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2009, 374 e ss.; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario*, in *Giusto processo e riti speciali*, Milano, 2009, 393 e ss.; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, cit., 26 e ss.; S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., II ed., 2004, 100 e 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.*, 2001, 1095; L. P. Murciano, *Prova testimoniale: processo tributario o procedimento giustiziale amministrativo?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 7 e ss.; P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, 567 ss.; F. Moschetti, *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, 17 e ss.; Id., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 837; R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 507 e ss.; Id., *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1989, I, 550 e ss.; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, cit., 1603; S. La Rosa, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, 1263. In generale, sulla prova testimoniale, M. Fornaciari, *Questioni controverse in tema di prova testimoniale*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 1100 e ss.; L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 417 e ss.; S. Patti, voce *Prova testimoniale. Presunzioni*, in A. Scialoja - G. Branca (a cura di), *Commentario al codice civile*, Bologna-Roma, 2001; L. Dittrich, *I limiti soggettivi della prova testimoniale*, Milano, 2000; A. Dondi, voce *Prova testimoniale nel processo civile*, in *Dig. civ.*, XVI, Torino, 1997, 40 e ss.; M. Taruffo, voce *Prova testimoniale*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 729 e ss.; L. Laudisa, voce *Prova testimoniale: I) Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988; M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, cit., *passim*; V. Andrioli, voce *Prova testimoniale (diritto processuale civile)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIV, Torino, 1967, 329 e ss.; F. Carnelutti, *La prova civile*, cit., 1947, 123 e ss.

⁸⁶⁵ Si vedano, in particolare, F. Carnelutti, *La prova civile*, cit., 1947, 123 e ss.; Id., *Diritto e processo*, cit., 130; V. Andrioli, voce *Prova testimoniale*, cit., 329 e ss. Più di recente, si confronti L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 417 e ss. e A. Dondi, voce *Prova testimoniale nel processo civile*, cit., 40 e ss. Parla, tuttavia, *de jure condendo*, di testimonianza della parte M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, cit. Similmente, si confronti anche M. Taruffo, voce *Prova testimoniale*, cit., 730. Ostantiva alla configurazione di una 'testimonianza della parte' è l'assenza, *in jure condito*, di un 'dovere di verità'. In particolare, contrari all'esistenza di un 'dovere di verità' sono G. Scarselli, *Lealtà e probità nel compimento degli atti processuali*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1998, 91; A. Attardi, *Diritto processuale civile*, Padova, 1994, 370; F. Mazzarella, voce *Avvocati e procuratori*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, IV; G. Messuti, *Silenzio della parte e dolo revocatorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, 621. *Contra*, si confronti M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, cit.; Marchetti, *Dolo revocatorio e falsa allegazione*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, 418 e già Satter, *Dovere di verità e diritto di disposizione delle parti nel nuovo processo civile italiano*, in *Ann. Dir. comp.*, 1943, XVII, 1.

delle parti, la natura del contratto e le altre circostanze concrete. Così, il mezzo istruttorio è parimenti inammissibile se ha per oggetto patti aggiunti o contrari, redatti prima o contestualmente alla formazione di un documento⁸⁶⁶. Se, invece, i patti siano stati stipulati dopo la redazione di quest'ultimo, il giudicante può ammettere la prova solo se “avuto riguardo alla qualità delle parti, alla natura del contratto e a ogni altra circostanza, appare verosimile che siano state fatte aggiunte o modificazioni verbali”. La superabilità dei detti limiti si ha solo in presenza di un principio di prova per iscritto⁸⁶⁷, nel caso di impossibilità, anche morale, dell'interessato di munirsi di una prova scritta, ovvero nell'ipotesi di perdita incolpevole del documento.

Inoltre, nonostante sia venuta meno l'incapacità a testimoniare di coniuge, parenti e affini in linea retta⁸⁶⁸, è, a tutt'oggi, inammissibile l'audizione di un teste che abbia, nella causa, un interesse che legittimerebbe la sua partecipazione al giudizio⁸⁶⁹.

Anche nel processo amministrativo, la prova testimoniale subiva, e subisce, restrizioni evidenti: se, inizialmente, era ammessa nel solo contesto della giurisdizione di merito⁸⁷⁰, ed era, poi, stata estesa anche a quella esclusiva⁸⁷¹, è, adesso, impiegabile in

⁸⁶⁶ Un altro ordine di limiti discende, evidentemente, dai casi in cui la forma scritta venga prevista *ad substantiam*, ossia ai fini della validità di determinate categorie di atti (vds., ad es., l'articolo 1350 cod. civ.).

⁸⁶⁷ Per principio di prova per iscritto si intende qualsiasi scritto proveniente dalla parte contro cui è diretta la domanda, che faccia apparire verosimile il fatto allegato. In questo senso, l'ampio studio di M. Montanari, *Il principio di prova per iscritto*, Torino, 2005. Cfr. anche il lavoro di M. Battaglini, *Appunti sul principio di prova per iscritto*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1956, 562 e ss.

⁸⁶⁸ Si rinvia alle note C. Cost., 11 giugno 1975, n. 139, in *Giust. civ.*, 1975, III, 269 e C. Cost., 23 luglio 1974, n. 248, *ivi*, 1974, III, 247.

⁸⁶⁹ Sul carattere personale, concreto ed attuale di detto interesse, cfr. Cass. civ., 15 marzo 2004, n. 5232, in *Giust. civ.*, 2004, I, 1188 e Cass. civ., 1 aprile 1995, n. 3846, in *Giust. civ. Mass.*, 1995. Si veda, sul punto, V. Andrioli, voce *Prova testimoniale*, cit., 336, per il quale chi avrebbe potuto spiegare intervento principale o adesivo autonomo non sarebbe mai capace di deporre, anche se rimanesse estraneo alla causa, mentre il soggetto legittimato ad intervenire *ex art. 105 c. 2 cod. proc. civ.* sarebbe incapace di deporre solo se, effettivamente, intervenisse *ad adiuvandum* nel processo. Più di recente, per un accostamento della posizione dell'interessato alla qualità di parte, L. Dittrich, *I limiti soggettivi della prova testimoniale*, cit., 315.

⁸⁷⁰ Vds. Art. 44 c. 2 R.d. n. 1054/1924: “nei giudizi di merito il Consiglio di Stato può inoltre ordinare qualunque altro mezzo istruttorio, nei modi determinati dal regolamento di procedura”.

⁸⁷¹ Cfr. art. 35 d.lgs. n. 80/1998.

via generale, ma nella sola forma della testimonianza scritta di cui al nuovo art. 257- bis cod. proc. civ.⁸⁷²

Quanto al processo tributario, la radicale esclusione della testimonianza – avvenuta con la novella del 1981 – ha tratto, nel tempo, corpo e fondamento, non solo e non tanto dalla generale sfiducia nell’attendibilità dei testi⁸⁷³, quanto soprattutto dalla presunta natura inquisitoria del primo – anche in sede di riforma degli anni 1991-1992 – e dal carattere scritto e documentale che lo connoterebbe.

La preferenza per la prova documentale, allineata all’opzione favorevole ad un processo di ‘impugnazione-annullamento’, discenderebbe altresì dalle esigenze pratiche, di carattere organizzativo e funzionale, che giustificerebbero la stessa specialità del rito fiscale e contrasterebbero con la complessità formale della prova per testi⁸⁷⁴.

Più in generale, si è ritenuto che il principio di uguaglianza, di cui all’art. 3 Cost., non sia idoneo ad imporre l’omologazione del processo tributario a quello civile: la peculiarità delle situazioni giuridiche tutelande consentirebbe la differenziazione dei riti, purché si rispetti il canone di ragionevolezza.

Sul punto, si è persino espressa la Corte costituzionale, che, in un’importante sentenza⁸⁷⁵, ha dichiarato legittima la preclusione della prova testimoniale, ritenendola conforme agli articoli 3 e 24 della Carta Costituzionale. In particolare, a giudizio della Consulta, il divieto in parola non violerebbe il principio di uguaglianza, perché

⁸⁷² Cfr. art. 63 c. 3 c.p.a.: “*su istanza di parte il giudice può ammettere la prova testimoniale, che è sempre assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile*”. Sul punto, v. *amplius infra*, anche per i riferimenti bibliografici.

⁸⁷³ In senso contrario, si veda R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 508.

⁸⁷⁴ Vedasi R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1998, 586. In senso contrario, cfr. F. Moschetti, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, II, 40, che cita F. Carnelutti, *Diritto e processo*, cit., 154.

⁸⁷⁵ Si veda C. Cost., sent. 18 gennaio 2000, n. 18, in *Giur.cost.*, 2000, 128, con nota di E. Fazzalari, *Prova testimoniale o dichiarazioni di terzi addotte dall’amministrazione?*, nonché C. Cost., 7 giugno 2000, n. 189, in *Riv. giur. trib.*, 2000, 957, già precedute dalle altrettanto note C. Cost., ord. 8 luglio 1992, n. 328, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, 1224; C. Cost., ord. 10 gennaio 1991, n. 6, in *Giur. cost.*, 1991, 48; C. Cost., ord. 23 febbraio 1989, n. 76, *ivi*, 1989, I, 370; C. Cost., ord. 26 novembre 1987, n. 506, in *Dir. proc. amm.*, 1988, 84.

l'ordinamento consente regimi processuali diversi e il processo tributario ha natura documentale, né lederebbe il diritto alla difesa, spettando esclusivamente al legislatore tipizzare i mezzi istruttori esperibili⁸⁷⁶. Inoltre, pur non potendo il privato contrapporre l'esame dei testi alle dichiarazioni messe a verbale dall'ufficio tributario o dalla Guardia di Finanza, l'inidoneità di queste ultime a fare piena prova preserverebbe, in ogni caso, la parità delle armi⁸⁷⁷.

⁸⁷⁶Cfr. C. Cost., n. 18/2000, cit.: *“in riferimento al parametro di cui all'art. 3 della Costituzione va anzitutto escluso che il divieto di prova testimoniale, essendo formulato in termini generali ed astratti, possa collidere con il principio di “parità delle armi” che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, rappresenta l'espressione in campo processuale del principio di eguaglianza evocato dal rimettente (ex multis, sentenza n. 253 del 1994). L'affermazione della incostituzionalità del divieto della prova testimoniale risulta peraltro infondata anche sotto il diverso profilo della comparazione con altri sistemi processuali evocato in base alla considerazione che, mentre in altri procedimenti giurisdizionali (civile, penale) la parte può normalmente ricorrere a prove testimoniali, il divieto assoluto della prova testimoniale sarebbe lesivo del principio di eguaglianza e del generale canone di ragionevolezza non essendo in alcun modo giustificabile tale previsione normativa a seconda del tipo di contenzioso instaurato. In contrario, è possibile osservare che, come ricordato dalla stessa Commissione tributaria provinciale di Torino, nella giurisprudenza di questa Corte già si rinviene l'affermazione secondo la quale “non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo”. Rilevandosi conseguentemente che i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi “sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di configurazione del processo e dalle situazioni sostanziali dedotte in giudizio (...), anche in relazione all'epoca della disciplina e alle tradizioni storiche di ciascun procedimento ...” (sentenza n. 82 del 1996). Ed è proprio muovendo da tale premessa che il divieto della prova testimoniale trova, nella specie, una sua non irragionevole giustificazione da un lato nella “spiccata specificità” del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, “correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio” (sentenza n. 53 del 1998), dall'altro nella circostanza, pur essa sottolineata dalla giurisprudenza di questa Corte e dalla dottrina, che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale (sentenza n. 141 del 1998). Sotto un diverso e concorrente aspetto, la stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente mal si concilia con la prova testimoniale. Considerazione questa che, mentre vale a spiegare come, prima dell'introduzione del divieto di prova testimoniale, l'utilizzo di tale mezzo di prova sia stato, nel processo tributario, del tutto marginale, costituisce ulteriore conferma della non irragionevolezza della scelta operata dal legislatore con l'introduzione del divieto. Sicché, e conclusivamente sul punto, va dichiarata l'infondatezza della censura di violazione dell'art. 3 della Costituzione sotto entrambi i profili evocati. Del pari insussistente è la asserita violazione del parametro di cui all'art. 24 della Costituzione. Questa Corte ha infatti ripetutamente affermato che l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa, potendo quest'ultimo, ai fini della formazione del convincimento del giudice, essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti (sentenza n. 128 del 1972; ordinanze n. 6 del 1991, n. 76 del 1989 e n. 506 del 1987)”.*

⁸⁷⁷ Vedasi ancora C. Cost., n. 18/2000, cit.: *“(...) il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di “parità delle armi”. Ciò non vuol dire, peraltro, che il contribuente non possa, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale. Allorché*

Tuttavia, l'inquadramento del processo tributario nel modello dei processi dichiarativi e l'applicazione allo stesso dei principi di cui all'articolo 111 Costituzione fanno approdare a conclusioni diametralmente opposte.

Se è vero che i modelli processuali non devono essere, necessariamente, coincidenti⁸⁷⁸, è altrettanto vero che la discrezionalità del legislatore trova un limite nel diritto di difesa e nei principi del giusto processo *ex art. 111 Cost.*

Parlare in termini di giudizio sul 'rapporto' comporta la valorizzazione di quelle situazioni concrete in cui, negando la prova per testi, si priverebbe la parte del diritto a difendersi provando⁸⁷⁹. Si pensi solo alle ipotesi – nient'affatto infrequenti nella pratica – in cui l'unico mezzo istruttorio a disposizione della parte è la prova testi, o a quelle altre in cui, essendo entrate in giudizio le dichiarazioni di terzi assunte dalla Guardia di Finanza, al contribuente mancherebbero gli strumenti idonei a contrastare le risultanze avverse⁸⁸⁰.

ciò avvenga, 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 decreto legislativo n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l'attività istruttoria svolta dall'ufficio. E non è dubbio 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”.

⁸⁷⁸ Cfr. C. Cost. 15 ottobre 1999, n. 387, in *Foro it.*, I, 1999 e C. Cost. 28 luglio 2000, n. 401, in *Giur. it.*, 2001, 677.

⁸⁷⁹ In merito, si vedano P. Russo, *Il giusto processo tributario*, cit., 26 e 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.*, 2001, 1095; L. P. Murciano, *Prova testimoniale: processo tributario o procedimento giustiziale amministrativo?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 7 e ss.; P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, 567 ss.; F. Moschetti, *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, 17 e ss.; Id., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 837.

⁸⁸⁰ Tanto è vero che, in ossequio al principio di parità delle armi, la Cassazione ha, a più riprese, ammesso la produzione di dichiarazioni private verbalizzate in dichiarazioni sostitutive di atti di notorietà: Cass., sez. trib., 26 marzo 2003, n. 4423; Cass., sez. trib., 15 aprile 2003, n. 5957; Cass., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10261, tutte in banca dati “*fisconline*”.

Inoltre, la ‘falcidia’ del valore probatorio delle dichiarazioni dei terzi della fase di accertamento⁸⁸¹ contrasta con il potere-dovere delle commissioni di accertare il rapporto di imposta nella sua interezza, secondo il principio – sancito dall’articolo 7 c. 1 d.lgs. n. 546/1992 e discendente dalla natura del processo tributario – della correlazione tra poteri dell’amministrazione e poteri dei giudici. Ha poco senso ridurre al minimo l’efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi per il solo fatto che al contribuente non è dato contrastarle con testimonianze a supporto della propria difesa. Il rischio, evidente, è che si arretri nell’accertamento del vero, degradando il valore di mezzi istruttori che, altrimenti, avrebbero peso, per salvaguardare un principio – la parità delle armi – non certo contraddetto, ma, piuttosto, promosso dall’ingresso della prova per testi.

Un altrettanto rilevante *vulnus* ai principi del processo ‘dovuto’ – e, in particolare, alla cosiddetta “giusta decisione” – potrebbe, poi, discendere dall’articolo 2729 c. 2 cod. civ., che non consente l’ammissione delle presunzioni semplici – “conseguenze” che il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato⁸⁸² – “*nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni*”.

⁸⁸¹ Sull’efficacia di elementi indiziari delle dichiarazioni di terzi, che non sarebbero, di per sé sole, idonee a fondare una pronuncia, si vedano Cass., sez. trib., 10 febbraio 2006, n. 2942, in banca dati “*fisconline*”, Cass. sez. trib., 15 aprile 2003, n. 5957, in *Riv. giur. trib.*, 2003, 1049, Cass., sez. trib., 25 marzo 2002, n. 4269, in *Corr. trib.*, 2002, 3366. In senso contrario a dette pronunce, si vedano P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 179; Id., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all’usura del tempo*, cit., 280; A. Viotto, *Legalità dell’attività istruttoria e utilizzo delle dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 72. Favorevole all’inutilizzabilità, in seno al processo, delle dichiarazioni di terzi è F. Tesauero, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 890, per il quale: “*pur se la giurisprudenza si mostra poco rigorosa, il divieto di prova testimoniale impedisce al giudice tributario di prendere in esame dichiarazioni di terzi, raccolte nelle indagini amministrative o nelle indagini di polizia tributaria e documentate nei processi verbali*”. Similmente, cfr. F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 63; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 143; I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’Iva*, cit., 162.

⁸⁸² Sulle presunzioni semplici o giudiziali, che, più che integrare veri e propri mezzi di prova, costituiscono un’operazione di logica di rielaborazione della prova raggiunta con altri strumenti di convincimento, si vedano L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 471; A. Carratta, *Prova e convincimento del giudice nel processo civile*, cit., 55; G. Fabbrini, voce *Presunzioni*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, Torino, 1996, 279; B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 375; M. Taruffo, voce *Libero convincimento del giudice: I) Diritto processuale civile*, *Enc. giur. Treccani*, XVIII, Roma, 1990, 1; F. Cordopatri, voce *Presunzione (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 273; M. Taruffo, *Certezza e probabilità nelle presunzioni*, in *Foro it.*, 1971, V, 177; V. Andrioli, voce *Presunzione (dir.*

Se è pur vero che l'ingresso, nel processo tributario, delle presunzioni semplici è reso necessario dal diritto sostanziale⁸⁸³, che le erige – in casi specifici⁸⁸⁴ – a possibile fondamento dell'accertamento impositivo, e che la stessa giurisprudenza appare favorevole all'inapplicabilità dell'art. 2729 c. 2 cod. civ. al rito tributario⁸⁸⁵, la mancanza di indicazioni espresse, nel dettato del d.lgs. n. 546/1992, rende, comunque, incerta l'esegesi⁸⁸⁶.

civ. e dir. proc. civ.), in *Noviss. dig. it.*, XIII, Torino, 1966, 766. Con riferimento al diritto tributario, cfr. G. Gentili, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 1985, *passim*, oltre ad A. Marcheselli, *Diversa qualificazione della fattispecie e diritto al contraddittorio negli accertamenti "Visentini"*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 11/2006, 951. Cfr. anche la condivisibile analisi di S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., II ed., 2004, 106, per il quale: "perplessità sono (...) sorte riguardo alle presunzioni semplici, che sono lasciate al prudente apprezzamento del giudice in presenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Sono noti i contrasti sorti tra la giurisprudenza e la dottrina nella vigenza della normativa oggi abrogata: la seconda ha ricavato dall'esclusione della prova testimoniale l'inammissibilità pure delle presunzioni nella fase giurisdizionale, ai sensi dell'art. 2729, co. 2 c.c.; la prima è stata di contrario avviso ed ha fatto ampio uso della prova in esame (...). A rigore, il divieto posto dal co. quarto dell'art. 7 alla utilizzazione della testimonianza dovrebbe orientare, stante il disposto del co. 2 dell'art. 2729 c.c., a vietare l'ingresso delle presunzioni semplici nel processo tributario. Tuttavia, non si possono trascurare due elementi: in primo luogo, la prassi giurisprudenziale è indirizzata, in modo ormai apparentemente irreversibile, nel senso dell'ammissibilità di tale strumento probatorio; in secondo luogo, l'amministrazione finanziaria, in modo del tutto legittimo, perché autorizzata dalle leggi sostanziali d'imposta, nella fase di accertamento, si avvale ampiamente del metodo presuntivo".

⁸⁸³ In questo senso, si vedano le condivisibili analisi di G. Campeis - A. De Pauli, *Il manuale del processo tributario. Lineamenti di diritto processuale tributario*, cit., 180, M. Scuffi, sub art. 7 d.lgs. n. 546/1992, in *Il nuovo processo tributario. Il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 commentato per articolo*, Milano, 1993, 44 e I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993, 162.

⁸⁸⁴ Emblematica è l'ipotesi dell'accertamento induttivo ex art. 39 d.p.r. n. 600/1973, che dà finanche avallo alle cd. presunzioni "supersemplici", sprovviste dei caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c. 1 cod. civ. Vedasi, in merito, F. Tesauro, voce *Prova*, cit., 892, che così, correttamente, precisa: "non si tratta di inferenze derivanti da indizi lievi, imprecisi e discordanti (un minimo di valore indiziario non può non esservi negli elementi da cui muove l'inferenza). E', piuttosto, da considerare che tali norme riguardano casi in cui non vi è da accertare un fatto ma vie è da determinare un valore. Il problema che il giudice deve porsi, in simili casi, è identico a quello prospettato dall'art. 1226 c.c., in tema di valutazione equitativa del danno".

⁸⁸⁵ Si rinvia alla giurisprudenza citata da R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 519-520, oltre a quella, più risalente, menzionata da L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, cit., 778.

⁸⁸⁶ Sarebbe, senza dubbio, opportuna, in un'auspicabile riforma del contenzioso tributario, l'introduzione di una norma che espressamente dichiarasse ammissibili, nel rito tributario, le presunzioni semplici. Anzi, ove si interpretasse il divieto di prova per testi in modo assoluto – tale da vietare finanche la nuova testimonianza scritta (cfr. *infra* nel testo) –, parrebbe altrettanto opportuno avallare un'interpretazione non eccessivamente rigorosa dei requisiti di gravità, presunzione e concordanza (in merito, cfr. V. Andrioli, voce *Presunzioni (diritto civile e diritto processuale civile)*, cit., 772; B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 375; L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 492; A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2006, 440) e consentire che il nesso inferenziale tra fatto noto e ignoto, ancorchè non fondato su una legge naturale o scientifica, corrisponda ad un canone di ragionevole probabilità (in merito, si veda, in senso adesivo, B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 375 e ss. e, in senso contrario, M. Taruffo, voce *Libero convincimento del giudice: I) Diritto processuale civile*, cit., 5).

Gli argomenti enunciati trovano sostanziale conferma nella recente sentenza *Jussila c. Finlandia* della Corte Europea dei diritti dell'uomo⁸⁸⁷, secondo cui l'assenza della pubblica udienza e il divieto della prova testimoniale sono compatibili con l'art. 6 C.e.d.u., purché non rechino “*un grave pregiudizio alla posizione processuale del ricorrente-contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile*”⁸⁸⁸.

Più in generale, il principio di effettività della tutela, insieme a quello di equivalenza tra i rimedi di diritto interno e quelli di diritto comunitario⁸⁸⁹, giustifica – secondo ormai ampia giurisprudenza – la disapplicazione della normativa interna contrastante con quella comunitaria, previo eventuale esperimento della pregiudiziale comunitaria avanti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea⁸⁹⁰.

Se è, poi, buona norma quella di mantenere la disapplicazione come *extrema ratio*, salvaguardando, il più possibile, la normativa in essere, a soccorrere l'interprete è la

⁸⁸⁷C.e.d.u., 23 novembre 2006, *Case of Jussila v. Finland*, n. 73053/2001, con nota di Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 228.

⁸⁸⁸Così, la menzionata pronuncia della Corte europea dei diritti dell'uomo, 23 novembre 2006, n. 73053, cit.: “*lo svolgimento di un'udienza pubblica costituisce un principio fondamentale consacrato dall'art. 6, par. 1. Questo principio ricopre un'importanza peculiare in materia penale, in cui deve esservi generalmente un tribunale di prima istanza pienamente conforme ai requisiti dell'art. 6 (v. la sentenza 25 febbraio 1997 nel caso Findlay c. Regno Unito, par. 79) e in cui colui che è sottoposto a giudizio deve poter legittimamente pretendere di essere sentito e di beneficiare soprattutto della possibilità di esporre oralmente i suoi mezzi di difesa, di ascoltare le deposizioni a carico, d'interrogare e controinterrogare i testimoni. Dato ciò, l'obbligo di tenere un'udienza pubblica non è assoluto (v. la sentenza 21 febbraio 1990 nel caso Håkansson e Stureson c. Svezia, serie A n. 171 A, par. 66). L'art. 6 non esige necessariamente la tenuta di un'udienza in ogni procedimento. In particolare, ciò vale per i casi che non sollevano questioni di credibilità o che non suscitano controversie in merito ai fatti che avrebbero richiesto un'udienza e per i quali i tribunali possono pronunciarsi in modo equo e ragionevole sulla base delle conclusioni presentate dalle parti e di altri documenti (v., per esempio, la sentenza 12 novembre 2002 nel caso Döry c. Svezia, ricorso n. 28394/95, par. 37; la decisione 25 novembre 2003 nel caso Pursiheimo c. Finlandia, ricorso n. 57795/00, da confrontare con la sentenza 12 novembre 2002 nel caso Lundevall c. Svezia, ricorso n. 38629/97, par. 39; la sentenza 12 novembre 2002 nel caso Salomonsson c. Svezia, ricorso n. 38978/97, par. 39; v. altresì la sentenza Gçç c. Turchia, GC, ricorso n. 36590/97, par. 51, in cui la Corte ha ritenuto che il ricorrente avrebbe dovuto avere la possibilità di spiegare oralmente i pregiudizi che aveva subito poiché essi erano pertinenti per la determinazione dell'ammontare dell'indennità da accordare)*”.

⁸⁸⁹Corte Giustizia U.E., 26 gennaio 2010, 118/2008, 33 e ss.

⁸⁹⁰Corte Giustizia U.E., 26 gennaio 2010, 118/2008, 26 e ss. In merito, si confronti L. del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Montesilvano, 2003, *passim*, oltre a S. M. Carbone, *Principio di effettività e diritto comunitario*, Napoli, 2009, *passim*. Più in generale, sulla pregiudiziale comunitaria, si rinvia all'opera di G. Raiti, *La collaborazione giudiziaria nell'esperienza del rinvio pregiudiziale comunitario*, Milano, 2003 e Id., *Prima e dopo Nizza: il futuro della “pregiudiziale comunitaria” tra opposte istanze di conservazione e innovazione*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2002, 605.

nuova⁸⁹¹ testimonianza scritta⁸⁹², prevista dall'articolo 257- *bis* cod. proc. civ. e latamente ammessa nel processo amministrativo, oltre i confini della giurisdizione esclusiva e di quella di merito.

Il citato disposto prevede, infatti, una deroga al carattere tradizionalmente orale della prova per testi⁸⁹³, contemplando la facoltà del giudice, su accordo delle parti⁸⁹⁴ e tenuto conto delle circostanze del caso concreto – prima fra tutte la natura della causa⁸⁹⁵ – di disporre l'assunzione delle dichiarazioni testimoniali in forma scritta. In particolare, la parte che ha richiesto l'assunzione è tenuta a predisporre il modello di testimonianza, nel rispetto delle indicazioni di cui all'art. 103- *bis* disp. att., e a farlo, quindi, notificare al teste. Quest'ultimo compila il modello in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, precisando quelli a cui non è in grado di rispondere – con l'indicazione dei motivi delle mancate risposte –, sottoscrive all'esito, la deposizione,

⁸⁹¹ Ancorché già prevista, in particolari ipotesi, dal nostro ordinamento. Si pensi all'art. 816- *ter* cod. proc. civ., introdotto dalla l. n. 40/2006 – e, prima ancora all'art. 819- *ter*, introdotto dalla l. 5 gennaio 1994, n. 25 – che in materia arbitrale, prevede che gli arbitri possano deliberare di assumere la testimonianza scritta, richiedendo al teste di rispondere per iscritto a quesiti in un termine prefissato. Sul tema, vedasi G. Ruffini, *Sub art. 816- ter*, in C. Consolo - F. P. Luiso, *Codice di procedura civile commentato*, Milano, 2007. Sul modello francese, ispiratore dell'art. 257- *bis* cod. proc. civ., vds. F. De Stefano, *Gli strumenti di prova e la nuova testimonianza scritta*, Milano, 2009, 336 e ss.

⁸⁹² Su cui si vedano E. Picozza, *La prova per testimoni, tra deposizione orale e testimonianza scritta, a seguito della riforma del 2009*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 869 e ss.; F. Corsini, *La prova testimoniale assunta in forma scritta*, *ivi*, 2010, 856 e ss.; C. Asprella, *La testimonianza scritta ed il tramonto dell'oralità*, in *Giusto proc. civ.*, 2009, 849 e ss.; F. De Stefano, *Gli strumenti di prova e la nuova testimonianza scritta*, Milano, 2009, *passim*; I. Pagni, *La riforma del processo civile: la dialettica tra il giudice e le parti (e i loro difensori) nel nuovo processo di primo grado*, in *Corr. giur.*, 2009, 1315 e ss.; A. Carratta, in C. Mandrioli - A. Carratta, *Come cambia il processo civile*, Torino, 2009, 55 e ss.; G. F. Ricci, *La riforma del processo civile*, Torino, 2009, 47 e ss.

⁸⁹³ Sul principio di oralità, si vedano V. Denti, voce *Oralità (principio dell'oralità - diritto processuale civile)*, in *Enc. giur.*, XXI, Roma, 1990, 1 e ss.; B. Cavallone, *Oralità e disciplina delle prove nella riforma del processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, 686; N. Picardi, *Riflessioni critiche in tema di oralità e scrittura*, in AA.VV., *Studi in memoria di C. Furno*, Milano, 1973, 703 e ss.; M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, cit., *passim*; G. Chiovenda, *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Roma, 1935.

⁸⁹⁴ Sui presupposti dell'assunzione della testimonianza scritta – l'accordo delle parti e l'autorizzazione del giudice – si veda l'analisi di E. Picozza, *La prova per testimoni, tra deposizione orale e testimonianza scritta, a seguito della riforma del 2009*, cit., 873, per la quale: “i presupposti per l'assunzione della testimonianza per iscritto sono l'accordo delle parti e l'autorizzazione del giudice. Si tratta di condizioni cumulative: l'accordo delle parti non implica il dovere del giudice di autorizzare la testimonianza per iscritto, né quest'ultima può essere disposta ove manchi l'accordo di tutte le parti in lite”.

⁸⁹⁵ Sul concetto di “natura della causa”, rinviamo a F. De Stefano, *Gli strumenti di prova e la nuova testimonianza scritta*, cit., 352, nonché ad E. Picozza, *La prova per testimoni, tra deposizione orale e testimonianza scritta, a seguito della riforma del 2009*, cit., 878. Adde anche F. Corsini, *La prova testimoniale assunta in forma scritta*, cit., 862, spec. nt. 25.

con firma autenticata su ciascuna facciata del foglio di testimonianza, e spedisce quest'ultimo in busta chiusa con plico raccomandato o lo consegna alla cancelleria del giudice. Quando, poi, la testimonianza abbia ad oggetto documenti di spesa già depositati dalle parti, può essere resa senza il ricorso al modello *ex art. 103- bis disp. att.*, ma attraverso una semplice dichiarazione sottoscritta dal testimone e trasmessa al difensore della parte nel cui interesse la prova è stata ammessa⁸⁹⁶.

Il ripristino dell'oralità si ha laddove il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, ritenga di chiamare il teste a deporre avanti a sé o al giudice delegato⁸⁹⁷. Tale ritorno dal modello scritto a quello orale, che garantisce la funzionalità dello strumento⁸⁹⁸, ponendo al riparo dall'assunzione di dichiarazioni poco attendibili o dall'acquisizione di risultanze oscure o contraddittorie, getta luce – insieme ai rinvii espressi dell'art. 257- *bis* cod. proc. civ. all'art. 249 sulla facoltà di astensione e all'art. 255 c. 1 sulla condanna del teste a pena pecuniaria – sull'assimilazione, quanto a natura giuridica, della testimonianza scritta a quella orale⁸⁹⁹.

Si potrebbe, pertanto, argomentare, su queste basi, che la portata applicativa dell'articolo 7 d.lgs. n. 546/1992 includerebbe la testimonianza scritta⁹⁰⁰, vietando l'ammissione anche di quest'ultima. Del resto, la facoltà del giudice di disporre che il teste venga, comunque, chiamato a deporre farebbe, per così dire, entrare dalla

⁸⁹⁶ In tema, cfr. ancora E. Picozza, *La prova per testimoni, tra deposizione orale e testimonianza scritta, a seguito della riforma del 2009*, cit., 887. Vds. anche F. De Stefano, *Gli strumenti di prova e la nuova testimonianza scritta*, cit., 362, per il quale non rientrerebbero nella portata del penultimo comma dell'art. 257- *bis* cod. proc. civ. i preventivi, le stime e gli ordini recanti la quantificazione del futuro corrispettivo da versare.

⁸⁹⁷ In merito, v. R. Giordano, in R. Giordano - A. Lombardi, *Il nuovo processo civile*, Roma, 2009, 276. L'audizione del teste è frutto dell'esercizio di una facoltà discrezionale del giudice e non costituisce una nuova prova né una nuova prova disposta d'ufficio (in questo senso, E. Picozza, *La prova per testimoni, tra deposizione orale e testimonianza scritta, a seguito della riforma del 2009*, cit., 890, che specifica che, non trattandosi di nuovo mezzo istruttorio, non sono ammesse prove conseguenti).

⁸⁹⁸ R. Giordano, in R. Giordano - A. Lombardi, *Il nuovo processo civile*, cit., 276, che parla del penultimo comma dell'art. 257- *bis* cod. proc. civ. in termini di clausola di salvaguardia.

⁸⁹⁹ Sull'identità di natura delle due testimonianze, cfr. F. Corsini, *La prova testimoniale assunta in forma scritta*, cit., 857.

⁹⁰⁰ Sull'applicabilità della testimonianza scritta al rito tributario, si vedano L. Tosi, *"Testimonianza orale" e "testimonianza scritta" nel processo tributario*, cit., 761 e ss. e A. Marcheselli, *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, in *Giust. trib.*, 2010.

‘finestra’ ciò che non è entrato dalla ‘porta’, comportando una sostanziale elusione del divieto di prova testimoniale nel rito tributario.

E’, tuttavia, necessario, guardare alla *ratio* della previsione di cui all’articolo 7 d.lgs. n. 546/1992, per vagliare la tenuta dell’argomentazione in parola. Ora, se si individua il fondamento del disposto nella natura tradizionalmente scritta e documentale del processo tributario⁹⁰¹ – sempre che, poi, di ‘tradizione’ possa parlarsi, in presenza di una previsione che mancava nel d.p.r. n. 636/1972⁹⁰² –, si deve, poi, riconoscere che il nuovo art. 257- *bis* cod. proc. civ., contemplando una testimonianza ‘scritta’, e non ‘orale’, propone un modello compatibile con la riferita natura scritta e documentale. La chiamata del teste a deporre *ex art. 257- bis* u.c. integra un’ipotesi meramente eventuale e residuale, per l’effetto inidonea ad intaccare le conclusioni di ‘sistema’ qui riportate.

Anche se si appunta la *ratio* dell’art. 7, attuale terzo comma, d.lgs. n. 546/1992, nelle particolari esigenze di carattere organizzativo e funzionale sottese alla specialità del contenzioso fiscale⁹⁰³, perde fondamento il divieto della prova per testi: l’inclusione delle risposte in un modello predisposto dalla parte che ha richiesto l’assunzione, compilato dal teste e da quest’ultimo spedito o consegnato alla cancelleria, non grava le Commissioni di oneri aggiuntivi, né appesantisce il processo, rendendo possibile che quest’ultimo si esaurisca in una sola udienza, senza appendici assimilabili a quelle *ex art. 183* cod. proc. civ.⁹⁰⁴

⁹⁰¹ In argomento, si confrontino L. P. Murciano, *Prova testimoniale: processo tributario o procedimento giustiziale amministrativo?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 7 e ss.; P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all’usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, 567 ss.; F. Moschetti, *L’utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, 17 e ss.; Id., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 837.

⁹⁰² Si veda, in merito, L. Salvaneschi, *sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972*, cit., 773. Cfr. anche E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 373, che, tuttavia, rilevava la prassi contraria all’assunzione di testimonianze.

⁹⁰³ In questo senso, R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, cit., 586. Cfr. altresì E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 373.

⁹⁰⁴ Se, poi, si individuasse la *ratio* dell’art. 7 cit. nella sfiducia generale verso le deposizioni dei testi (così, G. Lambert, *L’istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1975, 1493, nonché C. Glendi, *I poteri del giudice nell’istruttoria del processo tributario*, 944 e ss.), difetterebbe ogni tratto

Non basterebbe, poi, il riferimento, compiuto dall'art. 257- bis cod. proc. civ., all'accordo delle parti né il rilievo per cui spetterebbe, in ogni caso, al giudice la scelta tra testimonianza scritta ed orale, per negare *tout court* l'applicabilità del disposto al contenzioso fiscale: la clausola di compatibilità di cui all'art. 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992 consente, anzi impone, di 'filtrare' gli articoli del codice di rito civile, depurandoli sulla base dei caratteri di specialità del rito tributario. Non essendo ammessa la testimonianza orale, cadrebbe la facoltà di scelta del giudice; potendo la deposizione di un teste costituire l'unico mezzo istruttorio esperibile, sarebbe contrario all'articolo 24 Cost. condizionare l'ingresso della testimonianza all'accordo delle parti. Evidentemente, anche un'audizione di 'verifica' della testimonianza scritta – che pur potrebbe trovare spazio se si valorizzasse il potere di “*richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti*” ex art. 7 c. 1 d.lgs. n. 546/1992⁹⁰⁵ – sarebbe impedita dal divieto di assunzione della testimonianza in forma orale⁹⁰⁶. Per scongiurare l'incompatibilità dell'articolo 7 con la normativa comunitaria ed evitare la sua declaratoria di incostituzionalità, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 111 Cost., è bene optare per un'applicazione sapiente del disposto che rispetti i principi costituzionali, a un tempo senza snaturare il contenzioso fiscale.

differenziale rispetto al processo civile, ove è comunque ammessa – se pur con alcune limitazioni – la prova per testi.

⁹⁰⁵ Su cui *supra* in testo e nota.

⁹⁰⁶ Cfr., sul punto, l'analisi di A. Marcheselli, *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, cit.: “(...) residuerebbero alcuni inconvenienti tecnico interpretativi da risolvere. Il primo è che la norma del codice di procedura civile prevede la testimonianza scritta come mezzo facoltativo (o, meglio, discrezionale). Ciò si spiega, nel rito civile, per il fatto che essa è alternativa alla versione orale, che costituisce la regola ed è rimesso al giudice di valutare se sia sufficiente la testimonianza semplificata. Il riferimento alla facoltà di scelta, nel processo tributario muterebbe invece necessariamente di ratio: verrebbe a corrispondere al giudizio di rilevanza e necessità di acquisire la prova dal terzo e non alla sufficienza di una acquisizione solo scritta e non orale. In secondo luogo, nella norma dell'art. 257-bis c.p.c., la testimonianza scritta è disciplinata per *relationem*, rinviando alla disciplina della testimonianza tradizionale, inapplicabile nel processo tributario. Il terzo inconveniente è che la norma civilistica, da un lato, prevede l'accordo delle parti come presupposto per l'ammissione della testimonianza scritta e, dall'altro, prevede la possibile successiva testimonianza orale, se il giudice ritiene insoddisfacente quella scritta. L'accordo delle parti non potrebbe trovare applicazione nel processo tributario: esso si giustifica nel processo civile, perché la forma scritta è alternativa alla forma orale ordinaria, ma non si giustificerebbe nel rito tributario, ove il rifiuto di consenso precluderebbe, in radice, l'ammissione della prova (e non, a un livello più basso, la scelta di una sua forma di attuazione)”.

Quanto detto è avvalorato dal nuovo codice del processo amministrativo, che – come si è anticipato – ha esteso l’ambito applicativo della prova per testi, ammettendola esclusivamente in forma scritta e dandole il ‘via libera’ anche in un plesso che, come quello della giurisdizione di legittimità, era tradizionalmente ritenuto incompatibile con le deposizioni di testi⁹⁰⁷. Peraltro, a conferma dell’analisi prospettata, l’articolo 63 c. 3 c.p.a. non richiama l’“*accordo delle parti*” né fa riferimento alla deposizione orale del teste *ex art. 257-bis* u.c. cod. proc. civ.⁹⁰⁸

Il riferimento, compiuto dall’articolo 257- *bis* c. 1 cod. proc. civ. alla “*natura della causa*” e ad “*ogni altra circostanza*” consente che il modello della testimonianza scritta, esportato al processo tributario, ponga rimedio a quelle situazioni in cui la parte non avrebbe altri strumenti per provare e dia, in tal modo, attuazione al principio di parità delle armi. Se lo strumento *ex art. 257- bis* cod. proc. civ., astraendo la prova dal contraddittorio delle parti – essenziale, secondo l’art. 111 Cost., ai fini della formazione della prova⁹⁰⁹ – potrebbe suscitare, in relazione al processo civile, dubbi di costituzionalità⁹¹⁰, nel rito tributario non riduce, ma amplifica la tutela, avvicinando, anziché allontanare, il nostro processo ai principi cardine della Carta fondamentale.

⁹⁰⁷ In argomento, l’approfondito studio di A. Police, *Il ricorso di giurisdizione piena davanti al giudice amministrativo. Contributo alla teoria dell’azione nella giurisdizione esclusiva*, Padova, 2001. Cfr. anche l’ampio lavoro di P. Sandulli, *La tutela dei diritti dalla giurisdizione esclusiva alla giurisdizione per materia*, Milano, 2004.

⁹⁰⁸ Si veda, in merito, A. Travi, *Lezioni di giustizia amministrativa*, cit., 263: “*nel processo amministrativo (...) l’assunzione in forma scritta non sembra ammettere alternative. Inoltre nel processo civile l’assunzione della prova testimoniale in forma scritta è subordinata ad un apprezzamento del giudice e questo apprezzamento è essenziale per la ragionevolezza dell’istituto (il giudice, per esempio, potrebbe riconoscere necessario un esame diretto del teste al fine di verificarne meglio la genuinità): nulla del genere, invece, è contemplato per il processo amministrativo*”.

⁹⁰⁹ Su cui P. Sandulli, *I nuovi percorsi della tutela. Riflessioni in materia di processo civile*, Roma, 2006, 245 e ss., anche gli ulteriori riferimenti bibliografici sul tema.

⁹¹⁰ E anche nel processo amministrativo, con riferimento a quelle controversie – afferenti alla cosiddetta giurisdizione esclusiva – per le quali era considerata ammissibile la prova testimoniale orale. Si pensi al caso emblematico delle controversie in materia di pubblico impiego, ove deve essere garantita l’esperibilità di tutti i mezzi di prova ammessi nel rito del lavoro, ad eccezione dell’interrogatorio formale e del giuramento. Cfr. la nota C. Cost., 10 aprile 1987, n. 146, in *Foro it.*, 1987, I, 1349; in *Foro amm.*, 1987, 1341; in *Giust. civ.*, 1987, I, 1896; in *Cons. Stato*, 1987, II, 654; in *Riv. dir. proc.*, 1987, 704.

5. *Segue. Il giuramento.*

L'altra prova costituenda espressamente esclusa dall'art. 7 d.lgs. n. 546/1992 è il giuramento⁹¹¹, che – come è noto – si concreta in una dichiarazione di parte sulla verità di fatti alla stessa favorevoli⁹¹².

Per comprendere le ragioni sottese all'esclusione, vanno individuati i caratteri salienti di detto mezzo istruttorio, la cui attendibilità si fonda sul valore morale e sociale della dichiarazione giurata, e che, avendo valore di prova legale, vincola, e in modo rilevante, il convincimento del giudice.

⁹¹¹ Le altre prove costituende sono – come è noto – la testimonianza, il giuramento e l'ispezione giudiziale. Peculiare prova costituenda è altresì il rendimento dei conti, di cui agli artt. 263 e ss. cod. proc. civ., che si atteggia, in realtà, a vero e proprio procedimento istruttorio, dalla funzione complessa – sia probatoria, sia di accertamento sulla situazione di un conto, sia, ancora, di condanna al pagamento delle attività risultanti dal conto. In merito, si vedano L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 688 e ss.; F. Marelli, *Il rendiconto tra tutela e contenziosa e forme camerali*, in *Riv. dir. proc.*, 1997, 1115 e ss.; G. Rampazzi Gonnet, *Il giudizio civile di rendiconto*, Milano, 1990; F. P. Luiso, voce *Rendiconto (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, 1988, 789 e ss.; M. Vellani, *Revisione del conto e giudicato nel rendimento dei conti*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1988, 95 e ss.; U. Rocco, voce *Rendimento dei conti*, in *Noviss. dig. it.*, XV, Torino, 1968, 432. Come è noto, il fondamento dell'obbligo, legale o negoziale, di una parte di rendere un conto all'altra parte viene concordemente individuato nella gestione di affari altrui (in questo senso, in particolare, F. Marelli, *Il rendiconto tra tutela contenziosa e forme camerali*, cit., 1116; G. Rampazzi Gonnet, *Il giudizio civile di rendiconto*, cit., 29 e ss.; F. P. Luiso, voce *Rendiconto (dir. priv.)*, cit., 790 e ss.). E', pertanto, assai difficile che detto istituto possa dirsi operativo nell'ambito di un processo che, come quello tributario, vede il contribuente contrapposto all'ufficio del Ministero delle Finanze, all'ente locale o al concessionario del servizio di riscossione – parti necessarie ex art. 10 d.lgs. n. 546/1992, cit.

⁹¹² Sul giuramento, si vedano L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 527 e ss.; G. Balena, voce *Giuramento*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, IX, Torino, 1993, 105 e ss.; C. A. Nicoletti, *Il giuramento della parte nell'attualità del processo civile*, Rimini, 1982; L. Laudisa, *Il ritiro della dichiarazione di verità*, Padova, 1978, 83 e ss.; R. Paolini, *Considerazioni sul giuramento decisorio*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1973, 279 e ss.; R. Provinciali, voce *Giuramento decisorio*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970, 103 e ss.; V. Andrioli, voce *Giuramento*, in *Noviss. Dig. it.*, VII, Torino, 1961, 943 e ss.; C. M. De Marini, *Giuramento e disposizione del diritto*, in *Giur. it.*, 1956, I, 1, 791; C. Furno, *Natura giuridica del giuramento e libertà di valutazione giudiziale*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1947, 362 e ss.; F. Carnelutti, *Natura del giuramento*, in *Riv. dir. proc.*, 1947, I, 183 e ss.; E. Allorio, *Il giuramento della parte*, Milano, 1937. Per la sua applicazione al diritto processuale tributario, si vedano, oltre ai testi *infra* citati, S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., II ed., 2004, 100; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 395; R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 507; A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 124; L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, cit., 771-772; C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, cit., 944; F. Tesaro, voce *Giuramento (diritto tributario)*, in *Noviss. Dig. it.*, III, 1982; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1698; G. Lambert, *L'istruzione probatoria nel processo tributario*, cit., 1493; G. A. Micheli, *Il contraddittorio nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1975, I, 536; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 361.

La gravità del giuramento falso e l'efficacia deterrente della sanzione penale *ex art. 371 c.p.*⁹¹³ sono alla base dei peculiari effetti della prova in commento, che impone al giudice di decidere in base alle attestazioni della parte che ha giurato, dichiarando quest'ultima, in ogni caso, vittoriosa, senza neanche poter ammettere prova contraria. Persino la dimostrazione dell'eventuale falsità del giuramento non priverebbe di efficacia la sentenza emessa, né costituirebbe motivo di revocazione *ex art. 395 n. 2 cod. proc. civ.* Stando all'articolo 2738 c. 2 cod. civ., residuerebbe soltanto la facoltà della parte, dichiarata soccombente nel giudizio deciso in virtù di un giuramento falso, di vedersi risarcire i danni patiti.

Se è, poi, pacifica la distinzione⁹¹⁴ tra giuramento *de veritate*, riguardante un fatto proprio della parte a cui viene deferito, e giuramento *de scientia* o *de notitia* – che verte, invece, sulla conoscenza che la parte abbia di un fatto altrui –, ed altrettanto pacifico è l'ulteriore *distinguo* tra giuramento decisorio – deferito da una parte all'altra per farne dipendere l'esito della controversia – e giuramento suppletorio – deferito dal giudice ad una delle due parti allorché le domande ed eccezioni non risultino pienamente provate, ma neanche appaiano del tutto sformite di prova⁹¹⁵ –, meno pacifica è la natura giuridica del mezzo istruttorio in parola. Alla teoria probatoria, che considera il giuramento una prova⁹¹⁶, pur idonea a produrre effetti di particolare

⁹¹³ Sull'importanza del giuramento, che consentirebbe di vincere le limitazioni probatorie del processo civile, dando alla parte la possibilità di utilizzare gli elementi in suo possesso nel processo penale per falso giuramento, vedasi l'intelligente analisi di F. P. Luiso, *Diritto processuale civile*, II, 1999, 150. In senso contrario, C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, cit., 258-259, che vede nell'istituto il portato di una concezione arcaica del processo (*"altro e ben diverso discorso è poi quello che si riferisce al domandarsi se sia opportuno mantenere nel nostro ordinamento un istituto che, sebbene ormai depurato di ogni elemento negoziale e riconosciuto come mezzo di prova, vincola gravemente la libertà di apprezzamento del giudice, così mantenendo nella disciplina del processo elementi che si riconducono ad una concezione arcaica del processo stesso"*).

⁹¹⁴ Rilevante non solo in materia di giuramento decisorio, ma anche di giuramento suppletorio. In questo senso, cfr. Cass. civ., 29 gennaio 1976, n. 278, in *Foro it.*, 1976, I, 1576.

⁹¹⁵ Come è noto, specie del giuramento suppletorio è quello cd. estimatorio, che viene deferito *ex officio* al fine di stabilire il valore dalla cosa domandata, se non lo si può accertare in altro modo.

⁹¹⁶ In questo senso, F. Carnelutti, *Natura del giuramento*, cit. 183 e V. Andrioli, voce *Giuramento*, cit., 547. Cfr. anche E. T. Liebman, *Manuale di diritto processuale civile*, cit., 152.

rilevanza, si contrappone la teoria negoziale⁹¹⁷, che, facendo leva sugli articoli 2737 e 2739 cod. civ., inquadra il giuramento nel novero dei negozi giuridici.

Alla base di quest'ultima impostazione vi è il peculiare atteggiarsi del giuramento, che, condizionando la pronuncia del giudice, consente alla parte di sostanzialmente disporre del diritto controverso⁹¹⁸. Ciò trova conferma nel dettato dell'articolo 2739 cod. civ., che vieta il deferimento o il riferimento del giuramento nelle cause concernenti diritti indisponibili: data la funzione strumentale del processo rispetto al diritto sostanziale, non si potrebbe consentire alle parti di fare nel primo più di quanto non possano con il secondo. La tesi negoziale può, poi, trovare appiglio nell'articolo 2737 cod. civ., che rinvia all'articolo 2731: il giuramento non è efficace se non proviene da persona capace di disporre del diritto a cui i fatti giurati si riferiscono.

In senso contrario alla tesi in questione, si può argomentare rilevando che, in realtà, non è la parte che giura a disporre del diritto controverso, perché tra il giuramento e l'effetto dispositivo si frappone la sentenza, ed è sulle sue basi che si modulano le fattispecie concrete⁹¹⁹. Anche il deferimento e il riferimento del giuramento, lungi dall'essere atti negoziali⁹²⁰ – come farebbe ritenere, a prima lettura, l'articolo 2737 cod. civ. – si atteggiavano ad istanze istruttorie⁹²¹, che il giudice accoglie e fa confluire nella pronuncia.

Tutto ciò ha un rilievo essenziale nel processo tributario: l'esclusione del mezzo istruttorio dal novero di quelli esperibili è, infatti, il riflesso della tesi negoziale e,

⁹¹⁷ In merito, si veda C. M. De Marini, *Giuramento e disposizione del diritto*, cit., 791. Cfr. anche R. Provinciali, voce *Giuramento*, cit., 113, che, tuttavia, limita la natura negoziale agli atti del deferimento e riferimento.

⁹¹⁸ In questo senso, C. M. De Marini, *Giuramento e disposizione del diritto*, cit., 791.

⁹¹⁹ Si vedano, in merito, F. Canelutti, *Natura del giuramento*, cit. 183 e V. Andrioli, voce *Giuramento*, cit., 547.

⁹²⁰ In questo senso, la nota impostazione di R. Provinciali, voce *Giuramento*, cit., 113, per il quale solo la prestazione del giuramento avrebbe natura istruttoria.

⁹²¹ Così, E. Allorio, *Il giuramento*, cit., 243 e E. T. Liebman, *Manuale di diritto processuale civile*, cit., 156.

principalmente, si spiega sulla base dell'efficacia condizionante del giuramento rispetto alla decisione della lite⁹²².

La tradizionale indisponibilità delle situazioni soggettive rilevanti nel contenzioso fiscale⁹²³ toglierebbe spazio ad un mezzo di prova che, come il giuramento, spiega effetti dispositivi⁹²⁴. Si aggirerebbe il divieto di disporre dell'obbligazione tributaria, dando ai privati, in seno al processo, più margine di azione di quanto non ne abbiano nel procedimento amministrativo o, più in generale, di quanto non sia consentito dalle singole leggi d'imposta⁹²⁵.

I particolari effetti del giuramento e la sua attitudine a determinare, in automatico, vincitori e vinti contrasterebbe con l'asserito carattere inquisitorio del processo tributario, che dà ingresso, all'articolo 7, ad ampi e pervasivi poteri istruttori dell'ufficio, preservando il libero convincimento del giudice.

Se si ammettesse la prova in commento, si darebbe al contribuente una "facile scappatoia"⁹²⁶, consentendogli di dichiarare ciò che non ha fatto anteriormente al giudizio e, così, di eludere gli obblighi documentali previsti dal diritto sostanziale⁹²⁷.

⁹²² In merito, cfr. A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 395; R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 507; A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 124; L. Salvaneschi, sub *art. 35 d.p.r. n. 636/1972*, cit., 771-772; C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, cit., 944; F. Tesauro, voce *Giuramento (diritto tributario)*, in *Noviss. Dig. it.*, III, 1982; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1698; G. Lambert, *L'istruzione probatoria nel processo tributario*, cit., 1493; G. A. Micheli, *Il contraddittorio nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1975, I, 536; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 361.

⁹²³ Su cui si vedano, in particolare, M. T. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., *passim*; M. Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, cit., 146; G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 252; M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., *passim*; E. Marello, *L'accertamento con adesione*, cit., 71; M. Miccinesi, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in M. Miccinesi (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, cit., 22; F. Moschetti, *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, cit., 7921.

⁹²⁴ Cfr., in particolare, A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 124.

⁹²⁵ In senso analogo, A. Carratta, "Principio della non contestazione" e limiti di applicazione nei processi su diritti indisponibili, cit., 573.

⁹²⁶ Così, F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, cit., 62.

⁹²⁷ Vds. ancora F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, cit., 62.

Non va, infine, pretermesso che, oltre ad essere difficile vagliare la veridicità dei fatti della dichiarazione giurata⁹²⁸, quest'ultima potrebbe contrastare, nella nostra materia, con il divieto – imposto dall'articolo 2739 c. 1 cod. civ. – di deferire o riferire giuramenti su fatti illeciti⁹²⁹.

Eppure, se il dato di legge, dichiarando inammissibile il giuramento, è certamente idoneo a fugare ogni dubbio, l'ottica del 'giusto' giudizio tributario sul rapporto potrebbe condurre, *de jure condendo*, a conclusioni diverse.

Infatti, individuando l'oggetto del processo nel rapporto che intercorre tra fisco e contribuente, risulta, giocoforza, necessario garantire tutti gli strumenti idonei alla ricostruzione di quanto ha condotto all'emanazione dell'atto. Privare i litiganti di un mezzo istruttorio che fa da *extrema ratio* del sistema probatorio, ponendo rimedio alle ipotesi di carenza assoluta o parziale di fonti di prova, potrebbe contrastare con la ricostruita natura dichiarativa del giudizio tributario. Il giuramento decisorio consentirebbe di orientare il convincimento del giudice anche in mancanza di altri mezzi di prova esperibili, oltre a dare alla parte la possibilità di superare le preclusioni istruttorie maturate mediante l'impiego degli elementi in suo possesso nell'eventuale processo penale per falso giuramento⁹³⁰. Il giuramento suppletorio preserverebbe il divieto del "*non liquet*", consentendo al giudice di venire in soccorso della parte cui sia stato impossibile o sommamente difficile provare⁹³¹.

Quanto all'effetto dispositivo del giuramento, va, anzitutto, precisato che lo stesso, lungi dall'operare in via diretta, presuppone sempre una decisione giudiziale che ne accolga le risultanze, risolvendosi anche il deferimento e il riferimento in istanze

⁹²⁸ Così, R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 507.

⁹²⁹ In merito, cfr. F. Tesauro, voce *Giuramento (Diritto tributario)*, cit., 889.

⁹³⁰ E' questa la nota impostazione di F. P. Luiso, *Diritto processuale civile*, cit., 150.

⁹³¹ Si mutuano i risultati delle analisi di F. Carnelutti, *Diritto e processo*, cit., 263, nonché di V. Andrioli, voce *Giuramento*, cit., 944 e R. Provinciali, voce *Giuramento*, cit., 111. Per gli A., infatti, l'utilità del giuramento risiederebbe proprio nell'idoneità dello stesso ad attenuare il rigore dell'onere probatorio.

istruttorie ⁹³² . Bisogna, poi, ribadire che il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non ha un fondamento espresso nella Carta fondamentale ed è, pertanto, suscettibile di deroghe⁹³³. A dimostrarlo è la possibilità di concludere con un accordo non solo un procedimento amministrativo in senso lato – ad esempio in virtù dei cosiddetti accordi integrativi e, soprattutto, sostitutivi⁹³⁴ –, ma anche un procedimento propriamente impositivo⁹³⁵, nonché – come si è anticipato – la stessa evoluzione in corso del concetto di tributo, ormai comprensivo anche di entrate commutative o sinallagmatiche⁹³⁶. Se ciò è vero, nulla esclude che, in un'auspicabile riforma organica del processo tributario, non si proceda ad una distinzione tra i casi in cui l'oggetto del giudizio è disponibile e quelli in cui non lo è, conseguentemente ammettendo il giuramento in relazione ai primi, ed escludendolo – nel rispetto dell'art. 2739 cod. civ. – con riferimento ai secondi. Individuandosi detto *discrimen* nelle cogenti disposizioni comunitarie⁹³⁷ – ormai direttamente, e non più mediatamente, operative ex art. 117 c. 1 Cost. – il giuramento potrebbe avere cittadinanza nei soli in

⁹³² E', infatti, improprio definire il giuramento un modo per risolvere automaticamente la lite (così, tuttavia, Cass. civ., 4 giugno 1983, n. 3811).

⁹³³ Cfr. Cass., sez. trib., 16 marzo 2001, n. 12314, in *Dir. prat. trib.*, 4/2001, 725, con nota di M. Fanni, *L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale salvo tassative deroghe*, in *Dir. prat. trib.*, 4/2001, 725. Nello stesso senso, vedasi P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in AA.VV., *La riforma della legge fallimentare*, cit., 1115.

⁹³⁴ Cfr. l'articolo 11 l. n. 241/1990, cit., come novellato dalla l. n. 80/2005, cit.

⁹³⁵ Si pensi all'accertamento con adesione, alla nuova transazione fiscale o alla previgente transazione sui ruoli. In argomento, cfr. M. T. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007; M. Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 146; G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, 252; M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; E. Marello, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2001, 71; M. Miccinesi, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in M. Miccinesi (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 22; F. Moschetti, *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Fisco*, 1995, 7921.

⁹³⁶ Rinviamo, in particolare, a P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, cit., 2 e 46 e ad E. De Mita, *Appunti di diritto tributario*, cit., 3. Anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici, rinviamo all'ampio studio di L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., *passim*.

⁹³⁷ Ciò desumendosi dell'ampia portata applicativa del d.lgs. n. 218/1997, cit., e dell'articolo 182-ter l. fallimentare, che esclude la possibilità di porre in essere una transazione fiscale nei casi di "tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea". Sempre in relazione al citato disposto della legge fallimentare, è da ritenere indisponibile l'imposta sul valore aggiunto, data la possibilità ex art. 182-ter di procedere alla sola dilazione del suo pagamento.

casi in cui la normativa europea non conferisca, al singolo tributo, il crisma dell'indisponibilità.

Quanto al carattere inquisitorio del processo, va ribadito che lo stesso non appartiene alla genetica del processo tributario, quale risulta dal d.lgs. n. 546/1992⁹³⁸. Se, infatti, la qualificazione anzidetta poteva collimare con il sistema delle Commissioni tributarie degli anni 1936-1937, in cui era ampia la facoltà di ricerca dei fatti ed altrettanto pervasivi erano i poteri istruttori dell'ufficio, ciò non può dirsi in relazione all'attuale assetto della giustizia tributaria, in cui i fatti sono cosa delle parti e la dialettica dei poteri non si può distaccare dal principio di cui all'articolo 115 cod. proc. civ. Peraltro, il giuramento suppletorio e quella sua specie che è l'estimatorio attengono al ventaglio dei poteri ufficiosi, data la loro deferibilità solo *a parte judicis*⁹³⁹.

Non pare, poi, conforme al vero che l'ipotetico ingresso del giuramento consenta la facile elusione degli obblighi documentali a carico del contribuente: la concessione di uno strumento processuale in più non elide un obbligo di diritto sostanziale. La violazione di quest'ultimo determina, comunque, le conseguenze sanzionatorie di cui alle leggi d'imposta. Il giuramento resta un'*extrema ratio*, volta a sbloccare l'*impasse* di un processo a prove mancanti o gravemente insufficienti, senza nulla togliere agli adempimenti prescritti dal diritto sostanziale.

Infine, al rilievo per cui il giuramento sarebbe impedito dai contenuti illeciti oggetto del contenzioso potrebbe risponderci che sarebbe riduttivo qualificare "illecita" l'intera

⁹³⁸ Si vedano, in questo senso, P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 158; Id., voce *Processo tributario*, cit., 755; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 377; L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., 51; S. La Rosa, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., 869; Id., *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, cit., 1261; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, cit., 1621 e 1625-1628; F. Tesauro, *Sui principii generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, cit., 203; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1684.

⁹³⁹ Non è, del resto, casuale che rilevante dottrina ritenesse ammissibile, nel nostro processo, il giuramento suppletorio (cfr., in particolare, G. Lambert, *L'istruzione probatoria nel processo tributario*, cit., 1493; *adde* anche l'impostazione di F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1698, che ammetteva un giuramento della parte riguardante fatti e non valori). Favorevole all'ammissibilità del giuramento era altresì E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 252 e ss., che, tuttavia, attribuiva al giuramento il valore di prova liberamente valutabile.

materia del contendere – dovendosi, piuttosto, distinguere tra controversia e controversia – e che, in ogni caso, se vi sia, o meno, illecito lo si determina *ex post*, previa disamina della piattaforma fattuale e probatoria del caso singolo, e non *ex ante*.

A dimostrare quanto detto è, del resto, la stessa storia dell'istituto. E' a tutti nota la legge n. 1/1956⁹⁴⁰, che, all'articolo 6, contemplava il cosiddetto giuramento fiscale, il cui presupposto era la mancata presentazione, da parte del privato, della dichiarazione dei redditi o la dichiarazione di un reddito inferiore alla metà di quello accertato, e il cui deferimento avveniva d'ufficio, su fatti specifici “*non di carattere estimativo*” che avessero rilevanza ai fini dell'applicazione delle imposte dirette e fossero conosciuti dal giurante. Se è dubbia la natura di tale giuramento – né decisorio, in quanto deferito dal giudice, né suppletorio, in quanto non basato sulla prova insufficiente di domande o eccezioni, né estimatorio, data l'esclusione espressa, dall'oggetto della dichiarazione giurata, dei fatti di carattere estimativo⁹⁴¹ – è tuttavia certo che di giuramento si trattasse e che lo si ritenesse compatibile con la natura e la struttura del nostro contenzioso. Altrettanto note sono, poi, le impostazioni dottrinarie favorevoli all'ammissibilità del giuramento suppletorio⁹⁴², o di un giuramento riguardanti fatti e non valori, dal carattere di “informazione giurata”⁹⁴³, o, addirittura, di qualsivoglia specie del *genus*, ferma restando l'inclusione del mezzo istruttorio tra quelli liberamente valutabili⁹⁴⁴.

⁹⁴⁰ L. 5 gennaio 1956, n. 1.

⁹⁴¹ In merito, si vedano le condivisibili riflessioni di L. Salvaneschi, sub *art. 35 d.p.r. n. 636/1972*, cit., 772.

⁹⁴² Così, G. Lambert, *L'istruzione probatoria nel processo tributario*, cit., 1493.

⁹⁴³ F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1698.

⁹⁴⁴ E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 252 e ss.

6. *Segue. La confessione.*

Quanto detto è applicabile, *mutatis mutandis*, anche alla confessione, che si concreta in una dichiarazione compiuta dalla parte su fatti alla stessa sfavorevoli⁹⁴⁵.

Seguendo la definizione fornita dall'articolo 2730 cod. civ., va, anzitutto, rilevata la sua ampia portata applicativa, che consente di ricomprendervi la dichiarazione confessoria resa oralmente in giudizio e altresì quella avvenuta al suo esterno, anche in forma scritta. Prova costituenda è, insomma, solo una delle confessioni possibili, ossia quella che avviene in seno al processo, nella forma della confessione spontanea – contenuta in qualsiasi atto processuale firmato personalmente dalla parte, a cominciare dall'atto di citazione⁹⁴⁶ – o provocata con lo strumento dell'interrogatorio formale⁹⁴⁷, e alla quale è

⁹⁴⁵ Sulla confessione, si vedano L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 236 e ss.; C. Furno, *Accertamento convenzionale e confessione stragiudiziale*, ristampa, Milano, 1993; Id., *Confessione (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 870 e ss.; E. Silvestri, voce *Confessione nel dir. proc. civ.*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, III, Torino, 1988, 423 e ss.; L. Laudisa, *Il ritiro della dichiarazione di verità*, cit., 83 e ss.; V. Andrioli, voce *Confessione (dir. proc. civ.)*, in *Noviss. Dig. it.*, IV, Torino, 1959, 11 e ss.; L. Montesano, *Note sulla natura giuridica della confessione*, in *Giur. comp. cass. civ.*, 1948, XXVII, 128. Sulla confessione nel processo tributario, cfr. S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., II ed., 2004, 103-105; R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 519; G. Bellagamba, *Il nuovo contenzioso tributario*, cit., 67; A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit. 124; G. Tinelli, voce *Prova*, cit., 2; L. Salvaneschi, sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, cit., 775; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 362.

⁹⁴⁶ Diversamente deve dirsi in relazione alle dichiarazioni a contenuto confessorio rese dal difensore, che sono destinate a valore come semplici ammissioni, suscettive di libera valutazione. Cfr., in merito, Cass. civ., 25 giugno 2003, n. 10150, in *Giust. civ.*, 2004, I, 367 e Cass. civ., 27 febbraio 2002, n. 2906, *ivi*, 2002, I, 952. Sulle ammissioni, si vedano C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, cit., spec. 192 nt. 54; G. Verde, voce *Prova (diritto processuale civile)*, *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 617; C. Furno, voce *Confessione*, cit., 914; V. Andrioli, voce *Confessione*, cit., 14; C. M. De Marini, voce *Ammissione*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, 242 ss.; S. Satta, *Commentario al codice di procedura civile*, I, Milano, 1960, 469; A. Coniglio, *Le ammissioni nella teoria della prova*, Roma, 1920. In particolare, per G. Verde, voce *Prova (diritto processuale civile)*, cit., 617, l'ammissione è collegata al "potere di asseverazione" della parte (v., tuttavia, Id., *L'inversione degli oneri probatori nel processo*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1992, 724, che ritiene l'ammissione operativa sul "piano della prova"; diversamente, per C. M. De Marini, voce *Ammissione*, cit., 253, l'ammissione costituisce essa stessa una prova. Sull'ammissione con riguardo al potere del giudice di considerare ammessi i fatti dedotti nell'interrogatorio formale, allorché la parte non si sia presentata o si sia rifiutata di rispondere senza giustificato motivo, cfr. V. Andrioli, voce *Confessione*, cit., 14. Diversamente, sulle ammissioni quali dichiarazioni o comportamenti a contenuto confessorio che, tuttavia non spiegano gli effetti della confessione poiché il confitente non è legittimato a renderla (si pensi, ad es., alle ammissioni del difensore), cfr. C. Furno, voce *Confessione*, cit., 914.

⁹⁴⁷ Su cui si confrontino i lavori di G. Laserra, voce *Interrogatorio (dir. proc. civ.)*, in *Noviss. Dig. it.*, VIII, Torino, 1962, 914 e ss., di R. Vaccarella, voce *Interrogatorio delle parti*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 394 e di M. Taruffo, voce *Interrogatorio*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, X, Torino, 1993, 57 e ss. Per le differenze con l'interrogatorio libero, si veda, anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici,

applicabile la disciplina dettata dagli articoli 228 e seguenti del codice di rito civile. Diverso è il caso della cosiddetta confessione stragiudiziale, che, avendo luogo al di fuori del giudizio, non è già prova del fatto, ma ha da essere provata avanti al giudice: se è stata resa oralmente, può essere provata a mezzo testi, nel rispetto dei limiti della prova testimoniale; se, diversamente, è stata resa per iscritto, la prova della dichiarazione può essere fornita secondo le ordinarie regole probatorie.

Analogamente al giuramento, la confessione è dotata di una rilevante efficacia probatoria: la confessione giudiziale forma, infatti, “piena prova” contro colui che l’ha resa⁹⁴⁸; quella stragiudiziale vincola, come la prima, il convincimento del giudice se è stata resa alla parte o a chi la rappresenta. Ove, invece, la confessione stragiudiziale sia stata fatta ad un terzo o sia contenuta in un testamento⁹⁴⁹ non ha valore di prova legale, ma neanche degrada ad indizio, potendo essere liberamente valutata dal giudice.

Si pone, quindi, anche per la confessione, la *quaestio* della natura giuridica.

La tesi negoziale⁹⁵⁰ trova appiglio normativo, non solo nell’articolo 2731 cod. civ., che, per l’efficacia della confessione, richiede che la stessa promani da un soggetto capace di disporre del diritto a cui i fatti si riferiscono, ma anche nel successivo articolo 2732 – non applicabile al giuramento – che prevede la revocabilità della dichiarazione confessoria nelle ipotesi di errore di fatto o di violenza, analogamente alla disciplina dei

il lavoro di A. Converso, *L’interrogatorio libero e il tentativo di conciliazione*, cit., 635, nonché il noto studio di E. Grasso, *Dei poteri del giudice*, in *Commentario del cod. proc. civ.*, diretto da E. Allorio, I, Torino, 1973, 1323 e ss.

⁹⁴⁸ Salvo il caso in cui sia stata resa da alcuni soltanto dei litisconsorti necessari. In quest’ultimo caso, infatti, l’art. 2733 c. 3 prevede che la dichiarazione confessoria sia liberamente apprezzata dal giudice. In caso di litisconsorzio facoltativo, la confessione costituisce prova legale nei confronti del solo soggetto che la rende, ma non anche nei confronti dei litisconsorti, rispetto ai quali può essere solo liberamente apprezzabile (vedasi Cass. civ., 4 maggio 2004, n. 8458, in *Giust. civ. Mass.*, 2004).

⁹⁴⁹ Così rientrando nel cd. contenuto non patrimoniale di quest’ultimo.

⁹⁵⁰ Cfr., in particolare, S. Satta, *Commentario al codice di procedura civile*, cit., 212 e ss. Come è noto, infatti, a giudizio dell’A., requisito della confessione sarebbe il cd. *animus confitendi*, da intendersi quale volontà della dichiarazione e dei suoi effetti – come avviene in materia di negozi giuridici. Cfr., per l’ulteriore bibliografia, V. Andrioli, voce *Confessione*, cit., 11, nonché C. Mandrioli, *La rappresentanza nel processo civile*, Torino, 1959, 359, nt. 7.

vizi del consenso *ex artt.* 1427 e segg. cod. civ.⁹⁵¹ A corroborare tale impostazione è la possibilità, prevista dall'articolo 2731 codice civile, di rendere la confessione a mezzo rappresentante – cosa possibile, dati gli artt. 1387 e segg. cod. civ., solo in relazione ai negozi giuridici e non anche alle dichiarazioni di scienza⁹⁵².

Va, tuttavia, rilevato che – come si è detto per il giuramento – gli effetti dispositivi non discendono dalla dichiarazione confessoria, ma dalla sentenza che la recepisce⁹⁵³: l'equiparazione della confessione ad un negozio, quale risulta dai disposti citati, si fonda su una *fictio*, dovuta all'indiretta produzione, da parte della dichiarazione confessoria, di effetti analoghi a quelli negoziali⁹⁵⁴.

Su quanto detto si fonda la controversa questione dell'ammissibilità della confessione nel rito tributario.

Il silenzio serbato dall'articolo 7 d.lgs. n. 546/1992, che esclude espressamente, insieme alla testimonianza, il solo giuramento, rende complessa l'operazione ermeneutica, obbligando l'interprete alla necessaria verifica di compatibilità del mezzo istruttorio con i caratteri del contenzioso fiscale⁹⁵⁵. E', infatti, rilevante l'articolo 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992, in forza del quale, in caso di lacuna normativa, sono applicabili i disposti del codice di rito civile, se compatibili con il giudizio tributario⁹⁵⁶.

Detta incompatibilità potrebbe, anzitutto, discendere dal principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁹⁵⁷: l'attitudine della confessione ad incidere, se pur in via mediata, sulle situazioni soggettive controverse sarebbe impedita dall'impossibilità di disporre delle stesse sul piano del diritto sostanziale.

⁹⁵¹ In argomento, si veda L. Laudisa, *Il ritiro della dichiarazione di verità*, cit., 104 e ss., nonché E. Silvestri, voce *Confessione nel dir. proc. civ.*, cit., 428. Vedasi anche C. Mandrioli, *La rappresentanza nel processo civile*, cit., 359, nt. 7.

⁹⁵² Si veda, in merito, il noto studio di C. Mandrioli, *La rappresentanza nel processo civile*, cit., 365.

⁹⁵³ Cfr. V. Andrioli, voce *Confessione*, cit., 13.

⁹⁵⁴ Così, V. Andrioli, voce *Confessione*, cit., 13 e C. Furno, voce *Confessione*, cit., 878.

⁹⁵⁵ In quest'ordine di idee, G. Tinelli, voce *Prova*, cit., 2.

⁹⁵⁶ Si veda A. Chizzini, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, 1998, 3.

⁹⁵⁷ Così, G. Bellagamba, *Il nuovo contenzioso tributario*, cit., 67 e A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 124.

Così, a conclusioni analoghe si perverrebbe, ove si concepisse il giudizio tributario come processo inquisitorio⁹⁵⁸: la libertà del giudice di formare il proprio convincimento sarebbe inibita da un mezzo istruttorio che, come quello in commento, ha – salvo casi particolari⁹⁵⁹ – efficacia pienprobante.

Peraltro, dalla scelta del legislatore del codice del processo amministrativo, che ha espressamente bandito la confessione dai mezzi istruttori – e già lo aveva fatto anche in precedenza, persino in relazione al plesso della giurisdizione esclusiva – dovrebbe desumersi l'inammissibilità dello strumento anche nel processo tributario.

Va, tuttavia, ribadito che la natura inquisitoria del nostro giudizio è, oggi, contraddetta dall'art. 7 d.lgs. n. 546/1992 e si pone in contrasto con l'operatività, anche nel nostro giudizio, dell'articolo 115 del codice di rito civile, oltretutto dei principi del dovuto processo ai diritti *ex art. 111 Cost.* Peraltro, la confessione stragiudiziale è sprovvista del valore di prova legale ove sia stata resa a terzi.

Quanto alla presunta absolutezza del principio indisponibilità, ai rilievi già compiuti va aggiunto che la prima è non solo ridimensionata dalle forme negoziali di attuazione della norma tributaria – quale è, ad esempio, l'accertamento con adesione – ma appare altresì sconfessata da istituti processuali, come la conciliazione giudiziale *ex art. 48 d.lgs. n. 546/1992*⁹⁶⁰.

Non è un caso che la giurisprudenza recente sia favorevole all'ammissibilità della dichiarazione confessoria, preferendo ad una netta esclusione del mezzo istruttorio

⁹⁵⁸ In questo senso, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 362, per il quale: "(...) lo speciale settore della prova legale, che è costituito dalla confessione e dal giuramento, appartiene a quella che ho chiamato prova legale di parte, legata al principio della disposizione delle parti nel processo, e quindi ripugnante al processo che s'informi al principio inquisitorio".

⁹⁵⁹ *V. supra.*

⁹⁶⁰ In questo senso, vedasi R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 519.

soluzioni mediane, per lo più favorevoli all'assimilazione dello stesso alle prove liberamente valutabili⁹⁶¹.

Privare di valore probatorio la confessione giudiziale⁹⁶² e, soprattutto, quella stragiudiziale significa disconoscere che, nella pratica, sono quanto mai frequenti le dichiarazioni rese dal contribuente nel corso dell'attività di verifica o di accesso, e adeguatamente documentate in verbali sottoscritti dallo stesso privato⁹⁶³, o, ad esempio, quelle rese dallo stesso in sede di risposta a questionari. L'assenza di un *animus confitendi* nelle confessioni stragiudiziali – ammesso che detto *animus* debba ricorrere⁹⁶⁴, in relazione ad una dichiarazione non di volontà, ma di scienza – e la valorizzazione delle specificità del rito tributario potrebbero indurre a privare la confessione dell'efficacia di prova legale, ma non anche ad espungerla dal novero delle prove liberamente valutabili⁹⁶⁵.

Più in generale, in relazione a mezzi istruttori che, come la confessione e il giuramento, fanno parte delle cosiddette prove legali, va rilevata la dubbia coerenza delle scelte legislative e giurisprudenziali. Ritenere, da una parte, operativo il principio di non

⁹⁶¹ Cfr., in particolare, in relazione alle dichiarazioni del ricorrente alla Guardia di Finanza, Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 309, in *Boll. trib.*, 2006, n. 423 e Cass. civ., 22 febbraio 1999, n. 1481, in *Boll. trib.*, 1999, 926.

⁹⁶² Dubbi in relazione alla confessione giudiziale provocata li esprime chi ritiene inapplicabili gli artt. 230 e ss. cod. proc. civ. al rito tributario o chi sostiene che il potere di interrogare formalmente le parti sarebbe incompatibile con il potere di richiedere chiarimenti, di cui all'art. 7 c. 1 d.lgs. n. 546/1992. Favorevole alla detta esclusione della confessione giudiziale provocata è G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 602: “il potere di interrogare formalmente le parti non solo non rientra tra i poteri istruttori attribuiti alle Commissioni tributarie dall'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992, ma per di più non sembra compatibile con lo specifico potere del giudice tributario di invitare le parti a comparire di persona per fornire chiarimenti ai sensi del combinato disposto dell'art. 7, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 32, 1° comma, n. 2), d.p.r. n. 600 del 1973”.

⁹⁶³ Così, correttamente, F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 889.

⁹⁶⁴ Favorevole all'accertamento dell'*animus confitendi* è S. Satta, *Commentario al codice di procedura civile*, cit., 212 e ss. Nello stesso senso, con riferimento al contenzioso tributario, si veda G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 603.

⁹⁶⁵ In merito, si vedano A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 124 e R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 518, nonché F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 889. Cfr. anche Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 309, in *Boll. trib.*, 2006, n. 423, Cass. civ., 6 dicembre 2001, n. 15438, in *Giur. imp. dir.*, 2002, 422 e Cass. civ., 22 febbraio 1999, n. 1481, in *Boll. trib.*, 1999, 926. Favorevole all'efficacia pienprobante della confessione è M. Scuffi, sub *art. 7 d.lgs. n. 546/1992*, in *Il nuovo processo tributario. Il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 commentato per articolo*, Milano, 1993, 53.

contestazione – anche nel processo amministrativo e tributario⁹⁶⁶ – o, per lo meno in relazione al primo, subordinare l'ingresso della testimonianza scritta all' "accordo" delle parti, oppure, ancora, includere, tra i mezzi istruttori, gli atti pubblici – che, comunque, fanno piena prova fino a querela di falso – appaiono opzioni contrastanti con la tassativa esclusione della confessione o del giuramento. Se è, poi, vero che il valore di 'piena prova' dovrebbe discendere da un'espressa disposizione normativa ed è altrettanto vero che una novella del contenzioso fiscale dovrebbe essere ispirata al *distinguo* tra processi concernenti situazioni disponibili e processi relativi a situazioni indisponibili, e alla conseguente differenziazione dell'efficacia probatoria delle prove legali in relazione alla materia del contendere, si dovrebbe, già *in jure condito*, attribuire alla confessione il valore dei mezzi istruttori liberamente valutabili, dato il carattere generale – e, nel caso di specie, non espressamente derogato – del principio del libero convincimento giudiziale. Ciò è, infatti, imposto, non solo dai principi generali – primo fra tutti quello *ex art. 116 c. 1 cod. proc. civ.* – ma anche, e *maiori causa*, dall'inquadramento del nostro giudizio nella cornice dei processi dichiarativi, tesi all'accertamento di un rapporto, il rapporto giuridico d'imposta⁹⁶⁷.

⁹⁶⁶ In merito, si veda *supra* per una più ampia trattazione. Cfr., in particolare, F. Tesauro, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, cit., 968 e A. Colli Vignarelli, *Le recenti modifiche all'art. 115 del codice di procedura civile confermano la piena applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario*, cit., 1285. Più in generale, per l'applicazione del principio di non contestazione nei giudizi concernenti diritti indisponibili, A. Carratta, "Principio della non contestazione" e limiti di applicazione nei processi su diritti indisponibili, cit., 573.

⁹⁶⁷ Richiamiamo A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, *passim*.

7. Segue. Le prove ‘fuori catalogo’. Le sentenze penali. Le prove penali. Le dichiarazioni dei terzi rese in seno all’istruzione primaria. La contabilità ‘in nero’ del contribuente e dei terzi. Il contegno tenuto dal contribuente nell’attività di controllo.

Come è noto, nell’esperienza processuale, ai mezzi di prova enucleati dalla legge, si affiancano le cosiddette prove atipiche, idonee – secondo dottrina e giurisprudenza maggioritarie – ad orientare il libero convincimento del giudice⁹⁶⁸.

Al rilievo per cui l’ordinamento nostrano sarebbe ispirato al principio di tipicità dei mezzi istruttori si potrebbe eccepire che l’esclusione del materiale istruttorio atipico contrasterebbe con il principio della ‘giusta decisione’⁹⁶⁹ – portato della recente formulazione dell’articolo 111 Cost. –, con il diritto alla prova⁹⁷⁰ delle parti – costituzionalmente garantito dall’articolo 24 della Carta fondamentale – e con le

⁹⁶⁸ Sulle prove atipiche, L. Lombardo, *Profili delle prove civili atipiche*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2009, 1447; M. Taruffo, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Roma-Bari, 2009, 139 e ss.; Id., *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, *passim*; Id., *Prove atipiche e convincimento del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 1973, 393 e ss.; L. Ariola, *Le prove atipiche nel processo civile*, Torino, 2008; A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, cit., 435 e ss.; G. Balena, *Elementi di diritto processuale civile*, cit., 171 e ss.; G. F. Ricci, *Le prove atipiche tra ricerca della verità e diritto di difesa*, in AA.VV., *Le prove nel processo civile*, in *Atti del XXV Convegno Nazionale, Cagliari 7-8 ottobre 2005*, 173 e ss.; Id., *Atipicità della prova, processo ordinario e rito camerale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002, 409 e ss.; Id., *Le prove atipiche*, Milano, 1999, *passim*; G. Verde, *Prove nuove*, in *Le prove nel processo civile*, cit., 23-27; Id., voce *Prova (diritto processuale civile)*, cit., 606 e ss.; C. Besso Marcheis, *La prova prima del processo*, Torino, 2004, 19 e ss.; F. Ferrari, *La “prova migliore”. Una ricerca di diritto comparato*, Milano, 2004, 346 e ss.; C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, cit., 179 nt. 25 e 278 nt. 122 a; L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 50 e ss.; A. Carratta, *Prova e convincimento del giudice nel processo civile*, cit., 52-55; G. Monteleone, *Diritto processuale civile*, Padova, 2002, 178 e ss.; G. Maero, *Le prove atipiche nel processo civile*, Padova, 2001, *passim*; L. Montesano, *La garanzia costituzionale del contraddittorio e i giudizi civili di “terza via”*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, 939; Id., *Le “prove atipiche” nelle “presunzioni” e negli “argomenti” del giudice civile*, *ivi*, 1980, 237; B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 335; S. Chiarloni, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1986, 851 e ss.; E. Grasso, *Dei poteri del giudice*, cit., 1304; M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell’oralità*, I, cit., 270; V. Andrioli, voce *Prova (diritto processuale civile)*, cit., 291.

⁹⁶⁹ In questo senso, si vedano S. Chiarloni, *Giusto processo, garanzie processuali, giustizia della decisione*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2008, 144; M. Taruffo, *Poteri probatori delle parti e del giudice in Europa*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2006, 476; Id., *Il controllo di razionalità della decisione fra logica, retorica e dialettica*, in M. Bessone (a cura di), *L’attività del giudice*, Torino, 1997, 139; R. Braccialini, *Spunti tardivi sul giusto processo*, in *Questione giustizia*, 2005, 1208; G. Verde, voce *Prova: I) Prova in generale: b) Teoria generale e diritto processuale civile*, cit., 591.

⁹⁷⁰ Sancito, in modo espresso, dal 190 cod. proc. pen., ma, evidentemente, immanente anche al processo civile, dati gli artt. 24 e 111 Cost.

plurime e concorrenti ragioni della pratica⁹⁷¹. Di particolare momento è, sul punto, un confronto con l'art. 299 c. 3 della *Ley de enjuiciamiento civil* spagnola, che prevede in modo espresso la possibilità di utilizzare mezzi di prova diversi da quelli previsti dalla legge.

Così, gli atti pubblici di cui all'art. 2700 cod. civ. sono stati equiparati ai verbali redatti dai funzionari degli enti previdenziali o dagli organi di polizia giudiziaria, nonché a quelli di accertamento di violazioni di natura amministrativa. E ancora, sono state qualificate prove libere sia le sentenze rese in altro giudizio – civile, penale o amministrativo – tra le stesse parti o tra una di esse e un terzo, sia addirittura le prove raccolte in altro processo tra le stesse o altre parti e le perizie stragiudiziali. Ai documenti provenienti da terzi estranei al giudizio⁹⁷² – anteriormente al riconoscimento, operato dalla l. n. 69/2009, della testimonianza scritta – è stata, poi, attribuita l'efficacia di corroborare altri elementi di prova. Sono state ammesse le

⁹⁷¹ Vds. M. Taruffo, *Prove atipiche e convincimento del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 1973, 393 e Id., *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, 74, che fa leva sulla mancanza di una “norma di chiusura” in materia di mezzi istruttori (cfr., in particolare, M. Taruffo, *Prove atipiche e convincimento del giudice*, cit. 395), nonché sull'ammissibilità degli indizi, per loro natura atipici, (*op. ult. cit.*, 393) e sulla garanzia costituzionale del diritto alla prova (M. Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, cit., *passim*). Cfr. anche M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici*, cit., 378 e ss. Per G. F. Ricci, *Atipicità della prova, processo ordinario e rito camerale*, cit., 409 e ss., spec. 412, dopo il generalizzato ingresso delle prove innominate nel processo penale in virtù dell'art. 189 c.p.p., analoga apertura deve esservi nel rito civile, con la sola eccezione dei divieti espressi di legge. Hanno, invece, fatto leva sul principio del libero convincimento M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, I, cit., 270 e ss. e G. Monteleone, *Diritto processuale civile*, cit., 178 e ss. Aperture nei confronti delle prove atipiche si sono avute anche da parte dei sostenitori del principio di tassatività dei mezzi di prova (E. Grasso, *Dei poteri del giudice*, 1304; L. Montesano - G. Arieta, *Trattato di diritto processuale civile*, I, 2, cit., 1181 e ss.; C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, cit., 178 e ss.) Vedasi anche B. Cavallone, *Critica della teoria delle prove atipiche*, ora in *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 335 e ss., per il quale il problema delle prove atipiche non può essere impostato in termini di tassatività od esemplificatività: onde evitare i cataloghi disorganici delle *species probationum* dei dottori del diritto comune (l'A. richiama l'Ostiense e Guglielmo Durante - *op. ult. cit.*, 395), è opportuno vagliare, caso per caso, la compatibilità della singola prova atipica con i principi generali del nostro ordinamento (*op. ult. cit.*, 401 e ss.). Vedasi, infine, A. Carratta, *Prova e convincimento del giudice nel processo civile*, cit., 52-55, per il quale la riserva di legge di cui all'art. 111 c. 1 Cost., che impone che il “giusto processo” sia “regolato dalla legge”, escluderebbe l'ammissibilità di alcuna prova atipica. In senso contrario, da ultimo, M. Taruffo, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, cit., 140, che, promuovendo l'impiego delle prove atipiche, propende per il loro filtro sulla base del principio epistemico di rilevanza.

⁹⁷² Non manca tuttavia la giurisprudenza per la quale gli scritti provenienti da terzi avrebbero valore indiziario. In questo senso: Cass. 26090/2005, in *Giust. civ.*, 2006, I, 1207.

indagini ematologiche o del Dna⁹⁷³, l'uso dell'autovelox per il controllo della velocità, l'etilometro per l'accertamento dello stato di ebbrezza⁹⁷⁴, e le risultanze istruttorie scaturite dalle sommarie informazioni *ex art. 669-sexies* c. 2 cod. proc. civ. o dalle informazioni camerali *ex art. 738* c. 3 cod. proc.civ.⁹⁷⁵

L'apertura di sempre maggiori spazi alle prove innominate trova conferma nell'esperienza del processo amministrativo, che, sagomandosi sul rapporto tra amministrazione e privato, tende all'accertamento compiuto del primo, anche al di là dei profili emergenti dall'atto impugnato⁹⁷⁶.

L'ormai pacifica inidoneità del principio di tipicità delle prove rispetto alle necessità del giudizio amministrativo⁹⁷⁷ ha, quindi – già alla luce del t.u. sul Consiglio di Stato, del r.d. n. 642/1907 e della legge Tar – consentito l'ammissione delle dichiarazioni sostitutive di atto notorio⁹⁷⁸ e delle prove assunte in altri giudizi⁹⁷⁹.

Così, ampio impiego si è fatto della perizia stragiudiziale, che, soprattutto nella materia delle valutazioni tecniche – primo fra tutti, il settore dei concorsi pubblici – ha avuto rilevanti applicazioni. Proprio per meglio vagliare il 'rapporto'⁹⁸⁰ – e, nella fattispecie, le prove concorsuali espletate e le valutazioni della commissione – si è

⁹⁷³ Sulle indagini ematologiche o del Dna, si vedano G. Verde, *Prove nuove*, cit., 22 e ss. e G. F. Ricci, *Le prove atipiche tra ricerca della verità e diritto di difesa*, cit., 173 e ss., 183.

⁹⁷⁴ Sull'uso dell'autovelox e dell'etilometro, si rinvia a G. F. Ricci, *Le prove atipiche tra ricerca della verità e diritto di difesa*, cit., 173 e ss.

⁹⁷⁵ Cfr. G. F. Ricci, *Le prove atipiche tra ricerca della verità e diritto di difesa*, cit., 189-191.

⁹⁷⁶ Cfr. l'analisi di G. D'Angelo, *Le prove atipiche nel processo amministrativo*, Napoli, 2008, *passim*. Vedasi, per un utile confronto con il processo penale, l'art. 189 cod. proc. pen., che condiziona l'ingresso delle prove innominate alla sola idoneità delle stesse ad assicurare l'accertamento dei fatti e al rispetto della libertà morale della persona.

⁹⁷⁷ Si veda, in questo senso, E. Cannada Bartoli, *Processo amministrativo (considerazioni introduttive)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIII, Torino, 1963, 1085.

⁹⁷⁸ Cons. St., sez. IV, 3 maggio 2005, n. 1010, in www.giustizia-amministrativa.it, che, tuttavia, si limita a conferire alla dichiarazione sostitutiva di notorio il valore di mero indizio.

⁹⁷⁹ G. D'Angelo, *Le prove atipiche nel processo amministrativo*, cit., *passim*.

⁹⁸⁰ Nel superamento del tradizionale sindacato, comunemente limitato, nella materia concorsuale, alle ipotesi di illogicità, incoerenza e disparità di trattamento.

fatto uso della perizia giurata, grazie alla quale è stato possibile ordinare il riesame delle prove concorsuali⁹⁸¹.

Oggi, l'ampia portata dell'articolo 63 c. 5 del codice del processo amministrativo, che consente l'ingresso a tutto le prove ammesse nel processo civile, apre lo scenario a nuovi mezzi istruttori, oltre a consentire l'attribuzione di un più pieno ed autonomo valore probatorio ai richiamati strumenti innominati.

In generale, nel magma delle prove atipiche astrattamente ipotizzabili, è possibile distinguere tra un'atipicità riferita alla stessa fonte di convincimento e un'atipicità afferente, invece, alla modalità di acquisizione della risultanza istruttoria al processo.

Come ha rilevato certa dottrina, qualora sia atipico il mezzo di prova, lo si deve ritenere utilizzabile a condizione che non sia vietato, in modo espresso o anche solo implicito, dalla legge⁹⁸², in quanto, ad esempio, contrario ai diritti fondamentali⁹⁸³, ovvero idoneo ad incidere sulla libera autodeterminazione dei soggetti. La prova atipica non può essere piegata a strumento con il quale surrettiziamente introdurre risultanze in contrasto con i modelli legali di riferimento⁹⁸⁴.

Laddove, invece, l'atipicità si riferisca al modo di acquisizione della fonte di prova, l'accento va posto sulla garanzia di imparzialità, fondamento del divieto di scienza privata del giudicante, e sull'essenziale diritto di difesa delle parti, garantito dal procedimento tipico e certo *ex artt. 202 e ss. cod. proc. civ.* A passare il vaglio di ammissibilità devono essere le sole prove discendenti dai procedimenti consentiti

⁹⁸¹ T.A.R. Puglia, Lecce, sez. I, ord. 4 luglio 2002, n. 635, in www.giustizia-amministrativa.it, nonché T.A.R. Campania, Napoli, sez. II, ord. 13 dicembre 2001, n. 387, in www.giustizia-amministrativa.it.

⁹⁸² Così, ancora G. F. Ricci, *op. ult. cit.*, 177-178.

⁹⁸³ Si veda l'art. 189 cod. proc. pen. In questo senso, L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 370, che nega ogni efficacia alle prove atipiche che violino specifici precetti di ordine costituzionale – in particolare gli artt. 13 e 14 Cost. – o penale, attinenti alla tutela dei diritti fondamentali della persona.

⁹⁸⁴ Cfr, in particolare, F. Cordero, *Il procedimento probatorio*, in *Tre studi sulle prove penali*, Milano, 1963, 69, V. Denti, *Scientificità della prova e libera valutazione del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 1972, 435 e B. Cavallone, *Il giudice e la prova*, cit., 358. Per gli Autori, i progressi della scienza e della tecnologia potrebbero condurre ad un pericoloso "ritorno" a mezzi di prova tanto irrazionali, o almeno irragionevoli, quanto quelli del processo medievale.

dalla legge⁹⁸⁵ o, comunque, pienamente consonanti con le garanzie fondamentali di cui alla Carta costituzionale.

Va, più in generale, aggiunto che la cosiddetta garanzia di verità *ex art. 111 Cost.* impone, in ogni caso, l'acquisizione al giudizio delle sole prove innominate tali da garantire l'accertamento della verità dei fatti controversi⁹⁸⁶; dal principio di ragionevolezza, valorizzato dall'obbligo di motivazione delle decisioni giudiziali, scaturisce, poi, l'inutilizzabilità della prova 'fuori catalogo' – salvo eccezioni motivate dalla particolare complessità dell'assunzione della prova nominata –, in presenza di un corrispondente mezzo istruttorio tipico effettivamente acquisibile al processo⁹⁸⁷, o di una evidente inidoneità dello strumento di convincimento a fornire elementi di giudizio univoci e non confliggenti con le altre risultanze di cui alla piattaforma probatoria⁹⁸⁸.

Infine, il principio del contraddittorio *ex art. 111 c. 2 Cost.* investe non solo la valutazione delle prove 'fuori catalogo', obbligando il giudicante – anche ai sensi del nuovo articolo 101 c. 2 cod. proc. civ. – ad aprire il dibattito processuale sulle

⁹⁸⁵ In questo senso, G. F. Ricci, *Le prove atipiche tra ricerca della verità e diritto di difesa*, cit., 178.

⁹⁸⁶ Cfr. l'articolo 189 cod. proc. pen., dal quale si mutua il criterio. Sul disposto, cfr. G. Consolo – V. Grevi, *Commentario breve al codice di procedura penale*, Padova, 2005, 531. Per una applicazione del criterio al rito civile, cfr. G. F. Ricci, *Le prove atipiche*, cit., 74 e ss., 524 e ss. Da ultimo, sul tema, cfr. M. Taruffo, *La semplice verità*, cit., 140.

⁹⁸⁷ In questo senso, S. Chiarloni, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, cit., 865, nonché F. Ferrari, *La "prova migliore"*, cit., 346 e ss. Per G. F. Ricci, *Le prove atipiche tra ricerca della verità e diritto di difesa*, cit., 184-187, invece, l'esclusione delle prove atipiche sostitutive di quelle tipiche contrasterebbe con l'art. 2729 cod. civ., che consente la piena fungibilità degli indizi, essenzialmente atipici, con le prove nominate. Prescinde dal limite della disponibilità al processo di prove tipiche corrispondenti anche M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici*, cit., 384 e ss. Lo stesso principio è sotteso all'articolo 512 c. 1 cod. proc. pen.: "il giudice, a richiesta di parte, dispone che sia data lettura degli atti assunti dalla polizia giudiziaria, dal pubblico ministero, dai difensori delle parti private e dal giudice nel corso dell'udienza preliminare quando, per fatti o circostanze imprevedibili, ne è divenuta impossibile la ripetizione". Si veda, tuttavia, G. Verde, *Prove nuove*, cit., 24-25, che fa riferimento alla prassi giudiziaria francese, nella quale molti sono i casi in cui i giudici fanno ricorso alla testimonianza scritta laddove il testimone non si sia presentato a deporre.

⁹⁸⁸ Così M. Taruffo, *Prove atipiche e convincimento del giudice*, cit., 433, per il quale "l'ammissibilità delle prove atipiche formate extracontraddittorio va limitata alla sola ipotesi in cui esse concordino, integrandole, con le risultanze di prove assunte nel rispetto del diritto di difesa delle parti". *Contra*: B. Cavallone, *Critica della teoria delle prove atipiche*, in *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 360-361, che giudica la tesi tanto irrazionale quanto la regola degli antichi statuti veneti per cui la testimonianza di tutte le donne del mondo non valeva quanto quella di un solo uomo. Evidentemente, un numero rilevante di prove atipiche concordanti potrebbe fondare la decisione del giudice, anche se emergesse un contrasto con le risultanze delle prove nominate. Una motivazione ragionevole preserverebbe la sentenza dall'impugnativa *ex art. 360 n. 5 cod. proc. civ.*

risultanze dei mezzi istruttori innominati⁹⁸⁹, ma altresì, a monte, la sua formazione, imponendo il confezionamento della prova ‘prima del processo’ alla presenza di entrambe le parti e nell’osservanza delle normali garanzie difensive⁹⁹⁰. Diversamente, si dovrebbe procedere alla rinnovazione dell’istruttoria in sede giudiziale⁹⁹¹ – rinnovazione derogabile solo in casi eccezionali, di indispensabilità della prova ai fini della soluzione della lite, soggetti a puntuale e tassativo obbligo di motivazione.

Analogamente a quanto avviene nel rito civile, anche nel processo tributario non è mancato il riconoscimento, da parte di rilevanti dottrina e giurisprudenza, di singole ipotesi di prove innominate.

Nel relativo catalogo, rientrano i mezzi di prova non espressamente tipizzati dal d.lgs. n. 546/1992, oltre a quelli non contemplati dal codice di rito civile. Si è, infatti, più volte ribadito che il sistema probatorio è la risultante di una sinergia normativa: gli articoli della legge speciale traggono linfa dal sistema del processo civile, al quale l’articolo 1 c. 2 testualmente rinvia⁹⁹². Non si può, pertanto, definire atipica la confessione giudiziale o stragiudiziale, né può dirsi innominato l’ordine di esibizione alla parte o al terzo di cui all’art. 210 cod. proc. civ.

⁹⁸⁹ In questo senso, L. Montesano, *Le “prove atipiche” nelle “presunzioni” e negli “argomenti” del giudice civile*, cit., 237 e Id., *La garanzia costituzionale del contraddittorio e i giudizi civili di “terza via”*, cit., 936. Sul punto, si mostra scettico, almeno *in iure condito*, M. Taruffo, *Il diritto alla prova nel processo civile*, cit., 105.

⁹⁹⁰ Così, C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, cit., 179 nt. 25 e 278 nt. 122 a. *Contra*, C. Besso Marcheis, *La prova prima del processo*, cit., 19 e ss., che fa leva sul raffronto tra c. 2 e c. 4 dell’art. 111 Cost. per circoscrivere, nel rito civile, la garanzia del contraddittorio alla sola fase di valutazione della prova. In senso contrario alla, pur pregevole, analisi dell’Autrice, oltre a Mandrioli, cfr. G. F. Ricci, *Le prove atipiche*, cit., 461 e ss.; L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 50; B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 381; G. Balena, *Elementi di diritto processuale civile*, cit., 172; M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici*, cit., 383; A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, cit., 435 e ss. In particolare, certa dottrina (B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 381; G. Balena, *Elementi di diritto processuale civile*, cit., 172) ritiene inammissibili le prove formate in seno ad un giudizio a cui la parte contro la quale la prova è invocata non abbia partecipato. Altri (A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, cit., 435 e ss.) si schierano a favore dell’inammissibilità delle prove atipiche formate *inaudita altera parte* e corrispondenti a prove costituenti tipiche.

⁹⁹¹ Così, correttamente, L. P. Comoglio, *Prove penali, giusto processo e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 943 e ss.

⁹⁹² Si vedano, in merito, A. Chizzini, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., 3 e C. Glendi, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, cit., 1700 e ss.

Ne risulta che sono, effettivamente, atipiche tutte le prove non contemplate né dal codice del processo civile né dal d.lgs. n. 546/1992; altrettanto atipici sono, poi – analogamente a quanto detto nelle premesse – quei mezzi istruttori che, pur essendo contenutisticamente tipici, vengano acquisiti al processo con un *iter* di acquisizione⁹⁹³ o formazione *extra ordinem*⁹⁹⁴.

⁹⁹³ Importante è, preliminarmente, individuare quale sia l'*iter* tipico di assunzione del mezzo istruttorio nel processo tributario. Pur esulando il tema dall'oggetto precipuo della nostra indagine, che concerne l'aspetto statico della prova, va segnalato che, nel silenzio del d.lgs. n. 546/1992, cit., e dato il modello civilistico di riferimento, è applicabile la normativa di cui agli artt. 202 e segg. cod. proc. civ. In particolare, nulla osta all'applicabilità degli artt. 202, 205, 206, 207, 209 c.p.c., oltre ad essere astrattamente possibile anche l'assunzione di prova per delega o rogatoria e la cd. decadenza dall'assunzione di cui all'art. 208 cod. proc. civ. (in merito, R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 512; in senso contrario, si veda A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 414, che ritiene non vi siano spazi per l'operatività dell'art. 208, poiché competerebbe quasi sempre al giudice l'iniziativa rispetto alle prove costituenti). Applicabile è anche l'art. 209 cod. proc. civ., sulla cui controversa interpretazione si rinvia all'analisi di M. Taruffo, *Il diritto alla prova*, cit., 98, che ritiene "superflua" la sola prova tesa a dimostrare quanto già dimostrato da altri mezzi istruttori già assunti. Non è, invece, più delegabile l'assunzione dei mezzi istruttori ad uno solo dei componenti il collegio (diversamente, invece, quando era vigente l'art. 35 d.p.r. n. 636/1972 – così, A. M. Soggi - P. Sandulli, *Manuale del processo tributario*, cit., 170 e S. La Rosa, *L'istruzione probatoria*, cit., 870). Gli adempimenti istruttori vengono disposti con ordinanza non impugnabile (ancora S. La Rosa, *L'istruzione probatoria*, cit., 870). Detto provvedimento, per le richieste dati e l'ordine di esibizione di documenti, viene pronunciato in udienza o comunicato alle parti costituite ex art. 16 d.lgs. n. 546/1992 (secondo parte della dottrina, sarebbe necessaria la notifica del provvedimento alle parti non costituite o ai terzi; diversamente, A. M. Soggi - P. Sandulli, *Manuale del processo tributario*, cit., 197). Agli accessi e alle ispezioni, dovendo presenziare il giudice, si applicano gli artt. 202 e ss. cod. proc. civ., mentre, per la consulenza tecnica, è operativa la disciplina ex artt. 191 e segg. cod. proc. civ. Si vedano altresì le riflessioni di G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 583: "la formazione delle prove costituenti va svolta sotto la direzione e sotto il controllo del giudice. Per non alterare l'equilibrio che deve essere sempre assicurato tra il giudice e le parti, la formazione delle prove non può essere delegata a terzi non facenti parte del collegio, né a maggior ragione la Commissione può affidarne la formazione ad una delle parti del giudizio o a soggetti a diverso titolo collegati da un rapporto istituzionale con una delle parti stesse. (...) Le prove precostituite (o documentali), a loro volta, devono essere versate in giudizio in modo formale indicandole singulatim ed elencandole negli atti del processo ai quali sono allegare ovvero, se prodotte separatamente, elencandole in apposite note. Se non presentate contestualmente all'atto di costituzione in giudizio, possono essere acquisite al processo se (e solo se) depositate entro il termine ultimo di venti giorni liberi prima della data di trattazione del ricorso. Pur nel silenzio della legge, tale termine deve ritenersi perentorio in quanto strumentale a garantire il diritto di difesa della controparte ed a garantire l'equilibrio delle armi (...)" . Analogamente, sul diritto della parte ad avere una "reasonable opportunity to present his case – including his evidence", la sentenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo *Dombo Beheer B. V. v/Nederland*, 27 ottobre 2003, causa C-A/274. Diversamente, sul potere del giudice tributario di acquisire le prove prodotte fuori termine, vds. R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 494.

⁹⁹⁴ Come si è visto in relazione al processo civile, diverse dalle prove atipiche sono le cosiddette prove *illicite*, che, nel processo tributario, sono quelle acquisite al procedimento di accertamento in senso difforme alle norme di legge e quelle acquisite in violazione dei diritti fondamentali del soggetto, di cui agli artt. 13, 14 e 15 Cost. (si veda, in merito, L. P. Comoglio, *Perquisizione illegittima ed inutilizzabilità derivata delle prove acquisite con il susseguente sequestro*, in *Cass. pen.*, 1996, 1547, che definisce detti mezzi istruttori "prove incostituzionali"). A differenza delle prove atipiche, quelle illicite sono inutilizzabili, sia nel procedimento di accertamento, sia nel giudizio tributario. In questo senso, si confrontino gli studi di G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 610; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 405; F. Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, 1918. Si veda, tuttavia, l'orientamento contrario di

Rimanendo ancorati alla casistica giurisprudenziale, e senza con ciò voler irrigidire un ambito che, come quello delle prove innominate, è, per sua natura, magmatico e destinato ad evoluzioni continue, è possibile ricondurre alla prima delle due specie le sentenze – in particolare penali – rese in altri giudizi, mentre alla seconda le prove formate in altri giudizi, le dichiarazioni di terzi rese agli uffici tributari e alla Guardia di Finanza nella fase procedimentale, la contabilità ‘in nero’, il comportamento osservato dal contribuente nell’attività di controllo.

Quanto alle sentenze rese in sede penale⁹⁹⁵, è noto che il d.l. n. 429/1982, convertito in legge n. 516/1982⁹⁹⁶, aveva previsto che il processo penale sarebbe potuto iniziare

certa giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., sez. trib., 2 febbraio 2002, n. 1383, in *Rass. trib.*, 2002, 650 e Cass. civ., sez. trib., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 282, con nota di S. La Rosa, *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, e in *Fisco*, 2001, 13853), per la quale l’assenza, nel diritto tributario, di una norma analoga a quella ex art. 191 cod. proc. pen. consentirebbe l’utilizzabilità delle prove acquisite *contra legem* in seno all’istruzione primaria. Va, tuttavia, segnalata la contrarietà di detto orientamento ai principi costituzionali e, segnatamente, a quelli di legalità (23 Cost.) ed imparzialità (97 Cost.), da cui discende il contenuto precettivo dei disposti che regolano i poteri istruttori degli uffici tributari. Si vedano, inoltre, i condivisibili rilievi di G. Porcaro, *Profili ricostruttivi della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove “incostituzionali”*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, 15 e ss., spec. 39: “(...) è certo da escludere che non esista nel diritto tributario una specifica disposizione sulla (in)utilizzabilità della prova. L’art. 70 del d.p.r. n. 600/1973 rinvia alle disposizioni di cui al codice di procedura penale. Per affermare che l’art. 191 c.p.p. non si applichi al diritto tributario non è certo sufficiente riferirsi alla asserita diversità tra processo penale e accertamento tributario, perché l’art. 191, riguardando la fase della assunzione dell’elemento di prova, oltre a quella di acquisizione dello stesso in dibattimento, si applica anche prima del dibattimento stesso, in un momento investigativo assimilabile a quello istruttorio tributario. (...)”. Ad analoghe conclusioni si deve approdare in relazione alle prove acquisite in specchio ai diritti fondamentali della persona, anche in relazione all’importante art. 52 d.p.r. n. 633/1972, cit., che subordina l’esercizio del potere di accesso domiciliare, di perquisizione personale o di apertura coattiva di borse, casseforti ed armadi, alla previa autorizzazione dell’autorità giudiziaria. Diverse dalle prove illecite sono le cd. prove *irregolari*, nelle quali rientrano i mezzi istruttori acquisiti in violazione di norme procedimentali non vincolanti l’azione degli uffici tributari e non poste a tutela di interessi costituzionalmente garantiti (in merito, G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 612). Si pensi, ad es., all’art. 12 c. 5 l. n. 212/2000, cit., che indica in trenta giorni lavorativi la durata massima della verifica fiscale, o agli artt. 32 c. 2 d.p.r. n. 600/1973, cit., e 51 c. 3 d.p.r. n. 633/1972, cit., che fissano in quindici giorni il termine minimo entro il quale il contribuente deve evadere le richieste istruttorie degli uffici tributari.

⁹⁹⁵ Sulla circolazione della sentenza penale, si vedano G. Vanacore, *Efficacia extrapenale del giudicato di assoluzione: il punto delle Sezioni Unite*, in *La responsabilità civile*, n. 5/2011, 380; A. Marcheselli, *Circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2009, 83; P. Corso, *Il problema della prova tributaria tra processi contermini*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 12/2008, 1025; Id., *Sentenza di non luogo a procedere e pretesa inopponibilità all’amministrazione finanziaria rimasta estranea al processo penale*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 3/2001, 192; A. Sciello, *Abolizione dell’art. 12, l. n. 516 del 1982 e influenza del giudicato penale nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2001, 296; F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 891.

⁹⁹⁶ Cfr. l’art. 12 l. 7 agosto 1982, n. 516. In tema, si veda F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 891.

senza attendere il definitivo esito dell'accertamento dell'imposta evasa⁹⁹⁷, così statuendo che la sentenza di condanna o di proscioglimento avrebbe avuto autorità di cosa giudicata nel contenzioso tributario, relativamente ai fatti che fossero stati oggetto del giudizio penale. L'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000⁹⁹⁸, che non prevedeva nulla sul punto, e l'interpretazione fornita dalla relativa relazione governativa avevano, tuttavia, indotto ad una sostanziale revisione dell'orientamento in oggetto e all'applicazione della *lex generalis* di cui all'articolo 654 cod. proc. pen.⁹⁹⁹

A tutt'oggi, propendendosi per l'operatività del citato disposto, si può finire per escludere – o notevolmente ridimensionare – l'efficacia probatoria della sentenza di condanna, sulla base della constatazione per cui l'art. 654 cod. proc. pen. richiede che, ai fini della circolazione della pronuncia resa in sede penale, si controverta intorno ad un diritto o interesse legittimo il cui riconoscimento dipenda dall'accertamento degli stessi fatti materiali oggetto del giudizio penale, che i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e che la legge civile *“non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”*.

Se va certamente rilevato che, dato l'articolo 654 cod. proc. pen.¹⁰⁰⁰, non è agevole avallare l'efficacia di cosa giudicata della sentenza di condanna o di proscioglimento

⁹⁹⁷ Diversamente dalla disciplina previgente, che impediva all'azione penale di avere corso prima che l'accertamento delle imposte fosse divenuto definitivo.

⁹⁹⁸ Su cui vedasi A. Sciello, *Abolizione dell'art. 12, l. n. 516 del 1982 e influenza del giudicato penale nel processo tributario*, cit., 296.

⁹⁹⁹ In questo senso, vds. la circolare Ag. Entrate, 20 agosto 2000, n. 154/E. Sugli effetti del d.lgs. n. 74 del 2000, si confronti l'importante analisi di S. Menchini, in T. Baglione - S. Menchini - M. Miccinesi (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, sub art. 7, cit., II ed., 2004, 108-109, per il quale: *“(...) dopo tale ultimo intervento legislativo, deve adesso riconoscersi una piena autonomia fra il giudizio penale ed il giudizio tributario (...); con l'ulteriore conseguenza che deve essere negata qualsiasi efficacia vincolante della sentenza penale nel processo tributario. Se ciò è vero, non può, tuttavia, escludersi che le sentenze rese nei procedimenti penali possono esplicare effetti di natura probatoria nel giudizio davanti alle Commissioni tributarie (...)”*.

¹⁰⁰⁰ Che così recita: *“nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio*

nel giudizio tributario – ove l’art. 7 impone limitazioni probatorie consistenti¹⁰⁰¹ –, e se è pur vero che *de jure condendo* si dovrebbe impedire che facciano stato le sole decisioni che, effettivamente, si fondino su una prova esclusa dal d.lgs. n. 546/1992¹⁰⁰², bisogna, parimenti, considerare che altro è il cosiddetto *giudicato esterno*, altra l’*efficacia probatoria* di una pronuncia del tipo di quelle menzionate.

Viene, ancora una volta, in soccorso dell’interprete la riconduzione del nostro processo al modello del giudizio tributario sul rapporto e alla conseguente, necessaria, dilatazione – nel rispetto dei divieti espressi di legge – del ventaglio degli strumenti di convincimento. Il riferimento ai risultati esegetici raggiunti in relazione al processo civile consente di avallare l’efficacia probatoria della sentenza penale: se l’atipicità riguarda la *fonte* di prova, solo un divieto espresso potrebbe impedire l’acquisizione della risultanza conseguita¹⁰⁰³. Dovrebbe, pertanto, valere il principio del libero convincimento del giudice, con i limiti imposti dalla ragionevolezza delle scelte, censurabili in sede di sindacato sulla motivazione¹⁰⁰⁴. Soprattutto nei casi di pronunce rese all’esito di riti cd. alternativi – quali, ad esempio, il patteggiamento della pena *ex art. 444 cod. proc. pen.*¹⁰⁰⁵ – è necessario un bilanciamento ponderato dell’accertamento compiuto dal giudice penale. Se l’imputato ha patteggiato, non è, infatti, matematicamente certo che sia stato colpevole del reato ascrittogli: può, al più, presumersi¹⁰⁰⁶ che lo sia stato.

penale, purchè i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purchè la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”.

¹⁰⁰¹ In questo senso, cfr. Cass. civ., sez. trib., 6 febbraio 2006, n. 2499, in banca dati “*fisconline*”. Vedasi anche Comm. trib. centrale, sez. XVI, 30 ottobre 2003, n. 8065, in *Il fisco*, n. 21/2004, 3265.

¹⁰⁰² Una pronuncia penale ben potrebbe fondarsi, infatti, esclusivamente su prove documentali.

¹⁰⁰³ In questo senso, cfr. l’analisi di G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 605. Nello stesso senso, cfr. già F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 891.

¹⁰⁰⁴ Si veda *supra* per i relativi riferimenti bibliografici sul tema.

¹⁰⁰⁵ Sull’efficacia dimostrativa, nel processo tributario, della pronuncia resa all’esito del patteggiamento, si veda Cass. civ., sez. trib., 17 gennaio 2001, n. 630, in banca dati “*fisconline*”.

¹⁰⁰⁶ Con presunzioni cd. semplici, ossia senza sgravio alcuno dal normale onere della prova. Si veda, tuttavia, il diverso orientamento seguito da certa giurisprudenza di legittimità – cfr. Cass., 5 maggio 2005, n. 9358, in *Foro it.*, 2006, I, 191, che, con riferimento alla sentenza di patteggiamento, si esprime nel senso di “*prova della responsabilità penale*” del soggetto.

Transitando ai casi in cui l'atipicità non riguarda la fonte, ma la modalità di formazione o di acquisizione della prova al processo, hanno, anzitutto, rilievo le risultanze istruttorie emerse in seno al procedimento o al giudizio penale¹⁰⁰⁷.

Quanto alle risultanze emerse in seno al procedimento, l'impiego dello stesse dipende dal combinarsi dell'articolo 329 cod. proc. pen. con l'art. 33 c. 3 d.p.r. n. 600/1973 in materia di imposte sui redditi e l'art. 63 c. 1 d.p.r. n. 633/1972 in tema di iva. Come è noto, l'art. 329 cod. proc. pen.¹⁰⁰⁸ contempla il cosiddetto segreto investigativo, impedendo la circolazione del materiale istruttorio incamerato *“fino a quando l'imputato non ne possa avere conoscenza e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari”*. Tuttavia, le leggi d'imposta richiamate prevedono che, anche in deroga all'art. 329 cod. proc. pen., la Guardia di finanza, previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, utilizzi e trasmetta agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre forze di polizia nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria¹⁰⁰⁹.

Ora, se a prima lettura dell'articolo 329 cod. proc. pen., si dovrebbe concludere nel senso della radicale inutilizzabilità delle risultanze emerse in seno al procedimento

¹⁰⁰⁷ Sul tema, si vedano G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 605; A. Marcheselli, *Circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, cit., 83; P. Corso, *Il problema della prova tributaria tra processi contermini*, cit., 1025; Id., *L'utilizzo extrapenale di elementi conoscitivi*, in AA.VV., *I reati in materia fiscale*, Torino, 1989, 649; Mambriani, *Collaborazione fra autorità giudiziaria e amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento fiscale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, I, 1151; Nobili, *Il processo penale*, in AA.VV., *Responsabilità e processo penale per reati tributari*, Milano, 1986, 431; Molari, *L'utilizzazione tributaria delle risultanze penali*, in *Il fisco*, n. 31/1988, 4834; Kostoris, *L'utilizzabilità delle prove*, in *Diritto e procedura tributaria*, Padova, 1989, 594.

¹⁰⁰⁸ Che così recita: *“gli atti di indagine compiuti dal pubblico ministero e dalla polizia giudiziaria sono coperti dal segreto fino a quando l'imputato non ne possa avere conoscenza e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari. Quando è necessario per la prosecuzione delle indagini, il pubblico ministero può, in deroga a quanto previsto dall'art. 114, consentire, con decreto motivato, la pubblicazione di singoli atti o di parti di essi. In tal caso, gli atti pubblicati sono depositati presso la segreteria del pubblico ministero. Anche quando gli atti non sono più coperti dal segreto a norma del comma 1, il pubblico ministero, in caso di necessità per la prosecuzione delle indagini, può disporre con decreto motivato: a) l'obbligo del segreto per singoli atti, quando l'imputato lo consente o quando la conoscenza dell'atto può ostacolare le indagini riguardanti altre persone; b) il divieto di pubblicare il contenuto di singoli atti o notizie specifiche relative a determinate operazioni”*.

¹⁰⁰⁹ In argomento, si veda, da ultimo, A. Marcheselli, *Circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, cit., 86. Cfr. anche le riflessioni di P. Corso, *Il problema della prova tributaria tra processi contermini*, cit., 1026.

penale, ad una diversa esegesi deve approdarsi se si combina il disposto con i d.p.r. nn. 600/1973 e 633/1972 e con l'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, nella parte in cui contempla il principio della correlazione tra poteri degli uffici tributari e poteri delle Commissioni. Del resto, se il giudice penale autorizza l'utilizzazione del materiale istruttorio ai fini fiscali, e l'avviso di accertamento si fonda su quest'ultimo¹⁰¹⁰, l'istruttoria giudiziale non può che avere, quale parametro, quanto accertato in sede di indagini preliminari.

Se è, poi, vero che la formazione della prova in sede altra da quella giudiziale, in assenza dell'amministrazione finanziaria, e sovente persino dell'indagato, potrebbe inficiare il principio del contraddittorio, il diritto di difesa e la stessa parità delle armi, sarebbe, comunque, possibile la rinnovazione dell'atto istruttorio in seno al processo tributario¹⁰¹¹. Laddove, poi, l'assunzione fosse impedita dal divieto di prova testimoniale e non si ammettesse neppure la nuova testimonianza scritta¹⁰¹², residuerebbe spazio, comunque, per l'esercizio dei poteri ufficiosi di cui all'articolo 7 c. 1 d.lgs. n. 546/1992: lo strumento della richiesta di dati, informazioni e chiarimenti consentirebbe di non vanificare risultanze istruttorie già acquisite, rilevanti ai fini

¹⁰¹⁰ Va da sé che, in assenza dell'autorizzazione, l'avviso di accertamento sarebbe illegittimo. In questo senso, C. Consolo, *Legittima acquisizione delle risultanze di una istruttoria penale (ex artt. 2 e 7 D.P.R. n. 436/1982) e loro sufficienza o meno, in particolare ove consistenti in prove orali, a sorreggere un accertamento tributario: una decisione del massimo interesse*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 287 e ss. e Id., *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, cit., 817 e ss., nonché R. Schiavolin, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 544 e ss.

¹⁰¹¹ In merito, cfr. L. P. Comoglio, *Prove penali, giusto processo e poteri di acquisizione del giudice tributario*, cit., 943. Si veda altresì A. Marcheselli, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, cit., 98-99, per il quale: "in dottrina, la possibile acquisizione di materiale proveniente da altri giudizi si accompagna a cautele. Si ritiene che: a) non possano utilizzarsi materiali assunti illegittimamente nel giudizio a quo; b) si possano acquisire materiali solo da processi di cui fosse parte l'interessato nel processo tributario; c) sia necessario vi sia stato il previo contraddittorio, giacché altrimenti l'atto dovrebbe essere rinnovato nel processo tributario (...). Condividiamo senz'altro la prima condizione. Le altre due non sono imposte dalla normativa costituzionale, né da quella ordinaria".

¹⁰¹² Si veda *supra* per la prospettazione, già *in jure condito*, di tale soluzione.

della decisione e ritualmente trasmigrate dalla sede penale a quella tributaria secondo l'art. 33 d.p.r. n. 600/1973 o l'art. 63 d.p.r. n. 633/1972¹⁰¹³.

Quanto alle prove assunte nel processo penale, la risoluzione della *quaestio* dipende dal singolo mezzo istruttorio.

Come si è detto, l'atipicità attiene alla formazione della prova, data l'identità contenutistica della stessa rispetto alla corrispondente prova tipica: va da sé che, quando è vietata quest'ultima, debba considerarsi, almeno tendenzialmente, vietata anche la prima. Se così non fosse, si finirebbe per aggirare un divieto normativo, rimpiazzando le modalità tipiche di assunzione con percorsi alternativi, di incerta garanzia per le parti.

Va, tuttavia, rilevato che la prova assunta potrebbe non avere natura di testimonianza e che la giurisprudenza ha, più volte, consentito l'ingresso, nel processo tributario, di mezzi istruttori acquisiti in un giudizio penale¹⁰¹⁴.

Del resto, se l'assunzione della prova è avvenuta nell'osservanza delle garanzie di cui agli artt. 24 e 111 Cost., peraltro nel contesto di un giudizio che – come quello penale – è, per espressa previsione costituzionale, ispirato al principio del contraddittorio nella valutazione e nella stessa formazione della prova¹⁰¹⁵, sarebbe difficile bandire il mezzo istruttorio o valutarlo meno di quanto non si sarebbe fatto se lo si fosse assunto

¹⁰¹³ Riteniamo non vi sia, pertanto, spazio per un ridimensionamento 'a priori' del valore probatorio delle risultanze istruttorie in oggetto, che, se acquisite secondo le modalità richiamate, dovrebbero essere liberamente valutabili dal giudice. In questo senso, del resto, in relazione alle dichiarazioni rese dall'indagato, Cass. civ., sez. trib., 1 giugno 2003, n. 9320, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 3/2004, 234 (sostanzialmente analoga è l'opinione di O. Mazza, *Utilizzabile nel processo tributario la confessione dell'imputato*, *ivi*, 234, per il quale "se, per un verso, il libero convincimento del giudice tributario in tema di valutazione della confessione del ricorrente non è vincolato da alcun limite legale espresso (...), per altro verso, sulla falsariga di quanto avviene nel processo penale, sembra ragionevole ritenere che non si possa giungere alla piena valorizzazione probatoria delle dichiarazioni provenienti dall'interessato, senza dare conto in motivazione degli adeguati riscontri che supportino questa conclusione"). Si veda *infra* per gli ulteriori sviluppi dell'analisi.

¹⁰¹⁴ Si pensi, ad esempio, ad una perizia disposta in sede penale. Cfr., in merito, Cass., sez. trib., 6 febbraio 2009, n. 2904, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 7/2009, 607, con nota di S. Magnone Cavatorta, *Osservazioni circa l'utilizzazione, con valore di prova, dinanzi alla CTR, della relazione di consulenza tecnica redatta in un processo diverso*.

¹⁰¹⁵ Si veda l'art. 111 c. 4 Cost.

nel processo tributario¹⁰¹⁶. Anche se al giudizio penale fosse rimasta estranea l'amministrazione finanziaria, ciò non giustificerebbe l'esclusione o l'automatica degradazione – sulla falsariga dell'art. 310 c. 3 cod. proc. civ., eventualmente applicabile al processo tributario – della prova ad argomento di prova. Se, da una parte, vanno considerati gli orientamenti che forniscono un'interpretazione correttiva dell'art. 310 c. 3 cod. proc. civ.¹⁰¹⁷, rimettendo la valutazione della prova assunta nel giudizio estinto al libero convincimento del giudice, dato il carattere non cogente del principio di oralità e l'eguale dignità dei diversi processi in un sistema giudiziario ispirato allo stesso modello costituzionale, va, dall'altra, valorizzata la possibilità di rinnovare l'atto istruttorio in seno al giudizio tributario – con l'impiego di uno strumento istruttorio omologo: la consulenza tecnica ex art. 7 c. 2 d.lgs. n. 546/1992, ad esempio, al posto della perizia penale – o, in subordine, di attivare il potere di richiesta dati ed informazioni di cui al primo comma del citato disposto.

Tutto ciò assume particolare rilievo nell'ambito di un giudizio che, come quello tributario, appuntandosi sul rapporto, mira al suo accertamento compiuto, secondo

¹⁰¹⁶ In merito, sono rilevanti le statuizioni di Cass., sez. trib., 6 febbraio 2009, n. 2904, cit.: “(...) il giudice di merito, in mancanza di qualsiasi divieto di legge, può utilizzare anche prove raccolte in un diverso giudizio fra le stesse o anche altre parti, con qualsiasi altra produzione delle parti stesse, al fine di trarne non solo semplici indizi o elementi di convincimento, ma anche di attribuire loro il valore di prova esclusiva, il che vale anche per una perizia svolta in sede penale o una consulenza tecnica svolta in altre sedi civili (n. 8585/1999, n. 2839/1997), tanto più se essa sia stata predisposta in relazione ad un giudizio avente ad oggetto una situazione di fatto rilevante in entrambi i processi (Cass. n. 11426/2006)”. In argomento, si confrontino anche le riflessioni di P. Corso, *Il problema della prova tributaria tra processi contermini*, cit., 1025 e di F. Amatucci, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giust. trib.*, 2008, 214.

¹⁰¹⁷ In questo senso, S. Satta - C. Punzi, *Diritto processuale civile*, Padova, 2000, 412, E. T. Liebman, *Manuale di diritto processuale civile*, II, Milano, 1981, 210 e R. Vaccarella, *Inattività delle parti ed estinzione del processo di cognizione*, Napoli, 1975, 362, che attribuiscono alle prove assunte nel giudizio estinto il valore di prove libere. In senso contrario, vedasi G. F. Ricci, *Le prove atipiche*, cit., 360 e ss. Cfr. anche l'impostazione di A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, cit., e, prima di lui, di V. Andrioli, *Diritto processuale civile*, I, Napoli, 1979, 1015, per i quali l'efficacia di argomento di prova riguarderebbe tutti i mezzi istruttori, ad eccezione della confessione – in ogni caso soggetta all'art. 2735 cod. civ. – e al giuramento, che non potrebbe produrre i suoi effetti tipici decisori in un altro processo.

verità, e si inserisce in una geografia giurisdizionale che, oggi, non può conoscere frontiere, data l'estensione, ampia ed indistinta, del principio del giusto processo¹⁰¹⁸.

Un discorso a parte lo meritano, nel contesto delle prove atipiche, le cosiddette dichiarazioni dei terzi, che consistono in dichiarazioni di scienza¹⁰¹⁹, raccolte dall'amministrazione finanziaria in sede di istruttoria amministrativa e, quindi, impiegate per giustificare la pretesa di cui all'atto impositivo.

Tra i molti orientamenti concernenti le dichiarazioni in oggetto¹⁰²⁰, se ne distinguono tre.

Secondo una prima impostazione – fondata sull'articolo 7 c. 4 d.lgs. n. 546/1992 – si è rilevato che l'ammissione di documenti dal contenuto equipollente a prove per testi comporterebbe l'ingresso surrettizio nella causa di mezzi istruttori vietati, sia pur indirettamente, dalla *littera legis* e dalla stessa natura del processo tributario¹⁰²¹. Si è, poi, aggiunto, a suffragio dell'assoluta inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi, che sia la loro formazione, sia la loro acquisizione al giudizio contrasterebbero con il principio del contraddittorio e con la “condizione di parità” delle parti. La formazione

¹⁰¹⁸ Si vedano le condivisibili riflessioni di P. Corso, *Il problema della prova tributaria tra processi contermini*, cit., 1025: “la costruzione a tavolino di mondi diversi, destinati a vivere di vita propria e a svilupparsi secondo regole autonome, deve misurarsi con la realtà di ogni giorno che non consente tagli così netti come li si vorrebbe e che postula (o impone) inevitabili momenti di collegamento, di raccordo e di sutura” e, ancora, *op. ult. cit.*, 1026: “addirittura, emergerebbe una palese irrazionalità del legislatore che disciplinerebbe un flusso informativo dal penale al tributario e, al contempo, negherebbe ogni potenzialità probatoria (e, quindi, la possibilità di utilizzo) a detta circolazione di materiale”.

¹⁰¹⁹ Così, in particolare, Cass., sez. trib., 1 marzo 2002, n. 2992, in *Dir. e prat. trib.*, 2002, II, 956, con nota di Menti, *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzi nell'accertamento dei redditi e dell'Iva*.

¹⁰²⁰ Si vedano, ad esempio, Cass., sez. trib., 10 febbraio 2006, n. 2942, in banca dati “*fisconline*”, Cass. sez. trib., 15 aprile 2003, n. 5957, in *Riv. giur. trib.*, 2003, 1049, Cass., sez. trib., 25 marzo 2002, n. 4269, in *Corr. trib.*, 2002, 3366, che attribuiscono valore indiziario alle dichiarazioni dei terzi. In senso contrario a dette pronunce, cfr. P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 179; Id., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, cit., 280; A. Viotto, *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo delle dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, cit., II, 72. Favorevoli all'inutilizzabilità, in seno al processo, delle dichiarazioni di terzi sono F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 890, per il quale: “pur se la giurisprudenza si mostra poco rigorosa, il divieto di prova testimoniale impedisce al giudice tributario di prendere in esame dichiarazioni di terzi, raccolte nelle indagini amministrative o nelle indagini di polizia tributaria e documentate nei processi verbali”, nonché C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, cit., 143 e I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, cit., 162.

¹⁰²¹ In questo senso, F. Tesauro, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., 890; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, cit., 143; I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, cit., 162.

ha, infatti, luogo alla presenza dell'amministrazione finanziaria, ma non del contribuente; l'acquisizione della prova al materiale di causa, lungi dal consentire una, almeno parziale, sanatoria della carenza 'a monte' di contraddittorio, aggraverebbe la posizione della parte privata, di fatto impossibilitata – dato il divieto di prova testimoniale – ad esercitare la facoltà di prova contraria.

A questa prima, e radicale impostazione, se ne è contrapposta una intermedia, favorevole al conferimento alle dichiarazioni dei terzi di un'efficacia probatoria depotenziata, equiparabile a quella degli indizi¹⁰²² o degli argomenti di prova¹⁰²³. Tale falcidia, oltre a valorizzare le peculiarità della formazione ed acquisizione dei mezzi istruttori in commento, evitando l'equiparazione delle dichiarazioni a prove liberamente valutabili, sarebbe in linea con la soluzione adottata dalla Consulta¹⁰²⁴.

¹⁰²² Sugli indizi si vedano, ai riferimenti indicati *supra*: Cass. civ., sez. I, 16 marzo 2001, n. 3837, in *Foro it.* 2002, I, 1502; Cass. civ., sez. III, 18 gennaio 2000, n. 491, in *Rep. Foro it.* 2000, voce *Prova civile in genere*, n. 54; Cass. civ., sez. II, 4 maggio 1999, n. 4406 in *Rep. Foro it.* 2000, voce *Presunzioni*, n. 3. In senso conforme, per la dottrina: V. Andrioli, voce *Presunzioni (diritto civile e diritto processuale civile)*, in *Noviss. dig. it.*, XIII, Torino, 1966, 772; B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 375; L. P. Comoglio, *Le prove civili*, cit., 49.

¹⁰²³ Così, R. Schiavolin, *Le prove*, cit., F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, cit., 63. Vanno, tuttavia, considerati quegli orientamenti giurisprudenziali che equiparano gli argomenti di prova alle prove propriamente dette. Cfr., ad es., Cass. civ., 8 febbraio 2006, n. 2815, in *Rep. Foro it.* 2006, voce *Prova civile in genere*, n. 30; Cass. civ., 4 maggio 2005, n. 9279, in *Rep. Foro it.* 2005, voce *Cassazione civile*, n. 69; Cass. civ., 27 gennaio 2005, n. 1658, in *Rep. Foro it.* 2006, voce cit., n. 71. In senso adesivo: S. Chiarloni, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, cit., 844. *Contra*: L. Montesano, *La garanzia*, cit., 935 e G. F. Ricci, *Prove e argomenti di prova*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1988, 1036. Per l'equiparazione degli argomenti di prova alle presunzioni semplici, si veda la significativa analisi di G. Ruffini, "Argomenti di prova" e "fondamento della decisione" del giudice civile, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2004, 1351, oltre a M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, 461 e ss., S. Chiarloni, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, cit., 819 e ss. e già M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, Milano, 1974, I, 92, nt. 27. Per la tesi tradizionale, favorevole alla qualifica degli argomenti di prova come *probationes inferiores*, inidonee a fondare la ricostruzione della *quaestio facti* e, al più tali da fungere da strumento di valutazione di risultanze già acquisite, A. Converso, *L'interrogatorio libero e il tentativo di conciliazione*, cit., 637; R. Bernasconi, *Sulla efficacia probatoria delle dichiarazioni rese dalle parti in sede di interrogatorio libero*, in *Riv. dir. proc.*, 1996, 619 e ss.; G. F. Ricci, *Prove e argomenti di prove*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1988, 1036; R. Vaccarella, voce *Interrogatorio delle parti*, cit., 393; V. Andrioli, voce *Prova*, cit., 260 e ss. Sull'inidoneità degli argomenti di prova a fondare la decisione, Cass. civ., 24 aprile 2008, n. 10650, in *Giust. civ.*, 2008, n. 10650, in *Giust. civ.*, 2008, 2417; Cass. civ., 27 gennaio 2005, n. 1658, in *Giur. it. Mass.*, 2005; Cass. civ., 4 febbraio 2005, n. 2273, in *Giur. it. Mass.*, 2005; Cass. civ., 27 agosto 2004, n. 17076, in *Giust. civ. Mass.*, 2004, 9. Sugli argomenti di prova nel processo tributario, si veda G. Ingraio, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, *passim* e Id., *La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2006, 289 e ss.

¹⁰²⁴ Cfr. ancora C. Cost., n. 18/2000, cit.: "(...) il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono

Come si è anticipato, la Corte, per avallare il divieto di cui all'art. 7 c. 4, si è, infatti, appuntata sulle specificità del processo tributario e sulla possibile deroga all'esercizio della facoltà di controprova del contribuente – giusta prova per testi o altre dichiarazioni scritte di terzi – in presenza di uno scritto dal ridotto valore probatorio e, in ogni caso, inidoneo a fondare, di per sé solo, la pronuncia.

Mancherebbe, tuttavia, un vero e proprio fondamento normativo, atto a giustificare la degradazione *tout court* di una prova – quale è, a tutti gli effetti, la dichiarazione del terzo – ad argomento di prova o a mero indizio.

Il terzo orientamento, che accorda allo strumento in oggetto pieno valore probatorio – ferma restando, in ogni caso, la necessaria instaurazione del contraddittorio con la parte e la libera valutazione del giudice¹⁰²⁵ – avrebbe il pregio di promuovere l'accertamento del vero, valorizzando le numerose ed innegabili ragioni della pratica.

Evidentemente, se si ammettesse la prova testimoniale scritta, secondo lo schema fornito dalla l. n. 69/2009, la dichiarazione del terzo diverrebbe una sua 'concorrente' ed imporrebbe una differenziazione dell'efficacia probatoria dei due strumenti, tale da evitare la loro sovrapposizione e la perdita di *appeal* del modello, più garantista, di cui all'art. 257- *bis* cod. proc. civ.

idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi". Ciò non vuol dire, peraltro, che il contribuente non possa, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale. Allorché ciò avvenga, 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 decreto legislativo n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l'attività istruttoria svolta dall'ufficio. E non è dubbio 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".

¹⁰²⁵ Ciò non priverebbe, comunque, di fondamento e pregio la denuncia di incostituzionalità di un sistema di giustizia che, nel mentre vieta la prova testimoniale, riconosce efficacia probatoria a dichiarazioni di scienza "assunte senza le garanzie che sono proprie della prima". In questo senso, P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, cit., 576. Similmente, si veda A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, cit., 411.

Diversamente, se si ritenesse che il divieto di cui all'art. 7 d.lgs. n. 546/1992 fosse tale da precludere anche l'assunzione della testimonianza in forma scritta, la dichiarazione del terzo potrebbe rappresentare lo strumento che, evitando la complessità e le lungaggini della rituale escussione dei testi *ex artt.* 244 e segg. cod. proc. civ. e preservando il carattere documentale del rito tributario, consentirebbe l'ingresso di informazioni altrimenti inutilizzabili. In tutti i casi in cui la prova testimoniale è l'unica strada percorribile – si pensi, ad esempio, alla simulazione di un contratto, all'effettiva inerenza di un bene all'attività economica del privato, al sostentamento delle spese di mantenimento dei beni eretti a fatti noti dal redditometro¹⁰²⁶ – si potrebbe mitigare il *rigor iuris* con uno strumento polifunzionale e duttile, peraltro utilizzabile – ai fini della controprova e nell'arco del giudizio – anche dal contribuente. L'omesso contraddittorio nella fase di istruzione primaria potrebbe essere ripristinato in seno all'istruzione processuale, ove si darebbe al privato la facoltà di controdedurre e controprovare in relazione ai fatti risultanti dallo scritto redatto dal terzo¹⁰²⁷.

Sempre guardando alle prove atipiche per le modalità di formazione od acquisizione, hanno particolare rilievo, ai fini pratici, i documenti che recano il tracciato della 'contabilità in nero' del contribuente.

Se l'immanenza, al nostro sistema probatorio, di una nozione ampia di "documento", quale oggetto materiale che rappresenti o dia conoscenza di un fatto¹⁰²⁸, potrebbe consentire la sussunzione nel genere della specie dei documenti comprovanti la

¹⁰²⁶ Per l'ampia casistica giurisprudenziale, si rinvia a F. Tesauro, voce *Prova*, cit., 889 e ss. e a R. Schiavolin, *Le prove*, cit., 508.

¹⁰²⁷ Va da sé che alla dichiarazione del terzo dovrebbe applicarsi, in via analogia, la disciplina del codice di rito concernente la testimonianza, con particolare attenzione all'osservanza dei limiti alla prova testimoniale e delle cause di incapacità a testimoniare (cfr. art. 246 cod. proc. civ.). In merito, cfr. S. Chiarloni, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, cit., 863.

¹⁰²⁸ Si veda F. Carnelutti, *Documento e negozio giuridico*, cit., 86. Cfr. altresì la diversa opinione di chi ritiene che la rappresentazione non sia nel documento, ma nel giudizio di chi lo assume come mezzo di prova (così, V. Denti, *La verifica delle prove documentali*, Torino, 1957, 27 e, similmente, N. Irti, *Il concetto giuridico di documento*, cit., 498 e ss.).

contabilità “non ufficiale”, va, tuttavia, rilevato che un elemento di atipicità sussiste ed è, in particolare, afferente alle modalità di formazione degli scritti, omologhi, nel contenuto, alle scritture contabili o agli altri documenti rientranti nella contabilità ufficiale.

In ossequio ai principi più volte richiamati, in assenza di chiare enunciazioni normative, avrebbe poco senso degradare il valore probatorio degli scritti in questione, di massima importanza per far emergere il ‘sommerso’, e non espressamente falciati, nella loro efficacia, dal dettato di legge.

La sostanziale assimilabilità dei documenti comprovanti la contabilità ‘in nero’, e redatti dal contribuente in prima persona, a dichiarazioni confessorie rese a terzi farebbe propendere per l’attribuzione ai primi di un’efficacia pariordinata a quella di prove liberamente valutabili¹⁰²⁹.

Così si è, del resto, espressa la giurisprudenza recente¹⁰³⁰, che assoggetta gli scritti in questione al libero convincimento del giudice, considerandoli sufficienti a dimostrare sia l’inattendibilità della contabilità ufficiale, sia l’effettivo ammontare dei ricavi e del reddito prodotto dal contribuente. Una tanto rilevante efficacia probatoria presuppone, tuttavia, che venga ritualmente attivato il contraddittorio sulle risultanze istruttorie, per consentire al privato di difendersi, eventualmente fornendo una diversa interpretazione dei documenti posti a fondamento dell’accertamento tributario.

Diversamente deve dirsi in relazione alle scritture confezionate dai terzi, non assimilabili a dichiarazioni confessorie, ma a testimonianze scritte. Se, pertanto, si ammette la testimonianza *ex art. 257- bis* cod. proc. civ., va da sé il valore esclusivamente indiziario dei documenti privi dei crismi richiesti dal disposto; se,

¹⁰²⁹ Si applicherebbe, in via analogica, l’articolo 2735 c. 1 cod. civ.

¹⁰³⁰ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 23 gennaio 2008, n. 1400; Cass. civ., sez. trib., 19 giugno 2007, n. 14218; Cass. civ., sez. trib., 11 giugno 2007, n. 13598; Cass. civ., sez. trib., 30 marzo 2007, n. 7915; Cass. civ., sez. trib., 1 dicembre 2006, n. 25610; Cass. civ., sez. trib., 30 gennaio 2006, n. 1987; Cass. civ., sez. trib., 18 dicembre 2006, n. 27059, tutte in banca dati “*fisconline*”.

invece, non la si ammette, non vi è ragione per degradare l'efficacia della contabilità non ufficiale¹⁰³¹, svilendo uno strumento tanto utile all'accertamento del rapporto impositivo.

Un ultimo riferimento lo merita il contegno osservato dal contribuente nella fase di istruzione primaria.

L'omologo tipizzato è quello che è, in particolare, contemplato dagli articoli 88¹⁰³², 116¹⁰³³, 118¹⁰³⁴ e 232¹⁰³⁵ del codice di rito civile¹⁰³⁶, che danno particolare rilievo al comportamento delle parti in seno al processo, traendone conseguenze ai fini della decisione.

L'attribuzione ai rifiuti ingiustificati o, comunque, ai contegni inerti della parte del valore di argomenti di prova, con una soluzione accolta, in modo omogeneo, nel codice di rito, induce all'osservanza del dettato normativo, legando le mani al giudicante, che – salvo casi eccezionali, da motivare congruamente in sentenza – non potrebbe attribuire 'plusvalori' ai comportamenti richiamati.

¹⁰³¹ Si veda, tuttavia, G. M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario*, cit., 606, nt. 162, che attribuisce, in ogni caso, valore di indizio alla contabilità nera tenuta da terzi.

¹⁰³² Che prevede il dovere delle parti di comportarsi secondo lealtà e probità. In argomento, si vedano, oltre al sempre suggestivo G. Calogero, *Probità, lealtà, veridicità nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1939, I, 128, a P. Calamandrei, *Il processo come gioco*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, 23 e ad A. Falzea, voce *Comportamento*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 135, i lavori di F. Macioce, *La lealtà. Una filosofia del comportamento processuale*, Milano, 2005, *passim* e G. Scarselli, *Lealtà e probità nel compimento degli atti processuali*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1998, I, 91 e ss. Si confronti, in argomento, anche l'importante analisi di F. G. Scoca, *Riflessioni sulla giustizia amministrativa: un percorso intellettuale coerente*, introduzione a V. Spagnuolo Vigorita, *Opere giuridiche*, I, Napoli, 2001, LIX. Sul contenuto precettivo dell'art. 88, C. Mandrioli, *Dei doveri delle parti e dei difensori*, in *Commentario al cod. di proc. civ. diretto da E. Allorio*, I, Torino, 1973, 959, ripreso da N. Picardi, *Manuale del processo civile*, Milano, 2007, 215. In senso contrario, E. Redenti, *Diritto processuale civile*, I, Milano, 1957, 203. Più di recente, cfr. le notevoli riflessioni di F. Cordopatri, *Un principio in crisi: victus victori*, in *Riv. dir. proc.*, n. 2/2011, 281.

¹⁰³³ Che prevede il potere del giudice di trarre "argomenti di prova" dal contegno delle parti. Si veda *infra* per i relativi riferimenti bibliografici.

¹⁰³⁴ Che prevede la facoltà del giudice di desumere "argomenti di prova" dal rifiuto di esecuzione, senza giustificato motivo, di un ordine di ispezione.

¹⁰³⁵ In forza del quale "se la parte non si presenta o rifiuta di rispondere senza giustificato motivo, il collegio, valutato ogni altro elemento di prova può ritenere come ammessi i fatti dedotti nell'interrogatorio".

¹⁰³⁶ Più in generale, per una concezione più ampia del contegno processuale, non limitata alle singole ipotesi enumerate dal codice di rito, G. A. Micheli, *Sulla rilevanza del contegno processuale delle parti*, in *Temi - Riv. giur. it.*, 1947, 116.

Del resto, mentre – come si è tentato di dimostrare – ha poco senso, a fronte di un dettato normativo che non fornisce coordinate ai fini dell’apprrezzamento delle prove ‘fuori catalogo’, graduare ‘a priori’ la loro efficacia probatoria, tentando una pressoché impossibile sussunzione delle stesse in *species probationum* di medioevale memoria¹⁰³⁷, in presenza, invece, di indicazioni di legge piuttosto univoche, si deve a queste ultime prestare attenzione, onde evitare esegesi arbitrarie.

La naturale comunicazione dell’istruttoria procedimentale con quella giudiziale, secondo il principio di simmetria sancito dall’art. 7 c. 1 d.lgs. n. 546/1992, induce a rendere omogenei i criteri di valutazione dei comportamenti dei soggetti in lite. Se i poteri del giudice tributario equivalgono a quelli degli uffici, è bene che, secondo una sorta di corrispondenza biunivoca, non si attribuisca un peso diverso a contegni omologhi. Il riferimento compiuto, dagli artt. 116 e 118 cod. proc. civ., agli “argomenti di prova” induce all’applicazione dello stesso criterio di valutazione ai rifiuti ingiustificati o ai comportamenti inerti del contribuente nell’attività di controllo.

Il prevalente orientamento sfavorevole – pur nel contesto polifonico delle molte tesi divergenti¹⁰³⁸ – all’equiparazione degli argomenti di prova a prove propriamente dette induce ad una valutazione prudente delle risultanze in commento, tesa a propendere per

¹⁰³⁷ Così, acutamente, B. Cavallone, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., 395.

¹⁰³⁸ Equiparano gli argomenti di prova alle prove propriamente dette Cass. civ., 8 febbraio 2006, n. 2815, in *Rep. Foro it.* 2006, voce *Prova civile in genere*, n. 30; Cass. civ., 4 maggio 2005, n. 9279, in *Rep. Foro it.* 2005, voce *Cassazione civile*, n. 69; Cass. civ., 27 gennaio 2005, n. 1658, in *Rep. Foro it.* 2006, voce cit., n. 71. In senso adesivo: S. Chiarloni, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, cit., 844. *Contra*: L. Montesano, *La garanzia*, cit., 935 e G. F. Ricci, *Prove e argomenti di prova*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1988, 1036. Per l’equiparazione degli argomenti di prova alle presunzioni semplici, si veda la significativa analisi di G. Ruffini, “Argomenti di prova” e “fondamento della decisione” del giudice civile, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2004, 1351, oltre a M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, 461 e ss., S. Chiarloni, *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, cit., 819 e ss. e già M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell’oralità*, Milano, 1974, I, 92, nt. 27. Per la tesi tradizionale, favorevole alla qualifica degli argomenti di prova come *probationes inferiores*, inidonee a fondare la ricostruzione della *quaestio facti* e, al più tali da fungere da strumento di valutazione di risultanze già acquisite, A. Converso, *L’interrogatorio libero e il tentativo di conciliazione*, cit., 637; R. Bernasconi, *Sulla efficacia probatoria delle dichiarazioni rese dalle parti in sede di interrogatorio libero*, in *Riv. dir. proc.*, 1996, 619 e ss.; G. F. Ricci, *Prove e argomenti di prove*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1988, 1036; R. Vaccarella, voce *Interrogatorio delle parti*, cit., 393; V. Andrioli, voce *Prova*, cit., 260 e ss. Sull’inidoneità degli argomenti di prova a fondare la decisione, Cass. civ., 24 aprile 2008, n. 10650, in *Giust. civ.*, 2008, n. 10650, in *Giust. civ.*, 2008, 2417; Cass. civ., 27 gennaio 2005, n. 1658, in *Giur. it. Mass.*, 2005; Cass. civ., 4 febbraio 2005, n. 2273, in *Giur. it. Mass.*, 2005; Cass. civ., 27 agosto 2004, n. 17076, in *Giust. civ. Mass.*, 2004, 9.

un loro impiego ai fini di dare lumi ad elementi già acquisiti¹⁰³⁹. Evidentemente, interpretazioni differenti potrebbero discendere dal concreto atteggiarsi di questo o quel 'rapporto' sottoposto all'esame del giudice¹⁰⁴⁰: un uso sapiente della motivazione consente di stemperare il troppo rigore di impostazioni precostituite.

Più in generale, l'orientamento di sostanziale favore nei confronti dell'ingresso delle prove innominate nel processo tributario¹⁰⁴¹ – pur nel rispetto dei limiti passati in rassegna – collima appieno con i modelli di riferimento – quello del processo costituzionalmente dovuto e quello del giudizio amministrativo sul rapporto – ed è in linea con le radici storiche del contenzioso ed il *trend* evolutivo della giurisdizione tributaria, consentendo al giudice, anche attraverso il superamento o l'attenuazione dei divieti imposti dall'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, di approdare alla giusta decisione, con l'indagine piena ed accurata del rapporto intercorso tra amministrazione finanziaria e privato.

¹⁰³⁹ In questo senso, A. Converso, *L'interrogatorio libero e il tentativo di conciliazione*, cit., 637; R. Bernasconi, *Sulla efficacia probatoria delle dichiarazioni rese dalle parti in sede di interrogatorio libero*, in *Riv. dir. proc.*, 1996, 619 e ss.; G. F. Ricci, *Prove e argomenti di prove*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1988, 1036; R. Vaccarella, voce *Interrogatorio delle parti*, cit., 393; V. Andrioli, voce *Prova*, cit., 260 e ss. Va, tuttavia, registrato, in materia tributaria, il recente orientamento contrario della giurisprudenza di legittimità: Cass. civ., sez. trib., 25 maggio 2007, n. 12262, in *Rep. Foro it.*, voce *Tributi in genere*, 1431 e Cass. civ., sez. trib., 26 gennaio 2004, n. 1286, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, 533, con nota di P. Corso, *L'inerzia del contribuente ha valore confessorio?* Nello stesso senso, per la dottrina, vedasi G. Ingraio, *La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti*, cit., 339, e 370.

¹⁰⁴⁰ E', in merito, significativa l'analisi di G. Ingraio, *La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti*, cit., 370, che, pur approdando alla conclusione – non troppo aderente al dato di legge – dell'equiparazione, in ogni caso, nella materia tributaria, degli argomenti di prova alle prove propriamente dette, valorizza l'importante logica del 'rapporto' che fa da motivo conduttore della nostra analisi.

¹⁰⁴¹ In consonanza con quanto avviene nel processo amministrativo, nonché nel processo penale (cfr. art. 189 cod. proc. pen.).

CONCLUSIONI

Parte prima: natura della giurisdizione tributaria e suoi corollari (capitoli I-II-III)

L'indagine sul polimorfismo della prova nel processo tributario e sulla dialettica dei poteri istruttori del giudice e delle parti presuppone l'individuazione, a monte, della natura della giurisdizione tributaria.

Sono noti i termini del dibattito teorico¹⁰⁴², che ha contrapposto i sostenitori della teoria dichiarativa, favorevoli alla sussunzione del contenzioso fiscale nel modello del giudizio di accertamento di un rapporto, ai difensori della speculare teoria costitutiva, volta a dimostrare la riconduzione del nostro processo al paradigma dei giudizi impugnatori, volti all'annullamento di un atto – quello concretamente emesso dall'amministrazione finanziaria.

Altrettanto noto è il contenuto delle due tesi contrapposte: se quella dichiarativa, fondandosi sul delicato compromesso tra autorità e libertà, propende per la categoria “norma-fatto-effetti” ed individua la genesi dell'obbligazione tributaria nella sola fattispecie astratta di legge, la tesi costitutiva ha le radici nella formula “norma-potere-effetti” e riconosce, quale fonte dell'obbligazione fiscale, l'atto impositivo emesso all'esito dell'attività di accertamento.

Mentre, stando alla prima impostazione, gli atti di accertamento hanno il solo scopo di rendere liquide ed esigibili obbligazioni già sorte e la posizione del contribuente è riconducibile, pertanto, al novero dei diritti soggettivi, la tesi contrapposta attribuisce al provvedimento impositivo effetti costitutivi del rapporto d'imposta, così qualificando la situazione soggettiva del privato in termini di interesse legittimo al corretto esercizio della funzione impositiva.

¹⁰⁴² Cfr. il cap. I e II del presente studio. Mentre il primo capitolo affronta il tema secondo uno sviluppo cronologico, il II lo fa in chiave diacronica.

Di palmare evidenza sono i riflessi, sul piano processuale, delle ricostruzioni esposte.

Nell'ottica della tesi dichiarativa, il processo tributario è volto alla compiuta indagine del rapporto che lega l'amministrazione al privato. Pur risultando – in linea di principio – necessaria l'impugnativa di un atto, questo ha la funzione meramente veicolare di introdurre il processo, che ha, quale sbocco, una sentenza destinata ad investire il rapporto d'imposta e a sostituirsi al provvedimento impugnato.

L'impostazione antitetica vede, invece, nel processo fiscale lo strumento per il mero annullamento dell'atto impositivo – destinato, quest'ultimo, non solo e non tanto a veicolare l'accesso alla giustizia, ma a circoscrivere la *cognitio* alla verifica della legittimità dell'operato del fisco. Il *petitum* immediato coincide con la richiesta di eliminazione dell'atto in ragione di un vizio, mentre l'oggetto mediato è costituito dal diritto potestativo del ricorrente all'annullamento dell'atto o dall'interesse legittimo del contribuente. In nessun caso la pronuncia del giudice può rimpiazzare l'atto impugnato: solo il fisco può e deve esercitare nuovamente il potere di imposizione, rinnovando l'atto viziato in ottemperanza a quanto disposto dal giudice.

Per risolvere la questione vessata, neanche basta l'indagine fenomenica della vigente disciplina del contenzioso fiscale, fornita dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546¹⁰⁴³.

Dal dato normativo discendono, infatti, esegesi contrastanti, inidonee a condurre a conclusioni univoche.

La teoria costitutiva trova avallo nell'articolo 19 d.lgs. n. 546/1992, che elenca puntualmente gli atti impositivi avverso i quali è proponibile ricorso, prevedendo che persino l'azione di rimborso è subordinata all'esistenza di un atto di “*rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od accessori non dovuti*”. Così, l'articolo 21 del citato decreto, fissando un termine perentorio per la proposizione del ricorso e facendolo decorrere dalla notificazione del provvedimento,

¹⁰⁴³ Cfr. il cap. II del presente studio.

predilige la decadenza alla prescrizione e rende l'atto definitivo al solo spirare del termine, prescindendo da ogni verifica sui presupposti legittimanti l'azione impositiva. A seguire, l'articolo 47 consente la sola sospensiva dell'atto impugnato, inibendo ogni altra misura cautelare.

La teoria dichiarativa, invece, trova fondamento nell'articolo 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992, che dispone un rinvio cd. esterno al giudizio civile, così mutuando – nel rispetto delle specificità del contenzioso fiscale – norme e principi che regolano il primo. Lo stesso articolo 21 prevede che, nell'ipotesi di rifiuto tacito della restituzione di tributi, il ricorso debba essere proposto nel rispetto del termine della prescrizione ordinaria, e non in quello decadenziale di sessanta giorni. Più in generale, alla base della scelta del regime della decadenza non vi è, necessariamente, la qualificazione, in termini di 'potere', della situazione giuridica rilevante: ben può essere che la prima si correli ad un 'diritto' e che la sua *ratio* si appunti, piuttosto, nel contemperamento tra l'interesse alla certezza del rapporto d'imposta e la salvaguardia delle situazioni protette del contribuente. Anche la definitività del rapporto impositivo, conseguente all'omessa impugnativa dell'atto nel termine di sessanta giorni, oltre a restare circoscritta a quanto emerge da quest'ultimo – ferma restando la contestabilità di quanto lo segue o lo precede – sarebbe espressione dell'interesse erariale alla rapida cristallizzazione dei termini dell'obbligazione tributaria. Persino un istituto, quale il giudizio di ottemperanza *ex art. 70* d.lgs. n. 546/1992, in tutto mutuato dall'esperienza del processo amministrativo, è lungi dal rimpiazzare l'esecuzione forzata civilistica: l'utilizzabilità di ambo i congegni, nel rispetto del coordinato disposto degli artt. 69 e 70, e lo stesso concetto di 'condanna' dell'amministrazione finanziaria scalfiscono i più radicati dogmi della tutela costitutiva. Le recenti interpretazioni dell'articolo 49 non ostano, poi, all'ammissione della cosiddetta inibitoria *ex art. 283* o *373* cod. proc. civ., così espandendo la tradizionale portata della tutela cautelare; anche l'articolo 70 u. c. d.lgs.

n. 546/1992 è stato inteso in modo tale da aprire il varco all'impugnativa della sentenza all'esito del giudizio di ottemperanza per tutti i motivi di cui all'art. 360 cod. proc. civ., e non solo per la "*inosservanza delle norme sul procedimento*".

Per sciogliere il nodo, è utile, da una parte, comprendere come sia nata la giurisdizione tributaria, e come si sia sviluppata, e, dall'altra, assumere paradigmi di riferimento, da cui desumere coordinate che possano orientare, nell'uno o nell'altro senso, l'esegesi.

Attraverso l'analisi storica, è stato possibile rilevare che lo schema del giudizio costitutivo, teso all'annullamento di atti impositivi tassativamente enucleati, non ha radici troppo risalenti, avendo trovato consacrazione formale solo nel d.p.r. n. 636/1972, come novellato dalla riforma del 1981.

Prima di allora, la materia tributaria è stata sempre 'contesa' – sin dai tempi della Costituzione francese dell'VIII anno – tra organi dell'amministrazione, ora attiva ora contenziosa, ed autorità giudiziaria ordinaria. Ciò lo dimostra la legislazione degli Stati preunitari, ove – salvo alcune eccezioni¹⁰⁴⁴ – le imposte indirette erano devolute ai giudici ordinari, mentre quelle dirette – che implicavano valutazioni estimative sovente complesse – erano appannaggio degli organi del contenzioso amministrativo. E ancor meglio lo dimostra la successiva riconduzione dell'intera materia dei "*diritti civili e politici*" al giudice ordinario, avvenuta con l. n. 2248/1865 all. E, sulla falsariga del modello belga di cui alla Costituzione del 7 febbraio 1831. La ricomprensione – testimoniata dalle relazioni e dai lavori preparatori¹⁰⁴⁵ – della materia fiscale nel novero dei "*diritti civili e politici*" è il segno tangibile di come la nostra giurisdizione abbia natura dichiarativa e che – solo in tempi recenti e per ragioni, prevalentemente, deflative – abbia assunto la veste formale di giurisdizione costitutiva, facendo degli atti impositivi i 'veicoli d'accesso' al giudizio. La necessità di proporre ricorso avverso uno dei provvedimenti individuati dall'art. 19 d.lgs. n. 546/1992 – e, prima ancora dall'art.

¹⁰⁴⁴ Si veda, in particolare, il caso del Ducato di Modena.

¹⁰⁴⁵ Commentati nel cap. I del presente studio.

16 della legge del 1972 – o l’esistenza di un termine decadenziale, e non di prescrizione ordinaria, non elidono le solide radici del plesso giurisdizionale in commento nella teoria dichiarativa, e perciò non ostano all’espansione degli strumenti di tutela a garanzia del cittadino.

Che le conclusioni dell’indagine storica abbiano traccia *in jure positivo* lo si è dimostrato assumendo, quali parametri, due essenziali paradigmi, da cui oggi non è dato prescindere: il modello del ‘giudizio costituzionalmente dovuto’ e quello del ‘giudizio amministrativo sul rapporto’¹⁰⁴⁶. Il primo, oltre a risultare vincolante – data la gerarchia delle fonti del diritto – per il legislatore ordinario, orienta l’attività dell’interprete, imponendogli, tra più soluzioni normative, la scelta per quella il più possibile conforme al dettato costituzionale. Il secondo consente, poi, la valorizzazione delle specificità di un processo che, come quello tributario, analogamente al processo amministrativo, e diversamente dal rito civile, è volto a verificare le modalità di esercizio di un potere pubblico, in riferimento al parametro legale, nel costante e ponderato soppesamento delle situazioni soggettive protette con l’interesse pubblico.

Quanto al primo modello, va da sé che lo stesso discenda dalla sinergia normativa dell’articolo 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali – non più solo fonte ‘interposta’, dato l’art. 117 c. 1 Cost., tra legge ordinaria e Carta fondamentale, ma anche direttamente vincolante, in virtù dell’art. 6 del nuovo TUE – con il fondamentale articolo 111 Cost.

Come è noto, l’articolo 6 della Convenzione, rubricato “*diritto ad un equo processo*”, statuisce che “*ogni persona ha diritto ad un’equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale*”, mentre l’art. 111 Cost. enuclea, con

¹⁰⁴⁶ Cfr. il cap. III del presente studio.

riferimento all'ordinamento nostrano, le componenti senza le quali di processo 'dovuto' non è dato parlare e, segnatamente, ai primi due commi, la riserva di legge, il "contraddittorio tra le parti", "le condizioni di parità", il giudice "terzo ed imparziale", la "ragionevole durata".

Se, anche alla luce del Trattato di Lisbona, entrambe le nozioni di 'giusto processo' appaiono radicate nella Carta costituzionale, è possibile delineare un unico ed unitario modello, discendente dal coordinamento organico dei due disposti.

Da detta lettura sinottica¹⁰⁴⁷, è possibile desumere che il 'procedere' del giudizio debba essere "regolato dalla legge", così comportando non solo la riserva di legge in materia processuale, ma anche una restrizione della facoltà di giudice di condurre liberamente il processo e di predisporre *ad libitum* forme da seguire e termini da osservare. Il principio del "contraddittorio tra le parti" in "condizioni di parità" impone, poi, di consentire ai litiganti un'eguale possibilità di incidere sul convincimento del giudice, mediante l'esercizio di omologhi e corrispondenti poteri in fatto, in diritto e in materia di prove. A salvaguardia del contraddittorio e dello stesso diritto alla difesa, vi è altresì la garanzia della "pubblica udienza" che – salvi casi eccezionali e fondati su motivazioni ragionevoli – è resa necessaria dall'articolo 6 della Convenzione europea. Viene, poi, la cosiddetta garanzia di "imparzialità" e "terzietà" del giudice, di cui all'art. 111 c. 2 Cost., che, integrata da quella, altrettanto rilevante, di "indipendenza" *ex art. 6 Cedu*, comporta l'assoluta inderogabilità del principio della domanda, il divieto del giudice di impiegare il proprio sapere privato nel processo – riguardo ai fatti o alle fonti materiali di prova –, il potenziamento degli istituti dell'astensione e ricusazione, oltre al necessario contrasto, con misure effettive – almeno *de jure condendo* – di ogni rapporto di consonanza o dipendenza dell'ufficio da una delle parti in causa. Infine, la "ragionevole durata" di cui all'art. 111 Cost. o il "termine ragionevole" *ex art. 6 Cedu*

¹⁰⁴⁷ Cfr. il cap. III.

impongono una scansione dei tempi processuali conforme ad efficienza – pur nel rispetto di un bilanciamento ponderato tra celerità della tempistica e diritto di difesa – facendo assurgere il *délai raisonnable* non solo a parametro di buona amministrazione della giustizia, ma anche a vera e propria garanzia soggettiva.

Non vale, quale argomento contrario all'applicazione del 'modello' alla giurisdizione tributaria, quello fondato sull'esegesi letterale dell'art. 6 della Convenzione europea, che, parlando testualmente di "diritti e doveri di carattere civile" e di "accuse penali", escluderebbe una materia che, come quella tributaria, avrebbe spiccato colore pubblicistico. Va, infatti, anzitutto, considerata quella, pur minoritaria, giurisprudenza della Corte Europea di Strasburgo, che, in relazione alle sanzioni amministrative tributarie e a diverse ipotesi di giudizi aventi ad oggetto il rimborso delle imposte indebitamente percepite dal fisco, ritiene comunque applicabile l'articolo 6 Cedu. Più in generale, dall'analisi storica si è desunto che la materia fiscale era pienamente ricompresa nei diritti civili e politici, enucleati dall'articolo 2 l. n. 2248/1865 all. E; dalla lettura della rubrica dell'articolo 6 della Cedu – che richiama un ampio 'diritto al processo', senza distinguere tra materia e materia – si è individuata la *ratio* del disposto nella volontà di predisporre una grammatica di tutela applicabile in seno ad ogni giurisdizione, a tutela dei soggetti lesi. Il 'modello' delineato è, poi, il prodotto non solo dell'art. 6 Cedu, ma anche dell'art. 111 Cost.: la Convenzione, fornendo solo uno *standard* minimo, e non massimo, di tutela e garantendo, nel Preambolo, il rispetto delle tradizioni nazionali e degli ordinamenti dei singoli Stati contraenti, non esclude l'operatività delle singole normative nazionali, ove non depotenzino, ma accrescano, il tenore delle garanzie.

L'ampia portata dell'articolo 111 Cost. – e, per quanto concerne la ragionevole durata, della legge n. 89/2001 – consente la piena applicazione del modello del giudizio dovuto alla giurisdizione tributaria. E ciò *a fortiori* ove si pensi che il cosiddetto "interesse

fiscale” – ammesso che lo si possa dire *stricto sensu* immanente al sistema del diritto amministrativo e tributario ‘paritario’ – non trova menzione nella Carta fondamentale.

Per valorizzare le specificità della giurisdizione tributaria – che è volta a contemperare garanzie dei privati con pubblici poteri ed esigenze erariali – si è accostato, al modello del giudizio costituzionalmente dovuto, quello del ‘giudizio amministrativo sul rapporto’.

Del resto, si è visto come, storicamente, la giurisdizione o proto-giurisdizione tributaria abbia conosciuto un’evoluzione parallela a quella della giurisdizione amministrativa; inoltre, anche in quest’ultima, vi è una disparità, naturale ed ontologica, delle parti in causa; anche in quest’ultima vi è un interesse pubblico da salvaguardare, e una libertà del privato da portare a sintesi con le esigenze dello Stato; anche in quest’ultima vi è una legge da prendere a parametro per il controllo sulle modalità di esercizio del potere pubblico.

Così, il *trend* evolutivo che ha connotato la giurisdizione amministrativa, convertendo il tradizionale modello del processo sull’atto in quello del giudizio sul rapporto, intercorrente tra amministrazione pubblica e cittadino, consente di delineare le coordinate funzionali all’inquadramento sistematico della giurisdizione tributaria e all’individuazione dei suoi corollari, con particolare riferimento ai poteri istruttori dei contendenti e delle Commissioni.

Se è pur vero che il processo amministrativo è stato, sin dalla legge istitutiva della IV sezione del Consiglio di Stato, strutturato quale giudizio di impugnativa, teso alla caducazione di atti amministrativi illegittimi, e, a tutt’oggi, l’atto è, almeno tendenzialmente, il ‘veicolo di accesso’ al giudizio, i principi costituzionali e la necessità di garantire una tutela ‘piena ed effettiva’ hanno, nella sostanza, messo in crisi il tradizionale atteggiarsi dei rapporti tra situazioni soggettive e del giudizio preposto a tutelarle.

Il superamento della ricostruzione dell'interesse legittimo quale pretesa alla legittimità dell'azione amministrativa o quale interesse occasionalmente protetto, tutelato solo se convergente con l'interesse pubblico al ripristino della legalità violata, e la constatazione per cui, nell'ottica della Costituzione repubblicana, le situazioni soggettive, come gli ordini giurisdizionali che le proteggono, vantano eguale dignità hanno condotto all'espansione degli strumenti di tutela, nella cornice di giudizio non più appiattito, nell'oggetto, al solo atto impugnato.

Emblematici appaiono i recenti orientamenti pretori, che dopo aver esteso agli interessi legittimi il rimedio risarcitorio ed aver disposto la necessaria pariordinazione, quanto a tutela eroganda, degli interessi legittimi ai diritti soggettivi, hanno, più di recente, ammesso che il risarcimento possa conseguirsi in via autonoma innanzi al giudice amministrativo, senza il previo annullamento dell'atto illegittimo.

Così, la constatazione per cui lo strumento demolitorio, oltre a non essere imposto dall'articolo 113 Cost., soddisfa ben poco il bisogno di tutela in presenza di un interesse pretensivo del ricorrente e, più in generale, il rischio di una tutela ineffettiva, e di una paradossale giustizia senza scopo, hanno promosso la transizione dal giudizio sull'"atto" a quello sul "rapporto".

Il concetto di rapporto giuridico, insabbiato dal dogma dell'autoritatività del provvedimento, è oggi destinato ad una prepotente emersione, nell'ottica di un diritto amministrativo paritario – l'unico realmente consonante con il dettato costituzionale. Quale conflitto d'interessi regolato dal diritto, il rapporto avvince la pretesa oppositiva o pretensiva del soggetto alla posizione dell'amministrazione pubblica. L'atto è il prodotto di una realtà sottostante: senza l'indagine di questa, è difficile un vaglio del primo che vada ad investire ogni aspetto.

Tutto ciò ha avuto conferma in molteplici istituti di diritto positivo – quali il ricorso contro il silenzio-inadempimento, che non investe un atto ma un contegno inerte, i

motivi aggiunti di cui all'art. 21 c. 5 legge Tar, e al vigente art. 43 d.lgs. n. 104/2010, che, permettendo l'ampliamento del *petitum* ai provvedimenti sopravvenuti, superano il rigore del termine decadenziale, le misure cautelari, non più appiattite sulla sospensione dell'atto ma strumentali alla decisione sul ricorso, lo strumento risarcitorio, ormai latamente legittimato – e definitivo suggello nel codice del processo amministrativo, che erige la 'strumentalità' del processo rispetto ai beni della vita a criterio cardine del regime di azioni, misure cautelari e mezzi istruttori.

La ricostruzione in termini dichiarativi del processo tributario, nel rispetto delle specificità che lo connotano è, in sintesi, la risultante di un complesso *iter* storico-evolutivo e del combinarsi dei due modelli menzionati. Del resto, l'immediata precettività dei principi del processo 'dovuto' e la comunanza, con il giudizio amministrativo, di radici storiche, caratteri ed esigenze concrete impongono un'esegesi modulata sui richiamati paradigmi.

Il sistema di giustizia tributaria si pone in contrasto con la Carta fondamentale e con i principi europei, andando altresì controcorrente rispetto al *trend* evolutivo del giudizio amministrativo, se tende al solo annullamento di atti impositivi, tassativamente elencati, e si allontana dallo scopo di accertare il rapporto intercorrente tra cittadino e fisco.

Del resto, la rigorosa predeterminazione degli atti impugnabili, nel quadro di un giudizio costitutivo, comporterebbe una negazione – o quanto meno una dilazione – di tutela relativamente agli atti non impugnabili autonomamente e a tutti gli aspetti del rapporto non espressamente contemplati dall'atto.

Se – come insegna l'esperienza del processo amministrativo –, non viene, comunque, meno il profilo formalmente impugnatorio, l'elenco degli atti impugnabili resta, tendenzialmente, tassativo e la tutela cautelare risulta, normalmente, circoscritta alla sospensiva dell'atto, i principi costituzionali e il transito obbligato verso il modello del 'rapporto' implicano che gli atti immediatamente lesivi possano, in ogni caso, essere

oggetto di impugnativa, che la definitività del provvedimento impositivo conseguente alla mancata proposizione dell'azione non precluda la contestazione successiva dei profili del rapporto non emergenti dall'atto, che sia, comunque, consentito – al ricorrere un interesse diretto, concreto ed attuale – l'esperimento dell'azione di mero accertamento, che siano, più in generale conseguibili – sulla falsariga degli artt. 34 c. 1 lett. c) e 55 d.lgs. n. 104/2010 – tutte le “*misure idonee*” a tutelare le situazioni giuridiche soggettive dedotte in giudizio o ad “*assicurare interinalmente gli effetti della decisione sul ricorso*”.

Quanto ai corollari concernenti la dialettica giudice-parti, l'adesione all'impostazione dichiarativa comporta l'applicazione dei principi processuali caratteristici del rito civile, letti attraverso il filtro della Carta costituzionale.

Che la logica del ‘rapporto’ determini l'apertura del ventaglio di strumenti a tutela della parte, e la stessa espansione dei poteri ufficiosi – quali mezzi tesi alla completa indagine del primo – non significa prescindere dal principio della domanda, di cui agli artt. 99 e 112 cod. proc. civ., né da quello dispositivo in senso processuale *ex art.* 115 cod. proc. civ., come non significa autorizzare il giudice a svolgere, in piena autonomia, un'istruttoria indipendente dalle attività delle parti e slegata dall'istruzione primaria.

Restano, infatti, ben saldi i limiti che discendono dal principio dispositivo in senso sostanziale, per cui i fatti sono cosa delle parti; così, il principio dispositivo in senso processuale, letto attraverso il prisma del principio di imparzialità e del diritto di difesa, fa della disponibilità dei mezzi istruttori la regola; la stessa valorizzazione del ‘rapporto’ impone il rispetto della distinzione tra procedimento e processo, tanto da impedire che, attraverso quest'ultimo, si surrogli il primo, esentando la finanza dall'onere di provare la pretesa tributaria.

Parte II: *thema probandum* e onere della prova.

Il concreto atteggiarsi dei poteri istruttori è la risultante della natura del giudizio tributario.

Per analizzare la ‘morfologia’ della prova, risulta necessario premettere al ‘come’ dell’esercizio dei poteri una risposta sul ‘chi’ prova ‘che cosa’.

Quanto alla definizione del ‘che cosa’¹⁰⁴⁸, il riconoscimento della natura dichiarativa del nostro giudizio, rendendo operativo il principio dispositivo in senso sostanziale, fa sì che oggetto di prova siano solo e soltanto i fatti allegati dalle parti e che, pertanto, non sia dato al giudice di arricchire la piattaforma fattuale.

Come si desume, del resto, dall’art. 7 c. 1 d.lgs. n. 54671992 – per cui i poteri di accesso, richiesta di dati, informazioni e chiarimenti possono essere esercitati esclusivamente “*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti*” – nel *thema* rientrano, dunque, tutti i fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi dedotti dal fisco e dal contribuente.

Essenti da prova sono i fatti notori, oltre ai fatti non espressamente contestati in seno al giudizio. In entrambe le ipotesi, si verifica, infatti, uno sgravio dell’onere probatorio, giustificato dalla generale conoscibilità del notorio o dall’omessa contestazione del fatto *ex adverso* allegato.

Se è pacifica l’applicabilità al processo tributario dell’articolo 115 c. 2 cod. proc. civ., che prevede il potere del giudice di porre a fondamento della decisione, senza bisogno di prova, le “*nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza*”, più controversa è l’effettiva operatività del principio di “non contestazione”. E’, infatti, vero che, ove, in materia di diritti indisponibili, si applicasse la cd. *relevatio ab onere probandi*, si farebbe conseguire alle parti, mediante contegni o dichiarazioni processuali, più di quanto non potrebbero ottenere con gli strumenti dell’autonomia privata. Va, tuttavia, considerato che i comportamenti contestativi hanno, comunque, rilievo anche nei

¹⁰⁴⁸ Vedasi il cap. IV del presente studio.

processi su diritti indisponibili: pacifica è il potere del giudice di desumerne argomenti di prova, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 116 c. 2 cod. proc. civ.

Altrettanto rilevante è un confronto con il nuovo codice del processo amministrativo – compiuta espressione del modello del 'giudizio sul rapporto' – che, all'articolo 64 c. 2, prevede, con una formula mutuata dall'articolo 115 cod. proc. civ., e senza distinguere tra situazioni soggettive disponibili e indisponibili, che il giudice debba porre a fondamento della decisione anche i “*fatti non specificamente contestati dalla parti costituite*”.

L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non ha, poi, fondamento costituzionale: facendo leva sulla legge ordinaria, non integra un principio assoluto, ma è, piuttosto, un concetto relativo, derogabile ed, effettivamente, più volte derogato dal legislatore. A dimostrarlo sono i tanto impiegati istituti negoziali, nella fase di attuazione della norma tributaria, e la tanto ampia nozione di tributo, che ormai non comprende soltanto imposte e tasse, ma anche numerose entrate commutative o sinallagmatiche. Ove, pertanto, le obbligazioni tributarie oggetto del contendere siano – per cogenti disposizioni comunitarie – indisponibili, la non contestazione è destinata ad operare nei limiti segnati dall'articolo 116 c. 2 cod. proc. civ.; diversamente, in tutti gli altri casi – anche in considerazione dell'ampia portata applicativa del d.lgs. n. 218/1997 e dello stesso articolo 182- *ter* della l. fallimentare – la controparte che non abbia preso posizione non può che sgravare la parte avversa dall'onere di provare.

Delineato il tema della prova, sorge il problema della ripartizione, tra fisco e contribuente, dell'onere probatorio e, a seguire, quello degli spazi concretamente riservati ai poteri istruttori delle Commissioni¹⁰⁴⁹.

L'inquadramento dei rapporti tra privato ed amministrazione nella cornice dei principi costituzionali, espressione di una logica paritaria e simmetrica, e una diversa

¹⁰⁴⁹ Vedasi ancora il cap. IV.

concezione del tributo, non più fondato sulla mera sovranità dello Stato, inducono all'accantonamento dell'ormai vetusto principio del *solve et repete*, all'espunzione della presunzione di legittimità degli atti impositivi e all'applicazione del congegno di cui all'articolo 2697 cod. civ. anche al processo tributario.

La constatazione per cui è il fisco, e non il privato, a vantare un diritto di credito impone che il primo fornisca la prova dei fatti costitutivi, mentre il secondo di quelli impeditivi, modificativi ed estintivi.

L'onere, gravante sul contribuente, di proporre il ricorso introduttivo, dovuto alle peculiarità del processo tributario e alla definitività dell'atto che non sia stato impugnato entro sessanta giorni, non comporta, meccanicamente, l'onere di provare i fatti costitutivi: è chi ha modificato l'assetto giuridico sostanziale che deve rendere ragione della conformità a diritto del mutamento operato. Le ricostruzioni che si fondano sul cd. "*solve et repete*" o che, in altro modo, estremizzano la posizione formale delle parti hanno ragion d'essere nelle sole ipotesi di ripetizione di indebiti tributari. Se è il contribuente a vantare un credito, per aver corrisposto un importo non dovuto, deve provare l'avvenuto pagamento e la sua assenza di causa.

Tutto ciò trova sostegno nella normativa, di diritto sostanziale e processuale, recentemente intervenuta, che consacra l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, ed è tanto più vero se si considera che l'applicabilità dei principi del "giusto processo" alla fase procedimentale ha indotto a parlare di "giusto procedimento" o "processualprocedimento", rafforzando la garanzia anzidetta.

Ove si pensi che dall'enunciazione dell'*iter* logico-giuridico dipende l'individuazione puntuale dei motivi del ricorso, ben si comprende che l'insufficiente motivazione dell'atto svincola il diritto alla prova e, prima ancora, il diritto di azione del privato.

La disciplina del riparto dell'onere probatorio – delicato terreno di confine tra procedimento e processo – non è contraddetta, ma confermata, dalla presenza,

nell'ordinamento tributario, di presunzioni legali a favore del fisco. In tanto hanno senso queste ultime, in quanto l'*onus probandi* gravi, in via di principio, sull'erario. Le esenzioni dall'onere probatorio sono circoscritte a predeterminate ipotesi, stabilite *ex ante* dal legislatore: rappresentano eccezioni, insuscettibili di applicazione analogica, e confermano, pertanto, quale regola, la delineata ripartizione dell'onere probatorio.

E' la natura dichiarativa del giudizio tributario ad imporre di mutuare, dal processo civile, il principio dell'onere della prova e di sagomarlo sulle peculiarità delle azioni concretamente esperibili.

Ove l'azione sia di annullamento, la valorizzazione della posizione sostanziale del fisco – che è creditore di una somma – impone che gravi sullo stesso l'onere di provare l'effettiva spettanza del tributo e il suo concreto ammontare. Nessuna prova – ad eccezione di quella inerente ad eventuali fatti estintivi o modificativi – è dovuta dal contribuente che abbia impugnato uno degli atti enumerati dall'articolo 19 d.lgs. n. 546/1992. L'interesse ad agire è, infatti, per così dire, *in re ipsa*: basta il ricorrere di uno dei provvedimenti impositivi elencati perché possa dirsi assolta l'anzidetta condizione dell'azione. Non cambia molto in relazione ad eventuali atti non rientranti nelle categorie predeterminate *ex lege*, ma desumibili dalle stesse secondo i criteri dell'interpretazione estensiva o sistematica. Resta ferma la necessità che il credito venga provato, nell'*an* e nel *quantum*, dall'amministrazione finanziaria; al contribuente grava l'onere di provare, oltre agli eventuali fatti estintivi o modificativi, l'esistenza di un interesse ad agire diretto, concreto ed attuale, discendente dall'immediata lesività dell'atto impugnato. In ogni caso, essendo l'atto il “veicolo d'accesso” al giudizio, sta al contribuente allegarlo e altresì provarne la tempestiva impugnazione, entro e non oltre il termine di sessanta giorni dall'avvenuta notificazione.

Quanto alle azioni di rimborso, la sussunzione delle stesse nel paradigma dell'articolo 2033 cod. civ. fa sì che l'onere di provare il pagamento non dovuto gravi sul

contribuente. Ove, poi, il diritto alla ripetizione sia stato limitato, o addirittura escluso, dal legislatore, dato il trasferimento del peso economico dell'imposta su altri soggetti, grava sul fisco l'onere di provare l'avvenuta traslazione, che è fatto impedivo dell'esistenza del diritto al rimborso. Se, poi, il mero accertamento preventivo, la cui ammissibilità è implicita al nostro sistema processuale, può essere giustificato dal ricorrere di una situazione di incertezza obiettiva circa l'effettiva esistenza di un credito o di un debito verso il fisco, l'interesse ad agire va, comunque, provato dal ricorrente, che, in mancanza di un atto, è onerato a dimostrare la contestazione del credito del fisco o il vanto del diritto al rimborso. Quanto alle ipotesi di condanna diverse da quella al rimborso *ex artt. 19 e 21 d.lgs. n. 546/1992*, va precisato che le azioni risarcitorie – ove, effettivamente, idonee a rientrare nella portata della locazione “*ogni altro accessorio*” di cui all'art. 2 d.lgs. n. 546/1992 – fanno gravare l'onere probatorio sul privato, secondo il meccanismo di cui all'articolo 2043 cod. civ. Sta, pertanto, al contribuente, provare che un pregiudizio concreto vi sia stato, che rientri nella specie del danno emergente o del lucro cessante, e che ricorra l'elemento soggettivo del dolo o della colpa, insieme ad un nesso di causalità adeguata tra la condotta e il danno cagionato.

Lungi dall'autorizzare motivazioni scarnificate od oneri probatori alleggeriti, il modello del ‘giudizio tributario sul rapporto’ valorizza l'assetto giuridico sostanziale da cui discendono le pretese azionate. Il rapporto ha, infatti, fondamento nella legge, trova attuazione nel procedimento impositivo e definizione puntuale nell'avviso di accertamento: modularvi l'oggetto del processo vuol dire distribuire la prova sulla base del diritto sostanziale e, a un tempo, osservare, e quindi promuovere, le garanzie della ‘giusta’ azione amministrativa.

Resta il problema del ruolo del giudice in materia istruttoria.

La natura dichiarativa del nostro rito – confermata dall'art. 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992 – pone in primo piano l'articolo 115 cod. proc. civ., in forza del quale “*salvi i casi*

previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della propria decisione le prove proposte dalle parti”.

Del resto, tale disposto non è solo il frutto di scelte politiche o di ideologie contingenti, ma trova anche, e primariamente, supporto nella garanzia di imparzialità del giudice e nel diritto alla prova delle parti; se si invertisse il principio che riserva, di regola, alle parti l’iniziativa probatoria, ne uscirebbe compromessa la neutralità istituzionale delle Commissioni. La riconduzione dei poteri istruttori sotto l’egida dell’articolo 24 Cost. – e, successivamente alla novella del 1999, anche dell’articolo 111 –, conferendo alle parti il diritto a provare e a difendersi provando, marginalizza l’intervento del giudice e circoscrive i casi di inammissibilità o rigetto delle richieste istruttorie a quelli e solo a quelli previsti dalla legge.

Parlare di processo tributario in termini di ‘giudizio sul rapporto’ non significa avallare sostituzioni eterodosse del giudicante all’erario, ma, piuttosto, valorizzare il dualismo procedimento-processo e – prime fra tutte – le risultanze istruttorie conseguite all’esito del primo.

Come si desume anche dall’esperienza giuridica anglosassone e francese, compito dei giudici tributari è verificare l’istruttoria primaria, ripercorrendo l’*iter* seguito dall’amministrazione finanziaria in seno al procedimento, ed, eventualmente, integrare le risultanze emerse con nuove indagini, vincolate ai fatti dedotti dalle parti.

Eccezioni a quanto esposto possono ammettersi nelle sole ipotesi in cui la parte si trovi nell’impossibilità oggettiva, o nella grave difficoltà, di provare, senza il previo intervento del giudicante. Il modello del giudizio amministrativo e la stessa logica del rapporto inducono, in casi estremi, e di particolare lontananza della parte dalla fonte di prova, a consentire alle Commissioni di sopperire alla carenza istruttoria. Evidentemente, la perdurante immanenza del principio dispositivo condiziona l’attivazione ufficiosa alla previa allegazione di parte e alla precisa individuazione del

mezzo di prova da acquisire. Come insegna l'esperienza del processo amministrativo, in casi estremi, insomma, quel rapporto su cui il giudizio si appunta consente di convertire l'onere della prova in un onere del 'principio di prova'.

Parte III: prova e pluralità di forme (cap. V)

Nella cornice anzidetta si inquadra la concreta disamina delle 'forme' che, sul piano statico, può assumere la prova nel giudizio tributario¹⁰⁵⁰.

In particolare, i poteri istruttori del giudice sono la risultante della ricostruita natura dichiarativa del giudizio tributario e dell'applicazione a quest'ultimo dei modelli del 'giudizio dovuto' e del 'giudizio amministrativo sul rapporto'.

Se si modula l'oggetto del processo sul rapporto che lega il fisco al contribuente, valorizzando il rinvio esterno di cui all'articolo 1 d.lgs. n. 546/1992 e si concepisce – anche alla stregua dell'articolo 7 c. 1 – l'istruttoria giudiziale come luogo di verifica del procedimento a monte, ne esce rafforzato il principio della "correlazione necessaria" tra poteri dell'amministrazione finanziaria e poteri delle Commissioni tributarie, oltre a risultare obbligata l'integrazione della lista *ex* articolo 7 – che menziona i soli poteri di accesso, richiesta di dati, informazioni e chiarimenti – con i disposti del codice di rito civile.

Così, procedendo potere per potere, va, anzitutto, rilevato che, poiché le singole leggi d'imposta affiancano al potere di *accesso* quelli di *ispezione* e *verifica*, dato il nesso di mezzo a fine del primo rispetto a questi ultimi, detta estensione deve valere anche per il processo tributario.

Non operano, inoltre, i limiti imposti dalla normativa del processo civile concernente le ispezioni: il principio di specialità fa sì che, ove queste riguardino registri e documenti e siano consequenziali agli accessi, non sia applicabile il limite dell'indispensabilità di

¹⁰⁵⁰ Cfr. il cap. V del presente studio.

cui all'art. 118 cod. proc. civ., bastando la sola rilevanza, né risultino operativi gli articoli 258 e seguenti dello stesso codice di rito civile. Analogamente, il potere di *richiesta dati, informazioni e chiarimenti* segue le leggi d'imposta: quando queste ultime affiancano le richieste agli ordini di trasmissioni di atti, perché, senza i secondi, sarebbero ineffettive le prime, non ha senso depotenziare l'istruttoria giudiziale rispetto a quella procedimentale.

Simili conclusioni devono applicarsi ai poteri di disporre consulenza tecnica o di chiedere relazioni *ex art. 7 c. 2 d.lgs. n. 546/1992*. Se l'assenza di una disciplina sulle modalità di espletamento della consulenza rende necessaria l'integrazione, *in parte qua*, del d.lgs. n. 546/1992 con gli articoli 191 e ss. cod. proc. civ., e la provenienza delle relazioni dall'amministrazione pubblica impone la prudente adozione di misure a tutela della parità delle armi, le eccessive restrizioni del campo applicativo dell'articolo 7 c. 2 svilirebbero la funzione di controllo della fase amministrativa che connota i poteri istruttori delle Commissioni.

Nella logica del processo tributario sul rapporto, ogni attribuzione prevista dal codice di procedura civile e non espressamente bandita dal d.lgs. n. 546/1992 deve avere cittadinanza: non ha senso escludere l'interrogatorio libero di cui all'art. 117 cod. proc. civ., che è non è volto a provocare confessioni, ma a promuovere il libero convincimento del giudice, stimolando le allegazioni di parte, né vi sono elementi per bandire l'ordine di esibizione *ex art. 210 cod. proc. civ.* o la richiesta di informazioni alla p.a. *ex art. 213 cod. proc. civ.* Evidentemente, il principio di specialità fa sì che prevalga la disciplina dell'articolo 7, ove esista una legge d'imposta che, per la fase di accertamento, contempra il potere di richiesta di informazioni, insieme a quello di trasmissione di documenti; in mancanza di previsioni di diritto sostanziale siffatte, è applicabile la disciplina di cui all'articolo 213, in quanto compatibile con il processo

tributario, e quella *ex art. 210*, purché ricorrano i presupposti di cui allo stesso codice di rito civile.

Emblematico è il riferimento al nuovo codice del processo amministrativo, che, recependo gli orientamenti favorevoli all'ampliamento dei mezzi di prova, soprattutto in seno alla cosiddetta giurisdizione esclusiva, ha disposto un rinvio a tutti gli strumenti istruttori previsti dal codice di rito civile. In particolare, l'articolo 63 c.p.a., non solo conferisce al giudice il potere di chiedere, anche d'ufficio, chiarimenti alle parti e documenti alle stesse e ai terzi, oltre a quello di disporre l'ispezione di cui all'art. 118 cod. proc. civ., ma contempla anche la possibilità scegliere tra consulenza tecnica e verifica, e quella di assumere gli *“altri mezzi di prova previsti dal codice di procedura civile, esclusi l'interrogatorio formale e il giuramento”*.

La vicinanza tra processo amministrativo e tributario, avvalorata da matrici storiche e culturali comuni, e l'esistenza, ad oggi, di un vero e proprio codice del processo – se pur ricognitivo di indirizzi pretori consolidati – inducono alla modulazione dello spettro dei poteri istruttori delle Commissioni sulle basi di quello proprio dei giudici amministrativi. Se è vero che il processo amministrativo non è teso al mero annullamento di atti, ma all'accertamento di rapporti, ed è altrettanto vero che il contenzioso fiscale segue lo stesso modello, quanto delineato, in materia istruttoria, dal c.p.a. può essere applicato anche al rito tributario. Trova forza l'orientamento teso all'estensione dei poteri istruttori del giudice tributario anche agli strumenti non tassativamente elencati dall'articolo 7, ma, comunque, funzionali al vaglio esaustivo del rapporto d'imposta.

De jure condendo, la genericità del rinvio alla legislazione d'imposta, di cui all'articolo 7 c. 1 d.lgs. n. 546/1992, andrebbe – per evidenti ragioni garantiste – rimpiazzata da una puntuale elencazione dei poteri spendibili dall'ufficio; la discrezionalità della scelta tra consulenza tecnica e relazioni dovrebbe essere sostituita dalla predeterminazione dei

presupposti specifici dell'uno e dell'altro strumento, sulla falsariga del c.p.a., che subordina la verifica alla necessità di “*particolari competenze tecniche*” e la consulenza ad un vaglio di effettiva “*indispensabilità*”; a monte, le stesse relazioni dovrebbero cedere il posto ad uno strumento assimilabile alla “verificazione”, ben più rispettosa della cosiddetta parità delle armi; l'ispezione giudiziale e l'ordine di esibizione – nei confronti delle parti e dei terzi – dovrebbero avere ampia e generale applicazione, in ossequio al principio del diritto alla prova e verso la ‘giusta decisione’ della causa, fatto salvo il necessario rispetto dei presupposti fissati dal codice di rito civile.

In ogni caso, l'ampliamento dei poteri istruttori, alla luce dei criteri richiamati, e conseguente alla logica del rapporto, trova freno nei principi del ‘dovuto’ processo, di cui agli articoli 111 Cost. e 6 Cedu, e, segnatamente, nel principio di imparzialità e in quello del contraddittorio tra le parti ‘in condizioni di parità’. In particolare, se il principio di imparzialità vieta l'esercizio dei poteri istruttori ufficiosi per fini meramente esplorativi, quello del contraddittorio impone che gli stessi vengano esercitati alla presenza dei soggetti in lite, che devono poter partecipare, in modo effettivo, agli accessi del giudice, per verificare il regolare svolgimento delle operazioni, ed altresì beneficiare di termini a difesa che consentano di dedurre ed argomentare sulle risultanze istruttorie. Inoltre, il rispetto dell'*égalité des armes* implica l'osservanza del canone di ragionevolezza e proporzionalità nell'esercizio dell'opzione, di cui all'articolo 7 c. 2 d.lgs. n. 546/1992, tra c.t.u. e relazioni tecniche. Data l'identità del presupposto di legge, l'immanenza al processo dovuto *ex art.* 111 Cost. delle “condizioni di parità” comporta il dovere del giudice di optare, in via, almeno tendenzialmente, principale, per la consulenza e, solo residualmente e in subordine, in presenza di questioni maggiormente semplici, per le relazioni. Quanto, poi, alla disciplina destinata ad operare, le imprescindibili garanzie delle parti impongono di

applicare, alla consulenza tecnica, la dettagliata disciplina di cui agli artt. 191 e ss. cod. proc. civ., e di adeguare ai principi del giusto processo anche le relazioni, evitando il conferimento di incarichi ad organi amministrativi interni o collegati alla parte resistente e consentendo al contribuente di dedurre in merito alle risultanze. L'articolo 66 c.p.a., contenendo una disciplina puntuale della verifica, fornisce un modello di istituto più snello della consulenza tecnica ma, ad un tempo, in linea con i diritti del privato, dal quale il legislatore del contenzioso tributario potrebbe, in sede di riforma, trarre fruttuoso insegnamento.

Quanto ai poteri delle parti, le scarse indicazioni del legislatore del processo tributario impongono un'integrazione dei disposti con i corollari della natura dichiarativa della nostra giurisdizione.

In particolare, nonostante manchi, nel d.lgs. n. 546/1992, una definizione di documento e sia assente la dicotomia atto pubblico/scrittura privata, appare implicito il richiamo alla teoria generale dei mezzi istruttori, avvalorato dal rinvio *ex art. 1 c. 2* al modello del giudizio civile.

Per documento deve, pertanto, intendersi, anche nel processo tributario, quell'oggetto materiale che rappresenti o dia conoscenza di un fatto.

Se è fuori discussione l'efficacia probatoria di atti pubblici e scritture private autenticate, che sottostanno alla disciplina fornita dal codice civile, meno automatica è la 'traslazione' degli istituti del disconoscimento *ex art. 215* cod. proc. civ., della verifica di scrittura privata e della querela del falso.

In assenza di un'esplicita esclusione del disconoscimento di scrittura privata, e anche in considerazione dell'operatività – nei limiti richiamati – del principio di non contestazione, deve ritenersi che, anche al processo fiscale, sia immanente un onere di disconoscimento delle scritture e che, pertanto, abbia cittadinanza il meccanismo del riconoscimento tacito o presunto, nei termini di cui agli artt. 214 e ss. cod. proc. civ.

Sarebbe, del resto, irragionevole privare la controparte della facoltà di disconoscere la scrittura, e contrasterebbe con il principio di autoresponsabilità la rimozione della barriera preclusiva di cui all'articolo 215.

Per le stesse ragioni, e in considerazione del fondamentale diritto alla prova dei soggetti in lite – nella fattispecie, della parte che intenda, comunque, valersi della scrittura disconosciuta –, è altresì operativa la verifica di scrittura privata in via incidentale *ex art. 216 c. 1 cod. proc. civ.* Il distacco del procedimento di verifica dal giudizio in cui il documento è destinato a valere andrebbe a vulnerare il principio di concentrazione, insieme al canone di ragionevole durata e allo stesso orientamento del processo verso la 'giusta decisione'.

Quanto alla verifica esperita in via principale, invece, non rientrando la materia nell'oggetto della giurisdizione tributaria né ricorrendo le motivazioni di principio anzidette, è ragionevole che il relativo giudizio venga avviato, con citazione, avanti al giudice ordinario.

Anche in relazione alla querela di falso, va rilevato – anche sulla base del modello del giudizio amministrativo – che l'interesse pubblico che la sottende, insieme ai particolari effetti della sentenza che decide sul giudizio di falso, anche se promosso in via incidentale, non consentono di radicare, in materia, la giurisdizione delle Commissioni.

La preminenza della prova documentale, nel contesto di un processo tradizionalmente – ancorché non esclusivamente – volto alla caducazione di atti impositivi illegittimi potrebbe marginalizzare, se non del tutto escludere, i mezzi di prova costituenti.

Riflesso di detta impostazione si ha nell'articolo 7, comma quarto, d.lgs. n. 546/1992 che, nella cornice di una normativa imperniata sui soli "documenti", bandisce espressamente, dal nostro giudizio, la prova testimoniale e il giuramento.

Tuttavia, l'inquadramento del processo tributario nel modello dei processi dichiarativi e l'applicazione allo stesso dei principi di cui all'articolo 111 Costituzione fanno approdare a conclusioni diametralmente opposte.

Se è vero che i modelli processuali non devono essere, necessariamente, coincidenti, è altrettanto vero che la discrezionalità del legislatore trova un limite nel diritto di difesa e nei principi del giusto processo *ex art. 111 Cost.* Parlare in termini di giudizio sul 'rapporto' comporta la valorizzazione di quelle situazioni concrete in cui, negando la prova per testi, si priverebbe la parte del diritto a difendersi provando. Ha, poi, poco senso ridurre al minimo – come fa certa giurisprudenza – l'efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi per il solo fatto che al contribuente non è dato contrastarle con testimonianze a supporto della propria difesa. Il rischio, evidente, è che si arretri nell'accertamento del vero, degradando il valore di mezzi istruttori che, altrimenti, avrebbero peso, per salvaguardare un principio – la parità delle armi – non certo contraddetto, ma, piuttosto, promosso dall'ingresso della prova per testi.

Peraltro, a salvaguardia dell'interpretazione costituzionalmente conforme dell'art. 7 c. 4, vi è, già *in jure condito*, la nuova testimonianza scritta, prevista dall'articolo 257- *bis* cod. proc. civ., che potrebbe consentire un utile bilanciamento tra le garanzie delle parti e il carattere prevalentemente documentale del nostro giudizio.

L'altra prova costituenda espressamente esclusa dall'art. 7 d.lgs. n. 546/1992 è il giuramento, che – come è noto – si concreta in una dichiarazione di parte sulla verità di fatti alla stessa favorevoli. Se il dato di legge, dichiarando inammissibile il giuramento, è certamente idoneo a fugare ogni dubbio, l'ottica del 'giusto' giudizio tributario sul rapporto potrebbe condurre, *de jure condendo*, a conclusioni diverse. Privare i litiganti di un mezzo istruttorio che fa da *extrema ratio* del sistema probatorio, ponendo rimedio alle ipotesi di carenza assoluta o parziale di fonti di prova, potrebbe contrastare con la ricostruita natura dichiarativa del giudizio tributario. Il giuramento decisorio

consentirebbe di orientare il convincimento del giudice anche in mancanza di altri mezzi di prova esperibili, oltre a dare alla parte la possibilità di superare le preclusioni istruttorie maturate mediante l'impiego degli elementi in suo possesso nell'eventuale processo penale per falso giuramento. Il giuramento suppletorio preserverebbe il divieto del "*non liquet*", consentendo al giudice di venire in soccorso della parte cui sia stato impossibile o sommamente difficile provare.

Del resto, il cosiddetto effetto dispositivo del giuramento, lungi dall'operare in via diretta, presuppone sempre una decisione giudiziale che ne accolga le risultanze, risolvendosi anche il deferimento e il riferimento in istanze istruttorie. Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non ha, poi, fondamento espresso nella Carta fondamentale ed è, pertanto, suscettibile di deroghe. Peraltro, nulla esclude che, in un'auspicabile riforma organica del processo tributario, non si proceda alla puntuale distinzione tra i casi in cui l'oggetto del giudizio è disponibile e quelli in cui non lo è, conseguentemente ammettendo il giuramento in relazione ai primi, ed escludendolo – nel rispetto dell'art. 2739 cod. civ. – con riferimento ai secondi.

Quanto detto è applicabile, *mutatis mutandis*, anche alla confessione, che si concreta in una dichiarazione compiuta dalla parte su fatti alla stessa sfavorevoli. Privare di valore probatorio la confessione giudiziale e, soprattutto, quella stragiudiziale significa disconoscere che, nella pratica, sono quanto mai frequenti le dichiarazioni rese dal contribuente nel corso dell'attività di verifica o di accesso, e adeguatamente documentate in verbali sottoscritti dallo stesso privato, o, ad esempio, quelle rese dallo stesso in sede di risposta a questionari. L'assenza di un *animus confitendi* nelle confessioni stragiudiziali – ammesso che detto *animus* debba ricorrere, in relazione ad una dichiarazione non di volontà, ma di scienza – e la valorizzazione delle specificità del rito tributario potrebbero indurre a privare la confessione dell'efficacia di prova legale, ma non anche ad espungerla dal novero delle prove liberamente valutabili.

Residua, infine, la vessata questione delle prove innominate. Tra queste ultime, rientrano i quelle non espressamente tipizzate dal d.lgs. n. 546/1992, oltre a quelle non contemplate dal codice di rito civile. Degradare *tout court*, e a priori, l'efficacia probatoria di fonti di convincimento che – come le sentenze emesse all'esito di altri giudizi, le dichiarazioni di terzi rese agli uffici tributari e alla Guardia di Finanza nella fase procedimentale, la contabilità 'in nero' del contribuente e dei terzi, il comportamento osservato dal contribuente nell'attività di controllo – hanno particolare rilevanza pratica, e consentono l'orientamento del giudizio verso la 'giusta decisione', è operazione contraria ai principi e allo stesso *trend* evolutivo del giudizio civile ed amministrativo.

La distinzione – mutuata dalla dottrina del processo civile – tra prove contenutisticamente atipiche e prove tipiche nel contenuto¹⁰⁵¹, ma atipiche quanto ad *iter* di acquisizione o formazione, permette la valorizzazione di risultanze istruttorie rilevanti, nel rispetto dei principi del processo 'dovuto' – primo fra tutti, il contraddittorio nella 'formazione' e nella 'acquisizione' del mezzo istruttorio – e consente al giudice, anche attraverso il superamento o l'attenuazione dei divieti imposti dall'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, di approdare alla giusta decisione, penetrando il rapporto d'imposta.

¹⁰⁵¹ Si veda il cap. V.

BIBLIOGRAFIA

- AA. VV., *Il codice del processo amministrativo*, in *Foro it.*, 2010, V, 210.
- Abbamonte, G., *Sentenze di accertamento ed oggetto del giudizio amministrativo di legittimità e di ottemperanza*, in *Scritti in onore di M. S. Giannini*, Milano, 1989.
- Aiudi, B., *I poteri istruttori delle commissioni tributarie. Osservazioni sulla prova testimoniale*, in *Boll. trib.*, 1993, 1349.
- Allorio, E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.
- Allorio, E., *Il giuramento della parte*, Milano, 1937.
- Allorio, E., *La vita e la scienza del diritto*, Milano, 1957, III, 384.
- Allorio, E., *Osservazioni sul fatto notorio*, *Riv. dir. proc. civ.*, 1934, II, pp. 8 ss.
- Allorio, E., *Per una teoria generale dell'oggetto dell'accertamento giudiziale*, in *Jus*, 1955.
- Alvazzi del Frate, P., *Giustizia e garanzie giurisdizionali*, Torino, 2011.
- Alvazzi del Frate, P., *Storia degli ordinamenti giudiziari*, Roma, 2009.
- Andolina, I. e Vignera, G., *Il modello costituzionale del processo civile italiano. Corso di lezioni*, Torino, 1990.
- Amore, S., *"Fatta l'Italia, bisogna fare gli italiani": 150 anni di magistratura italiana*, in *Nova Itinera*, n. 1/2011, 9.
- Andrews, N., *The Adversarial Principle: Fairness and Efficiency: Reflections on the Recommendations of the Woolf Report*, in *Reform of Civil Procedure*, 1995.
- Andrini, S., *Huizinga et le droit: le procès et le jeu en Italie*, *Droit et Société*, 1991, 25.
- Andrioli, V., *Bilancio della legge 20-3-1865, all. E*, in *RTPC*, 1965, 1622.
- Andrioli, V., *Commento al codice di procedura civile*, III ed., I, Napoli, 1954.

- Andrioli, V., *Diritto processuale civile*, I, Napoli, 1979.
- Andrioli, V., *Intorno ai principi generali della prova nel processo tributario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1939, I, 281
- Andrioli, V., *La tutela giurisdizionale dei diritti nella Costituzione della Repubblica italiana*, in *Nuova Rivista di Diritto Commerciale, Diritto dell'Economia, Diritto sociale*, 1954.
- Andrioli, V., voce *Confessione (dir. proc. civ.)*, in *Noviss. Dig. It.*, IV, Torino, 1959.
- Andrioli, V., voce *Giuramento (dir. civ. e dir. proc. civ.)*, *Noviss. Dig. It.*, Torino, 1961.
- Andrioli, V., voce *Presunzioni (diritto civile e diritto processuale civile)*, *Noviss. Dig. it.*, XIII, Torino, 1966.
- Andrioli, V., voce *Prova (diritto processuale civile)*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. XIV, Torino, 1967.
- Andrioli, V., voce *Prova testimoniale (diritto processuale civile)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIV, Torino, 1967.
- Anzilotti, D., *La formazione del Regno d'Italia nei riguardi del diritto internazionale*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1912.
- Arcieri, G., *Storia del diritto per servire d'introduzione allo studio delle leggi civili e del diritto amministrativo. Con la successione di giureconsulti e interpreti del diritto romano, seguita da un commentario delle leggi Regie, Pontificali e Decemvirati*, Napoli, 1853.
- Ascensi, *Du principe de la contradiction*, LGDJ, coll. « *Bibliothèque de droit privé* », 2006.
- Ascheri, M., *Costituzioni e Codici moderni*, Torino, 2007.
- Ascheri, M., *Formalismi di giuristi e formalismi di storici: una proposta di lavoro?*, in *Le carte e la storia*, 2001, 7 .

- Ascheri, M., *Tribunali, giuristi, istituzioni: dal medioevo all'età moderna*, Bologna, 1989.
- Asprella, C., *La testimonianza scritta ed il tramonto dell'oralità*, in *Giusto proc. civ.*, 2009, 849 e ss.
- Attardi, A., *Diritto processuale civile*, Padova, 1994.
- Attardi, A., *Giurisdizione e competenza in generale*, in *Commentario al codice di procedura civile*, diretto da E. Allorio, I, 1, Torino, 1973.
- Attardi, A., *L'interesse ad agire*, Padova, 1955
- Attardi, A., *Le nuove disposizioni del processo civile*, Padova, 1991.
- Attardi, A., *Note sull'effetto devolutivo dell'appello*, *Giur. it.*, 1961, IV, pp. 161 ss.
- Attardi, A., voce *Interesse ad agire*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, IX, Torino, 1993.
- Attardi, A., voce *Legittimazione ad agire*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, X, Torino, 1993, 524 e ss.
- Aucoc, L., *Conférences sur l'administration et le droit administratif*, Paris, I, 1869.
- Bacelli, C., *Il contenzioso amministrativo, ossia collezione di leggi, disposizioni e massime circa il medesimo vigenti nello Stato Pontificio*, Roma, 1865.
- Bachelet, *La giustizia amministrativa nella Costituzione italiana*, Milano, 1966.
- Bafile, C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994.
- Balena, G., *Elementi di diritto processuale civile*, III ed., I, Bari, 2006.
- Balena, G., voce *Giuramento*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, IX, Torino, 1993, 105 e ss.
- Barbutto, M., *Processo inquisitorio e dispositivo davanti alle Commissioni tributarie?*, in *Il fisco*, 1996.
- Bartolo da Sassoferrato, *In primam Digesti veteris partem*, ad 1. *Ius dicentis*, ff, *De iurisdictione*, II, 1.1, n. 3.
- Basciu, *L'imposta sulle successioni. Punti di discussione in tema di potestà di imposizione*, in *Studi economico-giuridici*, XLIX, Sez. V, Milano, 1979.

Basilavecchia, M., *Comportamento processuale dell'Ufficio imposte e motivazione dell'atto impugnato*, in *Rass. trib.*, 1989, 209.

Basilavecchia, M., *Giurisdizione delle commissioni e diniego di autotutela*, *GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n. 7/1998, 617.

Basilavecchia, M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 146.

Basilavecchia, M., *In tema di autotutela su atti inoppugnabili*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n. 11/2000, 1032.

Basilavecchia, M., *Poteri istruttori e discrezionalità del giudice tributario*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 4/2006, 305.

Basilavecchia, M., *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili tra vecchio e nuovo processo tributario*, *GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n. 3/1996, 229.

Basilico, G., *La denuncia di danno temuto*, in *Riv. dir. civ.*, n. 3/2005, 297.

Basilico, G., *La revoca dei provvedimenti civili contenziosi*, Padova, 2001.

Batistoni Ferrara, F. - Grippa Salvetti M., *Lezioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino, 1990.

Batistoni Ferrara, F., *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, I, 1603 e ss.

Battaglini, M., voce *Contenzioso amministrativo (dir. comp.)*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1967, 619.

Battegazzore (a cura di), *Dimostrazione, argomentazione dialettica e argomentazione retorica nel pensiero antico*, Genova, 1993.

Baumbach, A., Lauterbach, W., Albers J., Hartmann P., *Zivilprozessordnung*, München, 1985.

Baur, *Die Effektivität des prozessualen Schutzes der Menschenrechte*, in *Studi in onore di V. Denti*, I, Padova, 1994.

Bavoux, N., *Traité des conflits ou des empiètements de l'autorité administrative sur l'autorité judiciaire*, Paris, 1828.

Bellè, B., *Le spese del giudizio*, in Tesauro, F. (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998.

Benvenuti, F., *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1987.

Benvenuti, F., voce *Contraddittorio (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961.

Benvenuti, F., *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952.

Benvenuti, F., *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953.

Benvenuti, F., *Per un diritto amministrativo paritario*, in *Studi in memoria di G. Guicciardi*, Padova, 1975.

Benvenuti, F., voce *Giustizia amministrativa*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970.

Berlingò, S., *Il diritto al "processo"/can. 221, par. 2, c.i.c. in alcune procedure particolari*, in *Fidelium Iura*, 3, 1993.

Berliri, A., *Della giustizia tributaria*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1943, I, 71.

Berliri, A., *Il d.p.r. 3 novembre 1981 n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, 1200.

Berliri, A., *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, II, 62.

Berliri, A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962.

Berliri, A., *Sul ricorso all'autorità giudiziaria in tema di imposte indirette*, in *Foro pad.*, 1947, I.

Bern, P., *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Paris, 1972, 65.

- Berti, E., *Contraddizione e dialettica negli antichi e nei moderni*, l'Epos, Palermo, s.d. ma 1987.
- Berti, E., *Il principio di non contraddizione come criterio supremo di significanza nella metafisica aristotelica*, in *Rendiconti dell'Accademia Nazionale dei Lincei, cl. Sc. Mor.*, 1966, 224-252.
- Bertoldi, V., *L'arbitrato nelle controversie di lavoro dalla duplice riforma del 1998 alla l. 4 novembre 2010, n. 183*, in *Riv. dir. proc.*, 2011, 834.
- Bertonazzi, L., *L'istruttoria nel processo amministrativo di legittimità: norme e principi*, Milano, 2005, 640 e ss.
- Besso Marcheis, C., *La prova prima del processo*, Torino, 2004
- Besso Marcheis, C., *Probabilità e prova*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1991, 1119.
- Betti, E., *Diritto processuale civile italiano*, Roma, 1936.
- Biavati, P., *Giurisdizione civile, territorio e ordinamento aperto*, Milano, 1997.
- Bivort, J. B., *Commentaire à la constitution de la Belgique*, Bruxelles, 1858.
- Bizioli, G., *La Corte costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all'ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2008, 878.
- Bolard, *Les juges et le droits de la défense*, *Mélanges Bellet*, 1991.
- Bolard, *Les faits tirés du dossier*, *Mélanges J. Normand*, Litec, 2003.
- Bongiorno, G., *Il regolamento di competenza*, Milano, 1970.
- Bongiorno, G., voce *Spese giudiziali*, in *Enc. giur.*, XXX, Roma, 1993.
- Bongiorno, G., voce *Responsabilità processuale aggravata*, in *Enc. giur.*, XXVI, 1991.
- Bonnet, P. A., *Processo, XIII) processo canonico: profili generali*, *Enc. Giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991.

- Bonsignori, A., *Il divieto di domande ed eccezioni nuove in appello*, *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1998, 65 ss.
- Bonsignori, A., *Premesse allo studio dell'effetto devolutivo dell'appello*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1971, 696 e ss.
- Borchard, E., *Declaratory Judgments*, Cleveland, 1941.
- Borsi, U., *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, in *Studi senesi*, 1901.
- Borsi, U., *La giustizia amministrativa*, 1930.
- Botey, M. P., *Le contentieux administratif dans la conception du législateur roumain*, in *Bulletin de la Société de législation comparée*, 1938.
- Bove, M., *Il sindacato della Corte di cassazione*, Milano, 1993.
- Buoncristiani, D., *L'allegazione dei fatti nel processo civile*, Torino, 2001.
- Caianiello, V., *Le azioni proponibili e l'oggetto del giudizio amministrativo*, in *Foro amm.*, 1980, 853.
- Caianiello, V., *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 2003.
- Caianiello, V., *Problemi dell'amministrazione e della giurisdizione*, Padova, 1986.
- Calamandrei, P., *Il processo come giuoco*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, 23 ss.
- Calamandrei, P., *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Padova, 1941.
- Calamandrei, P., *Per la definizione del fatto notorio*, già in *Riv. dir. proc. civ.*, 1925, I, 273 ss.
- Calamandrei, P., *Processo e democrazia*, Padova, 1954.
- Calasso, F., *Iurisdictio nel diritto comune classico*, in *ASD*, IX, 1965, 100.
- Calogero, G., *Principio del dialogo e diritti dell'individuo*, *Raccolta di scritti in onore di A. C. Iemolo*, IV, Milano, 1963.
- Cammeo, F., *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1917.
- Candian, A., voce *Documento e documentazione*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964.
- Carnelutti, F., voce *Documento*, in *Noviss. Dig. it.*, VI, Torino, 1960, 85 e ss.

- Cannada Bartoli, E., *La tutela giudiziaria del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1964.
- Cantillo, M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 803.
- Capaccioli, E., *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974)*, Padova, 1975.
- Capaccioli, E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, 6.
- Capaccioli, E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978 e in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974)*, Padova, 1975.
- Capaccioli, E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978.
- Capaccioli, E., *Le tasse di registro*, Venezia, 1934, III.
- Capograssi, G., *Giudizio, processo, scienza, verità, Opere*, V, Milano, 1959.
- Caponi, R., *Brevi note sul contraddittorio in condizioni di parità nel processo civile*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile*, a cura di Civinini e Verardi, *Quaderni di "Questione giustizia"*, Milano, 2001.
- Caponi, R., *La rimessione in termini nel processo civile*, Milano, 1996.
- Caponi, R., *Variabilità dell'oggetto del processo (nell'azione collettiva risarcitoria)*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, 47.

- Cappelletti, M., *Diritto di azione e di difesa e funzione concretizzatrice della giurisprudenza costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1961 e in *Processo e ideologie*, Bologna, 1969.
- Cappelletti, M., *L'eccezione come controdiritto del convenuto*, in *Riv. dir. proc.*, 1961.
- Cappelletti, M., *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, I, Milano, 1962.
- Cappelletti, M., *Libertà individuale e giustizia sociale nel processo civile italiano*, *Riv. dir. proc.* 1972, 11 ss.
- Cardia, C., *Genesi dei diritti umani*, Torino, 2003.
- Cardillo, M., *Il processo tributario e la consulenza tecnica d'ufficio*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2011, 101 ss.
- Caringella, F. - Protto, M., *Codice del nuovo processo amministrativo*, Roma, 2010.
- Carnacini, T., *Tutela giurisdizionale e tecnica del processo*, in *Studi in onore di E. Redenti*, II, Milano, 1951.
- Carnelutti, F., *Diritto e processo*, Napoli, s.d. (ma 1958).
- Carnelutti, F., *Documento e negozio giuridico*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1926, I, 181 e ss.
- Carnelutti, F., *Giuoco e processo*, *Riv. dir. proc.*, 1951, 101 ss.
- Carnelutti, F., *Istituzioni del nuovo processo civile italiano*, Roma, 1941.
- Carnelutti, F., *La prova civile*, ristampa dell'opera del 1915, Milano, 1992.
- Carnelutti, F., *Massime d'esperienza e fatti notori*, *Riv. dir. proc.*, 1959.
- Carnelutti, F., *Natura del giuramento*, in *Riv. dir. proc.*, 1947, I, 183 e ss.
- Carnelutti, F., *Sistema del diritto processuale civile*, I e II, Padova, 1938.
- Carnelutti, F., *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951.
- Carratta, A., *A proposito dell'onere di "prendere posizione"*, *Giur. it.*, 1997, I, 2, cc. 152 e ss.
- Carratta, A. - Taruffo M., *Art. 112-120. Dei poteri del giudice*, in *Commentario del codice di procedura civile*, Bologna, 2011.

Carratta, A., *“Principio della non contestazione” e limiti di applicazione nei processi su diritti indisponibili*, in *Fam. e dir.*, n. 6/2010, 573.

Carratta, A., *Funzione dimostrativa della prova (verità del fatto nel processo e nel sistema probatorio)*, in *Riv. dir. proc.*, 2001.

Carratta, A., *Il principio della non contestazione nel processo civile*, Milano, 1995.

Carratta, A., *Il ruolo del giudice e delle parti nella fase preparatoria e le prospettive di riforma del processo civile*, *Giur. it.*, 2004.

Carratta, A., *La riforma del giudizio di cassazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2006.

Carratta, A., *Prova e convincimento del giudice nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2003.

Casetta, E., *Osservazioni sull’ammissibilità di decisioni di mero accertamento da parte del giudice amministrativo*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1953, 149.

Cavalla, F., *A proposito della ricerca della verità nel processo*, in *“Verifiche”*, XIII, 1983.

Cavallone, B., *Crisi delle “maximen” e disciplina dell’istruzione probatoria*, *Riv. dir. proc.*, 1976.

Cavallone, B., *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991.

Cavallone, B., *Oralità e disciplina delle prove nella riforma del processo civile*, *Riv. dir. proc.* 1984.

Cea, C. M., *Il principio di non contestazione al vaglio delle sezioni unite*, in *Foro it.*, 2002, I, 2030.

Cea, C. M., *La tecnica della non contestazione nel processo civile*, in *Giusto processo civile*, 2006.

Cerino Canova, A., *La domanda giudiziale ed il suo contenuto*, in *Commentario al codice di procedura civile diretto da Allorio*, libro II, t. primo, Torino, 1980.

Cerino Canova, A., *La garanzia costituzionale del giudicato civile*, *Riv. dir. civ.*, 1977, I, 395 e ss.

Cerulli-Irelli, V., *Il problema del riparto delle giurisdizioni (premesse allo studio del sistema vigente)*, Pescara, 1979.

Cerulli-Irelli, V., *Note in tema di discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, in *Dir. proc. amm.*, 1984, 465.

Chiarlioni, S., *Questioni rilevabili d'ufficio, diritto di difesa e "formalismo delle garanzie"*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, 575 ss.

Chiarlioni, S., *Appello (dir. proc. civ.)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, I, Roma, 1988.

Chiarlioni, S., *Giudice e parti nella fase introduttiva del processo civile di cognizione*, *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1999.

Chiarlioni, S., *La sentenza "della terza via" in Cassazione: un altro caso di formalismo delle garanzie?*, *Giur. it.*, 2002, I, 1, pp. 1363 ss.

Chiarlioni, S., *Prime riflessioni sui valori sottesi alla Novella del processo civile*, *Riv. dir. proc.*, 1991, 659 e ss.

Chiarlioni, S., *Processo civile e verità*, in *Questione giustizia*, 1987, 504.

Chiarlioni, S., *Riflessioni sui limiti del giudizio di fatto nel processo civile*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1986, 819 ss.

Chieppa, R., *Il codice del processo amministrativo*, in *Le nuove leggi amministrative*, Milano, 2010.

Chiovenda, G., *Azioni e sentenze di mero accertamento*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1933 G.

Chiovenda, G., *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1935.

Chiovenda, G., *L'oralità e la prova*, *Riv. dir. proc. civ.*, I, 1924.

Chiovenda, G., *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923.

Chizzini, A., *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesouro, F., 1998, 3.

Ciaccia Cavallari, B., *La contestazione nel processo civile. I) La contestazione tra norme e sistema*, Milano, 1992.

Ciaccia Cavallari, B., *La contestazione nel processo civile. II) La non contestazione: caratteri ed effetti*, Milano, 1993.

Cicala, M., *La giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, 2005, 2050.

Cicerone M. T., *De Re publica*, I, 45.

Cipolla, G. M., *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2009, 545 e ss.

Cipolla, G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005.

Cipolla, G. M., *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 463.

Cipolla, G. M., voce *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm., Agg.*, Torino, 2008, 730 ss.

Cipriani, F., *Autoritarismo e garantismo nel processo civile*, *Riv. dir. proc.* 1995.

Civinini, G., *Poteri del giudice e poteri delle parti nel processo ordinario di cognizione. Rilievo ufficioso delle questioni e contraddittorio*, *Foro it.*, 1999, 1 e ss.

Clarich, M., *Il processo amministrativo "a rito ordinario"*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, 1063.

Clarich, M., *Le azioni nel processo amministrativo tra reticenze del codice e aperture a nuove tutele*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 1121,

Clarich, M., *Tipicità delle azioni e azione di adempimento nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, n. 3/2005, 557

Clarich, M., *Un corpus normativo dai contenuti innovativi che contribuisce alla certezza del diritto*, in *Guida al dir.*, n. 32/2010, 10,

Clementini P. - Bertelli C., *Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1917, II.

Clementini, P., *Della competenza e dei procedimenti in ordine alle leggi amministrative*, Torino, 1900, 2 e in *Riv. dir. pubbl.*, 1939, I, 222.

Cocivera, B., *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Milano, 1975.

Cocivera, B., *Note sull'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1958.

Colesanti, V., *Eccezione (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1965.

Colesanti, V., *Principio del contraddittorio e procedimenti speciali*, *Riv. dir. proc.* 1975, 577 ss.

Colli Vignarelli, A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002.

Colli Vignarelli, A., *Le recenti modifiche all'art. 115 del codice di procedura civile confermano la piena applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 5/2009.

Comoglio, L. P. - Ferri, C. - Taruffo, M., *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 2005.

Comoglio, L. P., *"Terza via" e processo "giusto"*, *Riv. dir. proc.*, 2006, 755 e ss.

Comoglio, L. P., *Commento all'art. 24 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, Bologna-Roma, 1981.

Comoglio, L. P., voce *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. Giur., Aggiornamento*, Treccani, Roma, 1997, VIII.

Comoglio, L. P., voce *Contraddittorio*, in *Dig. Priv., sez. civ., IV*, Utet, Torino, 1989, 3-64.

Comoglio, L. P., *Etica e tecnica del "giusto processo"*, Torino, 2004.

Comoglio, L. P., *Il giudice tributario e la prova per presunzioni*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 593 e ss.

Comoglio, L. P., *Il principio di economia processuale*, I e II, Padova, 1980-1982.

Comoglio, L. P., *Il problema delle prove illecite nell'esperienza angloamericana e germanica*, in *Pubblicazioni dell'Università di Pavia*, 1966.

- Comoglio, L. P., *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1994, I, 73.
- Comoglio, L. P., *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*, Padova, 1970.
- Comoglio, L. P., *Le prove civili*, Torino, 2004.
- Comoglio, L. P., *Preclusioni istruttorie e diritto alla prova*, *Riv. dir. proc.*, 1998.
- Comoglio, L. P., *Prove penali, "giusto processo" e poteri di acquisizione da parte del giudice tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, I, 2000, 955.
- Comoglio, L. P., *Riforme processuali e poteri del giudice*, Torino, 1996.
- Comoglio, L. P., voce *Allegazione*, in *Dig. civ.*, Torino, 1987.
- Comoglio, L.P., *Atti di istruzione delegata e contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1973, I, 485.
- Coniglio, *Le ammissioni nella teoria della prova*, Roma, 1920.
- Conso, "*Tempo e Giustizia*": *Un binomio in crisi*, in *Costituzione e processo penale*, Milano, 1969.
- Consolo, C., *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992.
- Consolo, C., *Le spese del processo e la Costituzione (il principio "victus victori" e la sua assenza dal processo tributario di nuovo avanti alla Consulta)*, in *Giur. it.*, 1990, I, 1352.
- Consolo, C., *Le spese processuali e la responsabilità da lite temeraria davanti ai giudici tributari ed amministrativi: riflessioni indotte dalla altalenante giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Giur. it.*, 1988, I, 3504.
- Consolo, C., *Oggetto del giudicato e principio dispositivo, I (Dei limiti e del giudicato costitutivo)*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1991, pp. 328 ss.
- Consolo, C., *Questioni rilevabili d'ufficio e decisioni della "terza via": conseguenze*, in *Corr. giur.* 2006, pp. 507 ss.

Consolo, C., *Spiegazioni di diritto processuale civile. I. Le tutele: di merito, sommarie ed esecutive*, Padova, 2006.

Constant, B., *De la liberté des anciens comparée à celle des modernes*, 1818.

Conte, E., *Diritto comune. Storia e storiografia di un sistema dinamico*, Bologna, 2009.

Converso, A., *Il processo di appello dinanzi alla Corte d'appello*, in *Giur. it.*, 1999, 661 ss.

Converso, A., *L'interrogatorio libero e il tentativo di conciliazione*, in *Giur. it.*, 2001, 635 ss.

Coppel, *The Human Rights Act 1998: Enforcing the European Convention in the Domestic Courts*, 1999, John Wiley & Sons, Chichester.

Cordero, F., *Le situazioni soggettive nel processo penale*, Torino, 1956.

Cordero, F., *Procedura penale*, Milano, 1966.

Cordero, F., *Riti e sapienza del diritto*, Roma-Bari, 1985.

Cordero, F., *Tre studi sulle prove penali*, Milano, 1963.

Cordopatri, F., *A proposito di "rilevanza della prova" e di "giudizio di fatto"*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1974, 973 ss.

Cordopatri, F., *L'abuso del processo, I. Presupposti storici*, Padova, 2000.

Cordopatri, F., *L'abuso del processo. II. Diritto positivo*, Padova, 2000.

Cordopatri, F., voce *Presunzione (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986.

Cormio, *Degli atti processuali in generale*, in *Commentario al c.p.c. diretto da Allorio, I*, Torino, 1973.

Corsini, F., *La prova testimoniale assunta in forma scritta*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 856

Corsini, F., *Rilievo d'ufficio della nullità contrattuale, principio della domanda e poteri del giudice*, *Riv. dir. civ.*, 2004, I, pp. 667 ss.

Corso, G., voce *Istruttoria nel processo amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, XVIII, Roma, 2003.

Corso, G., voce *Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. dir., Agg.*, Milano, 2001, 785 ss.

Cortese, E., *Le grandi linee della storia giuridica medievale*, Roma, 2000.

Costa, S., voce *Eccezione*, *Noviss. Dig. it.*, VI, Torino, 1960.

Costa, P., '*Jurisdiction*', *semantica del potere politico nella pubblicistica medioevale (1100-1433)*, Milano, 1969

Costantino, G., *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il "giusto processo" civile. Le garanzie*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il "giusto processo" civile*, a cura di Civinini e Verardi, *Quaderni di "Questione giustizia"*, Milano, 2001.

Costantino, G., *Il nuovo processo commerciale: la cognizione ordinaria in primo grado*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 389.

Costantino, G., *Questioni processuali tra poteri del giudice e facoltà delle parti*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 1012.

Costantino, G., *Riflessioni sulla giustizia (in)civile*, Torino, 2011.

Costantino, G., voce *Legittimazione ad agire*, in *Enc. giur.*, XVIII, 1990

Couchez, *Principe de la contradiction*, in *Juris classeur de procedure civile*, 1998.

Craig - Christenson, *The Settlement Process*, 59, F.R.D. 252, 1973.

Cuoco, V., *Saggio storico sulla rivoluzione napoletana del 1799*, Firenze, 1926.

D'Alessio, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino, 1934, II, 253.

D'Aquino, T., *Summa Theologiae*, I II,q. XCV, a. 1.

Dalfino, D., *Il codice del processo amministrativo: disposizioni di rinvio e principi generali*, in *Foro it.*, 2010.

Dalloz, *Répertoire de droit public et administratif (Compétence administrative)*, Paris, 1964.

- Danovi, F., *Note in tema di consulenza psicologica nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, 808 e ss.
- Dareste, R., *La justice administrative en France*, Paris, 1862.
- Davis, *Judicial Notice*, in *Col. L. Rev.*, 55 (1955).
- De Bertolis, O., *Il diritto in San Tommaso d'Aquino. Un'indagine filosofica*, Torino, 2000.
- De Bertolis, O., *L'ellisse giuridica. Un percorso nella filosofia del diritto tra classico e moderno*, Padova, 2011.
- De Broglie, A., *De la jurisdiction administrative*, in *Écrits et discours*, Paris, 1863, I, 309.
- De Cristofaro, M., *Commento all'art. 51 del d.lgs. n. 546/1992*, in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005.
- De Cristofaro, M., *Del quesito di diritto: ovvero di come i formalismi incongrui possono soffocare la garanzia del giusto processo*, in *Resp. civ. e prev.*, n. 11/2008, 2296.
- De Cristofaro, M., *Il foro delle obbligazioni: profili di competenza e giurisdizione*, Torino, 1999.
- De Cristofaro, M., *Il nuovo processo civile « competitivo » secondo la l. n. 80 del 2005*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, n. 1/2006, 171.
- De Cristofaro, M., *L'Adunanza plenaria fa chiarezza su condanna alle spese e giudizio cautelare*, in *Dir. proc. amm.*, 1995, 326.
- De Marini, C. M., voce *Ammissione*, in *Enc. Dir.*, II, Milano, 1958.
- De Marini, C. M., voce *Giuramento e disposizione del diritto*, in *Giur. it.*, 1956, I, 1, 791.
- De Mita, E., *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987 e 1994.

De Mita, E., *Legalità dell'imposizione e motivazione dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 1981, 748, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987, 159.

De Santis, A. D., *Sul concetto di "non inequivocabilità" della non contestazione*, in *Riv. dir. proc.*, n. 2/2008, 560.

De Santis, F., *La ragionevole durata, l'applicazione della norma processuale e la rimessione in termini: "percorsi" per un processo d'inizio secolo*, in *Riv. dir. proc.*, n. 4/2009, 875.

De Santis, F., *La rimessione in termini nel processo civile*, Torino, 1997.

De Santis, F., *Oneri della prova nel processo di fallimento – Ancora sugli oneri della prova nel processo di fallimento*, in *Fall.*, n. 6/2011.

De Santis, F., *Riforme processuali e disponibilità del regime preclusivo*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2004.

De Stefano, F., *Gli strumenti di prova e la nuova testimonianza scritta*, Milano, 2009.

De Stefano, G., *Fatto notorio (diritto privato)*, *Enc. dir.*, vol. XVI, Milano, 1967.

Del Federico, L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, relazione presentata al Convegno di studi tenutosi a Catania, in data 14 e 15 settembre 2007.

Del Federico, L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

Del Pozzo, M., *La comprensione del realismo giuridico nel pensiero canonistico di J. Hervada*, in *Ius Ecclesiae*, Vol. XVII, 2005, 611 ss.

Dellinger, *Of Rights and Remedies. The Constitution as a Sword*, in *Harvard Law Review*, 1972, pp. 1532 ss.

Denti, V., *La difesa come diritto e come garanzia*, *Foro it.*, 1977, V, pp. 55 ss.

Denti, V., *La giustizia civile, Lezioni introduttive*, Bologna, 1989.

Denti, V., voce *Azione (diritto processuale civile)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988.

Denti, V., voce *Querela di falso*, in *Noviss. Dig. it.*, XIV, Torino, 1967, 664.

Di Cola, L., *Brevi note sull'istruttoria del procedimento sommario societario*, in *Giur. it.*, 2006, 113.

Di Cola, L., *L'oggetto del giudizio di divisione*, Roma, 2005.

Di Majo, A., *Il linguaggio dei rimedi*, in *Europa dir. priv.*, 2005, 341.

Di Majo, A., *La tutela civile dei diritti*, Milano, 1993.

Di Modugno, N., *Tipicità (o atipicità) delle azioni e tipicità dei dispositivi di accoglimento del ricorso nella sentenza amministrativa di legittimità*, in *Dir. proc. amm.*, 1992.

Dittrich, L., *I limiti soggettivi della prova testimoniale*, Milano, 2000.

Domenichelli, V., *Giurisdizione esclusiva e pienezza di giurisdizione*, *ivi*, 1989, 623.

Domenichelli, V., *Giurisdizione esclusiva e processo amministrativo*, Padova, 1988.

Domenichelli, V., *Giurisdizione esclusiva e rapporti di lavoro a termine con la Pubblica Amministrazione*, in *Dir. proc. amm.*, 1983, I, 220.

Dondi, A., voce *Prova testimoniale nel processo civile*, in *Dig. civ.*, XVI, Torino, 1997.

Dones, C., *Struttura e funzione della consulenza tecnica*, Milano, 1962.

Donzelli, R., *La tutela dei diritti processuali violati nei procedimenti ablativi e limitativi della potestà parentale*, in *Fam. e dir.*, n. 2/2004, 168.

Donzelli, R., *La tutela giurisdizionale in materia di condotta antisindacale e di parità di trattamento uomo-donna*, Roma, 2004.

Donzelli, R., *Le sezioni unite e il "giusto processo" civile*, in *Corr. giur.*, n. 7/2005, 988.

Dossetti, G., *I valori della Costituzione*, San Lorenzo, Reggio Emilia, 1995.

Fabbrini, G., voce *Poteri del giudice (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXIV, 1985.

Fabbrini, G., voce *Presunzioni*, *Dig. It. IV civ.*, XIV, Torino, 1996.

Fabiani, E., *La partecipazione del giudice al processo societario*, in *Riv. dir. proc.*, 2004.

Fagiolari, G., *L'atto amministrativo nella giustizia amministrativa*, in *Scritti giur. in onore di Santi Romano*, Padova, 1939.

Faider, C., *Étude sur l'application des lois inconstitutionnelles*, Bruxelles, 1850.

Falsitta, G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2003.

Falzea, A., *Gli interessi legittimi e le situazioni giuridiche soggettive*, in *Riv. dir. civ.*, 679.

Fantozzi, A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

Fantozzi, A., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004.

Fantozzi, A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2011, 137.

Fantozzi, A., voce *Accertamento tributario*, in *Enc. dir.*, Roma, 1988.

Fantozzi, A., voce *Tributi regionali*, in *Noviss. Dig. it.*, XIX, Torino, 1973, 837.

Farina, P., *Effetti della mancata costituzione in giudizio nelle domande tardive*, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 2/2004, 315.

Favara, F., *Il ricorso all'autorità giudiziaria per grave ed evidente errore di apprezzamento*, in *Giur. it.*, 1967, I, 2, 87.

Favara, F., *Implicazioni costituzionali e sostanziali di una riforma del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 154.

Fazzalari, E., *Diffusione del processo e compiti della dottrina*, in *Annali della Facoltà di Giurisprudenza*, LXI, 1960.

Fazzalari, E., *I poteri del giudice nel processo del lavoro*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 593 ss.

Fazzalari, E., *Istituzioni di diritto processuale*, Padova, 1975 e 1983.

Fazzalari, E., *La imparzialità del giudice*, in *Studi in memoria di C. Furno*, Milano, 1973.

- Fazzalari, E., *Note in tema di diritto e processo*, Milano, 1957, 91 e ss.
- Fedele, A., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, 27.
- Fedele, A., *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, 3
- Fedele, A., *La tassa*, ed. provv., Siena, 1974.
- Feldman, *The Human Rights Act 1998 and Constitutional Principles*, 1999, 19 *Legal Studies* 165.
- Ferrajoli, L., *Diritto e ragione, Teoria del garantismo penale*, Laterza, Bari, 2004.
- Ferrajoli, L., *L'etica della giurisdizione penale*, in *Questione giustizia*, n. 3/99, 483 ss.
- Ferrara, L., *Dal giudizio di ottemperanza al processo di esecuzione. La dissoluzione del concetto di interesse legittimo nel nuovo assetto della giurisdizione amministrativa*, Milano, 2003.
- Ferrara, *Relatività del notorio*, *Foro it.*, 1940, I, c. 971 ss.
- Ferrari, E., *La decisione giurisdizionale amministrativa: sentenza di accertamento o sentenza costitutiva?*, in *Dir. proc. amm.*, 1988, 575.
- Ferrari, F., *La "prova migliore". Una ricerca di diritto comparato*, Milano, 2004.
- Ferràù, G., *Commento all'art. 21*, in *Codice del processo tributario*, Milano, 1989.
- Ferràù, G., *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 1985, 2919.
- Ferràù, G., *Le spese del giudizio estinto restano a carico di chi le ha anticipate (nota a Corte Cost., 12 marzo 1998, n. 53)*, in *Corr. trib.*, 1998, 1558.
- Ferretti, I., voce *Terreni e fabbricati (imposta sui)*, in *Dig. it.*, XXIII, Torino, 1916.
- Ferri, C., *Contraddittorio e poteri decisorio del giudice*, in *Studi Urbinati*, 1980-1982, Rimini, 1984.

- Ferri, C., *L'oggetto del contraddittorio tra le parti*, in *Studi in onore di E. Allorio*, I, Milano, 1989.
- Ferri, C., *Profili dell'accertamento costitutivo*, Padova, 1970.
- Ferri, C., *Sull'effettività del contraddittorio*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, 780 ss.
- Ferri, C., voce *Costitutiva (azione)*, in *Enc. giur. Treccani*, X, Roma, 1988.
- Fichera, F., *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, 486.
- Fichera, F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 2007, 1061.
- Finocchiaro, voce *Ispezione giudiziale (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 948 e ss.
- Fiorentini, S., *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2008.
- Florestano, *Spigolature, non necessariamente organiche, sul tema del giusto processo tributario*, in *Boll. trib.*, n. 4/2011, 250.
- Follieri, E., *Il nuovo giudizio cautelare: art. 3 legge 21 luglio 2000*, in *Cons. Stato*, 2001, II, 485.
- Fornaciari, M., *Questioni controverse in tema di prova testimoniale*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 1100 e ss.
- Franchi, G., *La perizia civile*, Padova, 1959.
- Franchi, G., voce *Contenzioso amministrativo (storia)*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1967.
- Frosini, V., voce *Potere (teoria generale)*, in *Noviss. Dig. it.*, XIII, Torino, 1966.
- Frosini, V., *Teoria e pratica dei diritti umani*, Napoli, 1988.
- Furno, C., *Accertamento convenzionale e confessione stragiudiziale*, ristampa, Milano, 1993.
- Furno, C., *Contributo alla teoria della prova legale*, Padova, 1940.

- Furno, C., *Disegno sistematico delle opposizioni nel processo esecutivo*, Firenze, 1942.
- Furno, C., *Natura giuridica del giuramento e libertà di valutazione giudiziale*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1947, 362 e ss.
- Furno, C., voce *Confessione (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961.
- Galiano, S., *Cenni storici sulla legislazione tributaria italiana*, I, Roma, 1925.
- Gallo, F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009, 25 e ss.
- Gallo, F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, n. 4/2001, 1088.
- Gallo, F., *Quale modello processuale per il processo tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 11.
- Gallo, F., *Verso un giusto processo tributario* in *Rass. trib.*, 2004, 11.
- Garbagnati, E., *La giurisdizione amministrativa*, Milano, 1950.
- Garbagnati, E., *Opposizione di terzo contro la sentenza dichiarante la falsità di un documento*, in *Giur. it.*, 1947, I, 2, 272.
- Garbagnati, E., *Questioni preliminari di merito e questioni pregiudiziali*, in *Riv. dir. proc.*, 1976, 266.
- Garcea, A., *La giurisdizione delle Commissioni tributarie e i principi del giusto processo*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2001, 474.
- Gauthier, A., *Précis des matières administratives dans leurs rapports avec les matières civiles et judiciaires*, Paris, 1879.
- Genin-Meric, *Le principe du contradictoire à la lumière du nouveau code de procédure civile français*, in *Acta Universitatis Lodziensis-Folia Juridica*, 12, *Procédure Civile*, Lodz, 1983, 39 ss.
- Gentili, A., *Processo civile e forme della retorica*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2008, 7.
- Geyl, P., *The revolt of the Netherlands, 1555-1609*, London, 1932.

- Ghisalberti, C., *La codificazione del diritto in Italia (1865-1942)*, Roma-Bari, 2000.
- Ghisalberti, C., *Contributi alla storia delle amministrazioni preunitarie*, Milano, 1963.
- Giacobbe, G., *La Corte di cassazione e l'evoluzione democratica dell'ordinamento: profili civilistici*, in *La Corte di cassazione nell'ordinamento democratico, Atti del convegno tenutosi a Roma il 14 febbraio 1995*, Milano, 1996.
- Giacobbe, G., voce *Data (in generale)*, in *Enc. dir.*, XI, Milano, 1962.
- Giannini, A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1959.
- Giannini, A. D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.
- Giannini, A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972.
- Giannini, A. D., *Solve et repete*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1936, 349.
- Giannini, A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.
- Giannini, A.D., *Il concetto giuridico di tassa*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937.
- Giannini, A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 13.
- Giannini, M. S. - Piras A., voce *Giurisdizione amministrativa e giurisdizione ordinaria nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970.
- Giannini, M. S., *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, I, in *Riv. dir. proc.*, 1963, 522.
- Giannone V., *Storia civile del Regno di Napoli*, Napoli, 1723.
- Giordano, A., *Effetti della transazione fiscale 'fuori' e 'dentro' le procedure concorsuali*, in *Riv. dir. fall.*, 2011.
- Giordano, A., *Giudizio amministrativo sul "rapporto" e tutela dichiarativa: dal passato remoto al futuro prossimo*, in *Rivista di diritto dell'economia, dei trasporti e dell'ambiente*, vol. IX/2011, 1 ss.

Giordano, A., *Giurisdizione tributaria e atti impugnabili. La Cassazione ridisegna i confini*, in *Giur. it.*, 2009, 2057.

Giordano, A., *Scia e tutela del terzo al vaglio del nuovo codice del processo amministrativo*, in *Giustizia amministrativa*, 2011.

Giordano, R.- Lombardi, A., *Il nuovo processo civile*, Roma, 2009.

Giorgetti, M. C., *La Consulta afferma la legittimità costituzionale dei nuovi giudici tributari*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 608.

Girelli, G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010.

Giron, M., *Dictionnaire de droit administratif et de droit public*, Bruxelles, I, 1885.

Giron, M., *Droit administratif de la Belgique*, Bruxelles, 1881, I, 200.

Giron, M., *Le droit public de la Belgique*, Bruxelles, 1884.

Giudiceandrea, N., voce *Consulente tecnico*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 531 e ss.

Giulietti, W., *Limiti e prospettive di tutela giurisdizionale a fronte dell'inerzia tipizzata dell'amministrazione*, in *Dir. e proc. amm.*, n. 1/2010, 203 e ss.

Giulietti, W., *Attività privata e potere amministrativo. Il modello della dichiarazione di inizio attività*, Torino, 2008.

Glendi, C., *Ancora sui limiti di cognizione della corte d'appello e della commissione centrale dopo la riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, II, 351.

Glendi, C., *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990.

Glendi, C., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 906 ss.

Glendi, C., *Il contenzioso in materia di tributi locali*, in *Autonomia impositiva degli enti locali (Atti del convegno di Taormina, 26/27-3-1982)*, Padova, 1983, 211 e ss.

Glendi, C., *Il giudice amministrativo non può giudicare sul fermo dei beni mobili registrati*, in *Corr. trib.*, 2005, 3173.

Glendi, C., *L'ingiunzione fiscale reiterata*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, II, 26.

Glendi, C., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1117 ss.

Glendi, C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

Glendi, C., *Postilla*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 613.

Glendi, C., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1700 e ss.

Glendi, C., *Sono incostituzionali le Commissioni tributarie provinciali e regionali*, in *Corr. trib.*, 1997, 1455.

Glendi, C., *Sui limiti di cognizione della corte d'appello e della commissione centrale dopo la riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 788.

Glendi, C., *Tassa sulle concessioni regionali e limiti alla competenza del giudice ordinario*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 1117.

Glendi, C., *Verso l'unità della giurisdizione tributaria*, in *L'evoluzione del diritto tributario italiano*, Padova, 2000.

Glendi, C., voce *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, VIII, 2001, 1
Montesquieu, *De l'esprit des lois, livre XI, chapitre VI, De la Constitution d'Angleterre*, Ginevra, 1748.

Granelli, A. E., *Dubbi sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Boll. trib.*, 1974, 394.

Granelli, A. E., *Osservazioni sulla competenza delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1981.

Grasso, E., *Dei poteri del giudice*, *Comm. UTET*, I, 2, Torino, 1973.

Grasso, E., *L'interesse ad impugnare*, Milano, 1967.

Grasso, E., *La collaborazione nel processo civile*, *Riv. dir. proc.*, 1966, pp. 580 ss.

Grasso, E., *La pronuncia d'ufficio*, Milano, 1967.

Grasso, E., *Note per un rinnovato discorso sull'interesse ad agire*, in *Jus*, 1968, 349 e ss.

Grasso, E., *Note sui poteri del giudice nel nuovo processo di cognizione di primo grado*, in *Riv. dir. proc.*, 1992.

Graziano, F., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 2002, 413 e ss.

Greco, G., *Argomenti di diritto amministrativo*, Milano, 2000.

Greco, G., *L'accertamento autonomo del rapporto*, Milano, 1980.

Grossi, P., *L'ordine giuridico medievale*, Bari, Laterza, 1996.

Grunsky, W., *Grundlagen des Verfahrensrechts*. Bielefeld: Giesecking, 1974.

Zagrebelsky, G., *Il diritto mite, Legge diritti giustizia*, Torino, 1992.

Guarnieri, A., *Presente e futuro della prova testimoniale nel processo tributario*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 1997, 463.

Guicciardi, E., *La giustizia amministrativa*, Padova, 1942.

Guicciardi, E., *Risarcibilità di interessi legittimi*, in *Giur. it.*, 1963, I, 1106.

Guidi, P., *Teoria giuridica del documento*, Milano, 1950.

Hauriou, M., *Précis de droit administratif*, Paris, 1903.

Hellwig, *Anspruch und Klagerecht*, Jena, 1900.

Invrea, V., *Possibilità giuridica e legittimazione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1939, I, 313 e ss

Irnerio, *Gl. Ad Digestum Vetus, De iurisdictione*, ad rubr., in E. Besta, *L'opera di Irnerio. Contributo alla storia del diritto italiano*, II, *Glosse inedite d'Irnerio ad Digestum Vetus*, Torino, 1896.

Irti, N., *Il concetto giuridico di documento*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1969, 484 e ss.

Klitsche La Grange, A., *La giurisdizione ordinaria nei confronti delle pubbliche amministrazioni*, Padova, 1961.

La Rosa, S., *Agevolazioni fiscali per l'edilizia ed osservanza della normativa urbanistica in Sicilia*, in *Dir. prat. trib.*, 1978.

La Rosa, S., *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009, 523 e ss.

La Rosa, S., *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 870.

La Rosa, S., *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, 1263.

La Rosa, S., *La tutela del contribuente nella fase di riscossione del tributo*, in *Rass. trib.*, 2001, 1189.

Labus, S., *Il contenzioso amministrativo*, Milano, 1864.

Laferrière, E., *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Paris, 1894.

Landsman, *The Adversary System: A description and Defense*, Washington D.C., and London, 1984.

Lanfranchi, L., *Contributo allo studio dell'azione di mero accertamento*, Milano, 1969, 219, nt. 104.

Lanfranchi, L., voce *Giusto processo (processo civile)* [voce nuova-2001], in *Encicl. giur. Treccani*, Roma, vol. X.

Lanfranchi, L., *Il ricorso straordinario inesistente e il processo dovuto ai diritti*, *Giur. it.*, 1993, IV, c. 549 ss.

Lanfranchi, L., *La roccia non incrinata. Garanzia costituzionale del processo civile e tutela dei diritti*, Torino, 1999.

Lanfranchi, L., *La verifica del passivo nel fallimento*, Milano, 1979.

Lanfranchi, L., *Note sull'interesse ad agire*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1972, 1139

Lanfranchi, L., *Procedure concorsuali e tutela dei creditori*, Milano, 1988.

Lanfranchi, L., *Tutela giurisdizionale preventiva e imposte indirette*, ora in *Scritti dedicati ad A. Raselli*, I, Milano, 1971, spec. 941

Laudisa, L., *Il ritiro della dichiarazione di verità*, Padova, 1978, 83 e ss.

Laudisa, L., voce *Prova testimoniale: I) Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988.

Ledda, F., *Elogio della forma scritto da unantiriformista*, in *Foro amm.*, 2000, 3443.

Lener, A., voce *Potere (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 610 e ss.

Lenotre, *Le Tribunal revolutionnaire*, Perrin, Paris, 1947.

Lent, *Diritto processuale civile Tedesco*, I, trad. it. E. F. Ricci, Napoli 1962.

Lent, *Obblighi e oneri nel processo civile*, *Riv. dir. proc.*, 1954, pp. 150 ss.

Leone, C., *Contributo allo studio delle massime di esperienza e dei fatti notori*, Bari, 1951.

Leone, C., *L'istruzione della causa nel nuovo processo civile*, Bari, 1942.

Liebman, E. T., *Fondamento del principio dispositivo*, in *Problemi del processo civile*, Napoli, s.d. (ma 1962).

Liebman, E. T., *Il principio del contraddittorio nel processo civile italiano*, in *Mon. Trib.*, 1966, pp. 580 e ss.

Liebman, E. T., *Intorno ai rapporti tra azione ed eccezione*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, 449 ss.

Liebman, E. T., *L'azione nella teoria del processo civile*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1950, 47 e ss.

Liebman, E. T., *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, VI ed., Milano, 2002.

Liebman, E. T., *Parte o capo di sentenza*, in *Riv. dir. proc.*, 1964.

Liebman, E. T., *Sulla rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di cosa giudicata*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1947, 359 e ss.

Llobell, J., *Contemperamento tra gli interessi lesi e i diritti dell'imputato: il diritto all'equo processo*, in *Ius Ecclesiae*, XVI, 2004.

Llobell, J., *La certezza morale nel processo canonico*, in *Il diritto ecclesiastico*, 1998, 758 e ss.

Locke, J., *Two treatises on government*, London, 1690.

Lombardo, L., *Prova scientifica e osservanza del contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, 1083 e ss.

Lombardo, L., *Riflessioni sull'attualità della prova legale*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992.

Longobardi, N. - Giulietti, W., *Scia: un ventaglio di azioni si apre a tutelare il terzo. Osservazioni alla sentenza n. 15 del 2011 dell'Adunanza plenaria*, in *Giust. amm.*, n. 8/2011.

Longobardi, N., *La legge sul procedimento amministrativo tra ostacoli e ambiguità*, in *Dir. e proc. amm.*, n. 3/2011.

Longobardi, N., *La motivazione del provvedimento amministrativo dopo la l. n. 15 del 2005*, in *Dir. e proc. amm.*, n. 4/2008.

Longobardi, N., *La regolamentazione ed i controlli: le autorità amministrative indipendenti (il modello regolativo-giustiziale)*, in A. Vignudelli (a cura di), *Istituzioni e dinamiche del diritto*, Torino, 2006, 211 ss.

Longobardi, N., *Le amministrazioni indipendenti verso il giusto procedimento*, in *Itinerari d'impresa*, n. 8/2005.

Lorenzoni, A., *Istituzioni del diritto pubblico interno pel regno Lombardo-Veneto, con appendici dal 1831 a tutto il 1844*, Padova, 1835-47.

Loviseti, M., *L'individuazione della natura giuridica di un'entrata e le conseguenze in ordine alla giurisdizione, all'individuazione degli atti impugnabili e all'applicabilità dell'iva: il caso della tariffa rifiuti*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 844.

Lugo, A., *Le azioni di mero accertamento nell'ambito del giudizio amministrativo*, in *Giust. civ.*, 1964, II, 80.

Luiso, F. P., *L'attività istruttoria nel giudizio di cassazione*, *Riv. dir. proc.*, 1991, pp. 250 ss.

Luiso, F. P., *Principio del contraddittorio ed efficacia della sentenza verso terzi*, Milano, 1981.

Lupi, R., *Diritto tributario*, Milano, 2004.

Lupi, R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1213.

Maero, G., *Le prove atipiche nel processo civile*, Padova, 2001.

Maffezzoni, F., *Del coordinamento della giurisdizione amministrativa e tributaria*, in *Studi per il Centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, Roma, 1981.

Maffezzoni, F., *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1986.

Maffezzoni, F., *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982.

Maffezzoni, F., *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 1682.

Maffezzoni, F., *Nota sull'ottemperanza delle sentenze tributarie*, in *Boll. trib.*, 1988, 325 e ss.

Magnani, C., *Contributo alla dottrina generale del processo tributario*, Padova, 1964.

Magnani, C., *Il nuovo contenzioso tributario davanti alla Corte costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1974, II, 100.

Magnani, C., *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965.

Magnani, C., *La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell'amministrazione finanziaria*, in *Le sanzioni in materia tributaria (Atti del Convegno)*, Milano, 1979.

- Magnani, C., *Le nuove prospettive del contenzioso tributario*, appendice alla quinta ed. del Diritto processuale tributario di E. Allorio, Torino, 1969.
- Magnani, C., *Osservazioni sull'azione di mero accertamento in materia tributaria*, in *Giur. it.*, 1978, I, 1, 323.
- Magnani, C., *Verso la controriforma del contenzioso tributario?*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 5.
- Magnani, C., voce *Commissioni tributarie*, in *Enc. giur. it.*, Roma, 1988, VII, 1.
- Magnone Cavatorta, S., *I nuovi documenti nei confini dell'appello come "novum iudicium"*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 4/2010, 332 e ss.
- Mandrioli, C., *L'azione esecutiva*, Milano, 1955, 243 e ss.
- Mandrioli, C., *Diritto processuale civile*, XVIII ed., I, Torino, 2006.
- Mannori, L. - Sordi, B., *Storia del diritto amministrativo*, Bari, 2004.
- Mantellini, G., *Lo Stato e il codice civile*, Firenze, 1882, I, 215.
- Manzon, E., *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza dell'art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 1095.
- Manzon, E., *Processo tributario e costituzione. riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1095.
- Manzoni, I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993, 14.
- Marcheselli, A., *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 793.
- Marcheselli, A., *Il giusto processo tributario*, in AA. VV., *Giusto processo e riti speciali*, Milano, 2009, 393 e ss.

- Marcheselli, A., *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.
- Marcheselli, A., *Poteri istruttori integrativi del giudice tributario, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 2/2010, 138 ss.
- Marchetti, *Dolo revocatorio e falsa allegazione*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, 418.
- Marello, E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2001.
- Marengi, E. M., *Procedimenti e processualprocedimento*, Padova, 2009.
- Marinelli, M., *La clausola generale dell'art. 100 c.p.c. Origini, metamorfosi e nuovi ruoli*, Trento, 2005
- Marongiu, G., *La "idoneità" tecnica del giudice e la difficile indipendenza delle Commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 1513.
- Marongiu, G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 117.
- Marongiu, G., *Profili politico-costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, II, 165.
- Martinetto, voce *Contraddittorio (principio del)*, in *Noviss. Dig. It.*, IV, Torino, 1959.
- Martini, *Relazioni tra processo amministrativo e processo tributario*, in *Foro amm.*, 1981, I, 2.
- Martino, R. (a cura di), *La giurisdizione nell'esperienza giurisprudenziale contemporanea*, Milano, 2008.
- Martino, R., *Sul diritto all'equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo*, in *Riv. dir. proc.*, 2001.
- Massari, voce *Ispezione giudiziale*, in *Noviss. Dig. it.*, IX, Torino, 1963, 186 e ss.
- Mayer, O., *Deutsches Verwaltungsrecht*, I, Berlin, 1923.
- Mazzarella, F., *Appunti sul fatto notorio*, *Riv. dir. proc. civ.*, 1934, II, pp. 65 ss.

Mazzarella, F., voce *Avvocati e procuratori*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, IV.

Mc Cormick, *Judicial Notice*, in *Vanderbilt L. Rev.*, 5, 1952.

Menchini, S., *Art. 7. Poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in AA. VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997 e 2004.

Menchini, S., *I limiti oggettivi del giudicato civile*, Milano, 1987.

Menchini, S., *La rimessione della causa al primo giudice nell'appello amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1996, 352.

Menchini, S., *Osservazioni critiche sul cd. onere di allegazione dei fatti giuridici nel processo civile*, in *Scritti in onore di E. Fazzalari*, vol. III, Milano, 1993.

Mercatali, A., *Le azioni di mero accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del "solve et repete"*, in *Giust. civ.*, 1975, IV, 11.

Mercatali, A., *Un problema che resta: l'ammissibilità in campo tributario delle azioni di accertamento negativo*, *Giust. civ.*, 1977, I, 1216.

Merlin, E., *Compensazione e processo*, II, Milano, 1994.

Messina, *Contributo alla dottrina della confessione*, Sassari, 1902, ora in *Scritti giuridici*, III, Milano, 1948.

Messuti, G., *Silenzio della parte e dolo revocatorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, 621.

Meucci, L. *Il principio organico del contenzioso amministrativo*, in *Giust. amm.*, 1891, IV, 1

Mezzotero, A., *Il riparto di giurisdizione e gli strumenti di tutela*, in *Il nuovo codice dei contratti pubblici di lavori, servizi, forniture*, a cura di Saitta, F., Padova, 2008.

Miccinesi, M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in Miccinesi, M. (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999.

Micheli, G. A., *Amministrazione finanziaria, giustizia tributaria e giurisdizione volontaria*, in *Ann. dir. comp. st. leg.*, 1946.

- Micheli, G. A., *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, I, 221
- Micheli, G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976.
- Micheli, G. A., *I possibili modelli alternativi di riforma del contenzioso tributario*, in *Il contenzioso tributario*, Padova, 1975, 9 e ss.
- Micheli, G. A., *Il contraddittorio nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1975, I, 536
- Micheli, G. A., *In tema di rapporto tra il processo avanti le commissioni tributarie e il processo avanti l'autorità giudiziaria ordinaria, rispetto alle imposte indirette*, in *Riv. dir. proc.*, 1966.
- Micheli, G. A., *L'onere della prova*, Padova, 1942.
- Micheli, G. A., *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1974, II, 101.
- Micheli, G. A., *Sull'ammissibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1940, I, 271
- Micheli, G. A., *Sulla nozione di fatto notorio*, *Giur. compl. Cass. civ.*, 1945, II, pp. 286 ss.
- Miele, G., *Brevi note sull'ammissibilità di decisioni di condanna da parte del giudice amministrativo*, in *Jus*, XIV, 1963, 336
- Miele, G., *Passato e presente della giustizia amministrativa in Italia*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, 1.
- Miras, J. – Canosa, J. – Baura, E., *Compendio di diritto amministrativo canonico*, Roma, 2009
- Montagnini, L., *Dell'importanza dell'ufficio dei giudici del contenzioso amministrativo: discorso letto all'apertura dell'anno giuridico 1851-1852 della Regia Camera dei Conti*, Torino, 1851.

Montesano, L. - Arieta, G., *Diritto processuale civile. I) Le disposizioni generali*, Torino, 1999.

Montesano, L., *Diritto sostanziale e processo civile di cognizione nell'individuazione della domanda*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1993, 63 ss.

Montesano, L., *La tutela giurisdizionale dei diritti*, Torino, 1985

Montesano, L., *Le "prove atipiche" nelle "presunzioni" e negli "argomenti" del giudice civile*, *Riv. dir. proc.*, 1980.

Montesano, L., *Note sulla natura giuridica della confessione*, in *Giur. comp. cass. civ.*, 1948, XXVII, 128.

Montesano, L., *Osservazioni sui "fatti notori"*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1947, III, 228 ss.

Mortara, L., *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, I, Milano, 1923.

Mortati, C., *Le leggi provvedimento*, Milano, 1968.

Moscatelli, M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.

Moschetti, F., *Il problema non risolto del contenzioso tributario*, in *RT*, 1984, I, 287.

Moschetti, F., *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, 17 e ss.

Moschetti, F., *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Fisco*, 1995, 7921

Moschetti, F., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 837.

Murciano, L. P., *Prova testimoniale: processo tributario o procedimento giustiziale amministrativo?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 7 e ss.

Muscarà, S., *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 33.

Muscarà, S., *Orientamenti giurisprudenziali in tema di tutela cautelare*, in *Dir. prat. trib.*, 1984.

Muscarà S., *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992.

Nicoletti, C. A., *Il giuramento della parte nell'attualità del processo civile*, Rimini, 1982.

Nicotina, L., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un'interpretazione costituzionalmente orientata*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 169.

Nicotina, G., *Note minime in tema di consulenza tecnica nel processo civile italiano*, in *Studi in onore di Satta*, Padova, 1982, 1059 e ss.

Nigro, M., *Domanda (principio della). I) Dir. proc. amm., EGT, XII*, Roma, 1989.

Nigro, M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1976.

Nigro, M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 2000.

Nigro, M., *Il giudice amministrativo "signore della prova"*, in *Foro it.*, 1967, V, 9.

Nigro, M., *Silvio Spaventa e la giustizia amministrativa come problema politico*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1970.

Notari, S., *L'Italia e l'eredità francese. Codici e costituzioni dalla Restaurazione all'unità*, in M. Ascheri (a cura di), *Costituzioni e Codici moderni*, Torino, 2007, 183.

Nucera, V., *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, 2006, 1591.

Occhiena, M., *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2003, 20.

Odorisio, E., *Alcune questioni relative al procedimento di ricusazione al vaglio della Corte costituzionale: la competenza, la non impugnabilità dell'ordinanza conclusiva del procedimento e la condanna alla pena pecuniaria in caso di rigetto o di*

inammissibilità dell'istanza (nota a Corte cost. 21 marzo 2002, n. 78), in Giur. cost., 2002, 720 e ss.

Odorisio, E., *La tutela giurisdizionale dei diritti dei consumatori e degli utenti: concorso di azioni e «giusto processo» civile*, in L. Lanfranchi (a cura di), *La tutela giurisdizionale degli interessi collettivi e diffusi*, Torino, 2003, 487 e ss.

Odorisio, E., voce *Riconvenzionale (domanda) (postilla di aggiornamento)*, in *Enc. giur.*, XXVII, Roma, 2007.

Olivieri, G., *La ragionevole durata del processo di cognizione (qualche considerazione sull'art. 111 c. 2 Cost.)*, *Foro it.*, 2000, V.

Onida, V., voce *Giurisdizione speciale*, in *Noviss. dig. it.*, App. III, Torino, 1982, 1064

Oppo, G., *Novità e interrogativi in tema di tutela degli interessi legittimi*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, 391.

Orestano, R., *Azione, diritti soggettivi, persone giuridiche*, Bologna, 1978.

Oriani, R., *L'eccezione di merito nei provvedimenti urgenti per il processo civile*, *Foro it.*, 1991, IV.

Oriani, R., voce *Eccezione*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, VII, 1991, 262.

Orsi Battaglini, A., *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. dir. trim. proc. civ.*, 1988

Pagni, I., *La riforma del processo civile: la dialettica tra il giudice e le parti (e i loro difensori) nel nuovo processo di primo grado*, in *Corr. giur.*, 2009, 1315 e ss.

Pajardi, P., *Della trattazione della causa, Commentario del c.p.c., diretto da Allorio*, II, Torino, 1980, 571 ss.

Pajno, A., *Il codice del processo amministrativo tra "cambio di paradigma" e paura della tutela*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 885.

Palazzolo, A., *Statuto del contribuente: il comportamento dei verificatori fiscali (osservazioni, rilievi e richieste del contribuente)*, in *Il fisco*, 2001, 13254.

- Panzarola, A., *La Cassazione civile giudice del merito*, Torino, 2005.
- Panzarola, A., *Il processo cautelare*, in AA.VV., *Il processo davanti al giudice amministrativo. Commento sistematico alla legge n. 205/2000*, a cura di Sassani, B. e Villata, R., Torino, 2001, 19 e ss.
- Paolini, R., *Considerazioni sul giuramento decisorio*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1973, 279 e ss.
- Patti, S. voce *Documento*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, VII, Torino, 1991, 1 e ss.
- Patti, S., *Libero convincimento e valutazione delle prove*, *Riv. dir. proc.* 1984.
- Patti, S., voce *Prova testimoniale. Presunzioni*, in A. Scialoja - G. Branca (a cura di), *Commentario al codice civile*, Bologna-Roma, 2001.
- Patti, S., voce *Prova, I) diritto processuale civile*, *Enc. giur.*, vol. XXV, Roma, 1991.
- Pavanini, *Massime di esperienza e fatti notori in Corte di Cassazione*, *Riv. dir. proc. civ.*, 1937, I, 263 ss.
- Pellegrino G., (a cura di), *Verso il codice del processo amministrativo*, Roma, 2010.
- Perelman, C. – Olbrechts-Tyteca, L., *Trattato dell'argomentazione*, trad. it., Torino, 1976.
- Perelman, C., *Della prova in filosofia*, in *Retorica e filosofia*, Bari, 1979.
- Perelman, C., *Il dominio retorico. Retorica e argomentazione* (1977), trad. it., Torino, 1981.
- Perfetti, L., *Diritto di azione ed interesse ad agire nel processo amministrativo*, Padova, 2004, 300.
- Perfetti, L., voce *Prova (diritto processuale amministrativo)*, in *Enc. dir.*, Milano, 2008, I, 934.
- Petrachi, G., *L'istruzione probatoria nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco*, 1996, 5548.
- Picardi, N. *La giurisdizione all'alba del terzo millennio*, Milano, 2007.

- Picardi, N., "Audiatur et altera pars". *Le matrici storico-culturali del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2003, 7 e ss.
- Picardi, N., *Il principio del contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1998, 673 e ss.
- Piccininni, L., *Il regime di rilevazione del difetto di giurisdizione e il "giusto processo" civile*, in *Riv. dir. proc.*, n. 4/2009, 897.
- Picozza, Eugenio, *Il processo amministrativo*, Milano, 2008.
- Picozza, Eugenio, *L'effettività della tutela nel processo amministrativo alla luce dei principi costituzionali*, in *Jus*, 1997, 2.
- Picozza, Elisa, *Il calendario del processo*, in *Riv. dir. proc.*, n. 6/2009, 1650.
- Picozza, Elisa, *La prova per testimoni, tra deposizione orale e testimonianza scritta, a seguito della riforma del 2009*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 869 e ss.
- Piola, G., voce *Ricchezza mobile (tassa di)*, in *Dig. it.*, XX, Torino, 1916, 409.
- Piraino, F., *Alcune osservazioni in tema di rimedi*, in *Rivista di diritto dell'economia, dei trasporti e dell'ambiente*, 2010.
- Piras, A., *Interesse legittimo e giudizio amministrativo*, II, Milano, 1962.
- Pizzorusso, A., Sub art. 102, 195, in *Commentario della Costituzione*, fondato da G. Branca e continuato da A. Pizzorusso, *Gli organi ausiliari (artt. 99-100)*, *La magistratura*, tomo I, Bologna-Roma, 1994.
- Poddighe, A., *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010.
- Poddighe, A., *La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della Tarsu*, in *Riv. dir. trib.*, 2003.
- Pohle, R., *Zur Lehre vom Rechtsschutzbedürfnis*, in *Festschrift für Friedrich Lent zum 75. Geburtstag*. München: CH Beck, 1957, 195.
- Poli, R., *Giusto processo e oggetto del giudizio di appello*, in *Riv. dir. proc.*, n. 2/2010, 48.
- Poli, R., *I limiti oggettivi delle impugnazioni ordinarie*, Padova, 2002.

- Police, A., *Il ricorso di giurisdizione piena davanti al giudice amministrativo. Contributo alla teoria dell'azione nella giurisdizione esclusiva*, Padova, 2001.
- Potito, E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.
- Proto Pisani, A., *Appunti preliminari sui rapporti fra diritto sostanziale e processo*, in *Dir. e giur.*, 1978, 1.
- Proto Pisani, A., *Appunti sulla tutela cd. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali)*, in *Riv. dir. proc.*, 1991.
- Proto Pisani, A., *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1979, 624.
- Proto Pisani, A., *Appunti sulle prove civili*, in *Foro it.*, 1994, V, c. 49.
- Proto Pisani, A., *Dell'esercizio dell'azione, Commentario del Codice di Procedura civile diretto da E. Allorio*, Torino, 1973, I, 2.
- Proto Pisani, A., *Il nuovo art. 111 Cost. e il giusto processo civile*, in *AA.VV., Il nuovo art. 111 della Cost. e il giusto processo civile*, Milano, 2001.
- Proto Pisani, A., *Il procedimento per convalida di sfratto*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1987, 1354.
- Proto Pisani, A., *In tema di costituzionalità del contenzioso tributario*, in *Foro it.*, 1983, I, 533.
- Proto Pisani, A., *Lezioni di diritto processuale civile*, V ed., Napoli, 2006.
- Proto Pisani, A., *Note sulla tutela civile dei diritti*, in *Foro it.*, 2002, 165.
- Proto Pisani, A., *Petizione di eredità e mero accertamento della qualità di erede*, in *Foro it.*, 1961, I, 1989.
- Proto Pisani, A., *Tutela giurisdizionale differenziata e nuovo processo del lavoro*, in *Foro it.*, 1973, V, 205.
- Protto, M., *Il rapporto amministrativo*, Milano, 2008.
- Provinciali, R., voce *Giuramento decisorio*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970, 103 e ss.

Pubusa, A., *Il giudizio “officina per la riparazione” degli atti amministrativi”? Note sull’art. 21- octies comma 2, l. n. 241 del 1990*, in *Foro amm. TAR*, 2005, 5.

Pugliese, M., *Istituzioni di diritto finanziario*, 1936, 29.

Pugliese, M., *La prova nel processo tributario italiano*, Padova, 1935.

Punzi, C., *I mezzi di tutela nei rapporti di garanzia*, in *Riv. dir. proc.*, n. 3/2008, 591.

Punzi, C., *Il processo civile. Sistema e problematiche*. I-IV, Torino, 2008 e 2010.

Punzi, C., *La difesa nel processo civile e l’assetto dell’avvocatura in Italia*, n. 3/2006, 813.

Punzi, C., *La tutela giudiziale degli interessi diffusi e degli interessi collettivi*, in *Riv. dir. proc.*, n. 3/2002, 647.

Quarta, O., *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, II, Milano, 1903.

Quartulli, A., *Atti autoritativi e atti paritetici: validità di una distinzione*, in *Studi per il centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, III, Roma, 1981, 1517.

Ragnisco, L., *Sul carattere giurisdizionale delle Commissioni tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1943, I.

Raiti, G., *Due grandi arrêts delle sezioni unite sull’ammissione di nuovi documenti nell’appello ordinario e in quello del lavoro*, in *Giust. civ.*, 2006, 144.

Raiti, G., *La collaborazione giudiziaria nell’esperienza del rinvio pregiudiziale comunitario*, Milano, 2003.

Raiti, G., *Prima e dopo Nizza: il futuro della “pregiudiziale comunitaria” tra opposte istanze di conservazione e innovazione*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2002, 605.

Ranelletti, O., *Diritti subiettivi ed interessi legittimi*, in *Foro it.*, 1893, I, 470.

Rascio, N., *L’oggetto dell’appello civile*, Napoli, 1996.

Recchioni, S., *Norme “elastiche”, standards valutativi e sindacato di legittimità della Corte di Cassazione – il commento*, in *Corr. giur.*, n. 6/1999, 718.

Recchioni, S., *Pregiudizialità processuale e dipendenza sostanziale nella cognizione ordinaria*, Padova, 1999.

Redenti, E., *Profili pratici del diritto processuale civile*, Milano, 1939, 82 e ss.

Regazzoni, D., *Le spese di lite nel procedimento innanzi alle commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 262.

Renzi, *Divieto di domanda nuova e rapporti tra la domanda originaria di adempimento contrattuale e quella successiva di arricchimento senza causa*, in *Riv. dir. civ.*, 2003, I, 511 ss.

Resnik, *Managerial judges*, 96, *Harv. L. Rev.* 374, 1982.

Ricci E. F., *Il principio dispositivo come problema di diritto vigente*, *Riv. dir. proc.*, 1974.

Ricci E. F., *La sentenza della “terza via” e il contraddittorio*, *Riv. dir. proc.* 2006, 750 e ss.

Ricci, E. F., voce *Accertamento giudiziale*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, IV, 1987.

Ricci G. F., *Atipicità della prova, processo ordinario e rito camerale*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002.

Ricci G. F., *Le prove atipiche*, Milano, 1999.

Ricci G. F., *Prove e argomenti di prova*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, pp. 1056 ss.

Ricci, G. F., *La riforma del processo civile*, Torino, 2009.

Rignano, I., *Saggio di un manuale di Diritto pubblico interno della Toscana*, Firenze, 1857, 185.

Rocco, A., *La sentenza civile*, Torino, 1906.

Rocco, G., *Corso di diritto amministrativo*, lezione XLL, Napoli, 1850,

Romagnosi, G. D., *Genesi del diritto penale*, 1791, rist. Milano, 1998

Romagnosi, G. D., *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, Milano, 1814 e 1837.

- Romano Tassone, A., voce *Motivazione (dir. amm.)*, in S. Cassese (diretto da), *Diz. dir. pubbl.*, IV, Milano, 2006.
- Romano, A., *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975.
- Romano, A., *La pregiudizialità nel processo amministrativo*, Milano, 1958.
- Romano, S. *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V. E. Orlando, III, Milano, 1901, 578
- Romano, S., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953, 172 e ss.
- Romano, S., *I caratteri giuridici della formazione del Regno d'Italia*, in *Scritti minori*, I, Milano, 1950.
- Romano, S., *L'ordinamento giuridico* (1918), Pisa, 1918, e Firenze, 1946.
- Romano, S., *Le giurisdizioni speciali amministrative*, *Trattato di diritto amministrativo italiano*, diretto da V. E. Orlando.
- Romieu, M., *De la séparation des pouvoirs administratif et judiciaire en Belgique*, in *Annales de l'école libre des sciences politiques*, I, 1886.
- Rosini, E., *Le Commissioni tributarie: una storia parallela*, in *Riv. dir. fin.*, 1980, I, 70.
- Ruffini, G., "Argomenti di prova" e "fondamento della decisione" del giudice civile, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2004, 1351 ss.
- Ruffini, G., *La prova nel giudizio civile di appello*, Padova, 1997.
- Ruffini, G., *Preclusioni istruttorie in primo grado e ammissione di nuove prove in appello: gli artt. 345, comma 3, e 437, comma 2, c.p.c. al vaglio delle Sezioni unite*, in *Corr. giur.*, n. 7/2005, 940.
- Ruffini, G., *Produzione ed esibizione dei documenti*, in *Riv. dir. proc.*, n. 2/2006, 433.
- Russo, P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.

Russo, P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, 567 ss.

Russo, P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11

Russo, P., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974.

Russo, P., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993.

Russo, P., *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 587.

Russo, P., *Manuale del processo tributario*, Milano, 1999.

Russo, P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994.

Russo, P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005.

Russo, P., *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 375

Russo, P., voce *Contenzioso tributario*, in *Dig. delle discipline privatistiche, Sez. comm.*, III, Torino, 1989.

Russo, P., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987.

Saitta, F., *L'atipicità delle misure cautelari nel processo amministrativo, tra mito e realtà*, in *Giur. amm.*, ora in *Scritti in onore di V. Spagnuolo Vigorita*, Napoli, 2007

Salandra, A., *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, Torino, 1904.

Salvaneschi, L., *L'interesse ad impugnare*, Milano, 1990.

Salvaneschi, L., sub art. 35 d.p.r. n. 636/1972, in C. Glendi (a cura di), *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 753 ss.

Salvioli, G., *Storia della procedura civile e criminale*, in P. Del Giudice, *Storia del diritto italiano*, rist. Frankfurt - Firenze, 1969, III, parte II.

Sandulli, A. M., *Il giudizio davanti al Consiglio di Stato e ai giudici sottordinati*, Napoli, s.d. (ma 1962), 143.

Sandulli, A. M., *Il nuovo contenzioso tributario davanti alla Corte*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, I, 59.

- Sandulli, A. M., *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1964.
- Sandulli, A. M., *Manuale di diritto amministrativo*, II, Napoli, 1989.
- Sandulli, A. M., *Sulla sopravvenienza delle giurisdizioni speciali al termine fissato per la loro "revisione"*, in *GiC*, 1956, 966.
- Sandulli, M. A., *Anche il processo amministrativo ha finalmente un codice*, in www.federalismi.it e in *Foro amm. - Tar*, 2010.
- Sandulli, M. A., *Un passo avanti e uno indietro: il giudice amministrativo è giudice pieno, ma non può giudicare dei diritti*, in *Riv. giur. edilizia*, n. 4/2004.
- Sandulli, P., *Il diritto alla tutela giurisdizionale alla luce della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo del 10 dicembre 1948*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, 385.
- Sandulli, P., *I nuovi percorsi della tutela. Riflessioni in materia di processo civile*, Roma, 2006.
- Sandulli, P., *La tutela dei diritti dalla giurisdizione esclusiva alla giurisdizione per materia*, Milano, 2004.
- Sandulli P., *Il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione nel processo tributario*, relazione tenuta il 23 novembre 2007 presso l'Università di Teramo, nell'ambito del convegno "La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale".
- Sassani, B., *Note sul concetto di interesse ad agire*, Rimini, 1983.
- Sassani, B., voce *Appello (dir. proc. civ.)*, in *Enc. Dir.*, Agg., III, Milano, 1990.
- Satta, F., *Giustizia amministrativa*, Padova, 1986.
- Satta, F., *L'esecuzione del giudicato amministrativo di annullamento*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1967, 987.
- Satta, S. - Punzi, C., *Diritto processuale civile*, XIII ed., Padova, 2000.
- Satta, S., *A proposito dell'accertamento preventivo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1402.
- Satta, S., *Ancora sul falso problema della legittimazione*, in *Giur. it.*, 1972, IV, 81.
- Satta, S., *Commentario al codice di procedura civile*, I, Napoli, 1957.

- Satta, S., *Il mistero del processo*, Milano, 1994.
- Satta, S., *L'azione nel diritto positivo*, in *Enc. dir.*, IV, 1959, 822.
- Satta, S., voce *Domanda giudiziale (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964.
- Satta, S., voce *Giurisdizione (nozioni generali)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970.
- Satter, *Dovere di verità e diritto di disposizione delle parti nel nuovo processo civile italiano*, in *Ann. dir. comp.*, 1943, XVII, 1.
- Scardaccione, A., *Le prove*, Torino, 1971.
- Scarselli, G., *La condanna con riserva*, Milano, 1989.
- Scarselli, G., *Lealtà e probità nel compimento degli atti processuali*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1998, 91.
- Scarselli, G., *Le modifiche in tema di spese*, in *Foro it.*, 2009, V, 258.
- Scarselli G., *Le spese giudiziali civili*, Milano, 1998.
- Schiavolin, R., *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1989, I, 550 e ss.
- Schiavolin, R., *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998.
- Schinaia, *Il processo tributario tra processo civile e processo amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 1468.
- Scoca, F. G. , *Autorità e consenso*, in *Dir. amm.*, 2002, 431 e ss.
- Scoca, F. G. , *Contributo sulla figura dell'interesse legittimo*, Milano, 1990.
- Scoca, F. G. , *Il silenzio della Pubblica amministrazione*, Milano, 1971.
- Scoca, F. G. , *Interesse legittimo e diritto soggettivo nel riparto delle giurisdizioni*, in *Dir. proc. amm.*, 1989.
- Scoca, F. G. , *Sulle implicazioni del carattere sostanziale dell'interesse legittimo*, in *Scritti in onore di M. S. Giannini*, Milano, 1988, 667 e ss.
- Scoca, F. G., *Giustizia amministrativa*, Torino, 2011.

Scuffi, M., *La condanna alle spese del giudizio: soccombenza e liquidazione*, in *Corr. trib.*, n. 17- bis/1996, 1432.

Servici, T., *Il contenzioso amministrativo, ossia disposizioni vigenti nello stato pontificio sulla giurisdizione e procedura contenziosa amministrativa nelle materia civili e criminali*, Roma, 1869.

Silvestri, E., voce *Confessione nel dir. proc. civ.*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, III, Torino, 1988, 423 e ss.

Socci, A. - Sandulli, P., *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997.

Sordi, B., *Giustizia amministrativa nell'Italia liberale (la formazione della nozione di interesse legittimo)*, Milano, 1985.

Spangher, G., *Il "giusto processo" penale*, in *Studium Iuris*, 2000.

Spasiano, M. R., *Funzione amministrativa e legalità di risultato*, Torino, 2003.

Stein, F. - M. Jonas, M., *Kommentar zur Zivilprozessordnung*, Tübingen, 1968.

Stevanato, D., *Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario in una interessante decisione di merito*, in *Rass. trib.*, 1989, II, 59.

Stipo, M., *Le origini del riparto di giurisdizione verso la p.a. e la doppia tutela*, Roma, 1979.

Tabet, G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *Giur. trib.*, n. 6/2008, 511 e ss.

Taruffo, M., *Certezza e probabilità nelle presunzioni*, in *Foro it.*, 1971, V.

Taruffo, M., *Idee per una teoria della decisione giusta*, *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1997, 315 ss.

Taruffo, M., *Il controllo di razionalità della decisione fra logica, retorica e dialettica*, in Bessone, M. (a cura di), *L'attività del giudice*, Torino, 1997.

Taruffo, M., *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, 78.

Taruffo, M., *Il giudice e lo storico: considerazioni metodologiche*, in *Riv. dir. proc.*, 1968.

Taruffo, M., *Il vertice ambiguo*, Bologna, 1991.

Taruffo, M., *La motivazione della sentenza civile*, Padova, 1975.

Taruffo, M., *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da Cicu - Messineo - Mengoni, vol. III, tomo II, sez. I, Milano, 1992.

Taruffo, M., *La trattazione della causa*, in *Le riforme della giustizia civile* a cura di Taruffo, M., Torino, 2000, 306 ss.

Taruffo, M., *La valutazione della prova. Prova libera e prova legale. Prove e argomenti di prova*, in *Quaderni del C.S.M.*, n. 108, *La prova nel processo civile*, II, Roma, 1999.

Taruffo, M., *Le preclusioni nella riforma del processo civile*, *Riv. dir. proc.*, 1992.

Taruffo, M., *Le riforme della giustizia civile*, Utet, 1993.

Taruffo, M., voce *Liberio convincimento del giudice: I) Diritto processuale civile*, *Enc. giur. Treccani*, XVIII, Roma, 1990.

Taruffo, M., *Note in tema di giudizio di fatto*, *Riv. dir. civ.*, 1971, I, 40 e ss.

Taruffo, M., *Note sulla verità dei fatti nel processo civile*, ne *Le ragioni del garantismo*, a cura di Gianformaggio, in *Analisi e Diritto*, Torino, 1993, 359 ss.

Taruffo, M., *Prove atipiche e convincimento del giudice*, *Riv. dir. proc.*, 1973.

Taruffo, M., *Studi sulla rilevanza della prova*, Padova, 1970.

Taruffo, M., voce *Prova testimoniale*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988.

Tarullo, S., *Il giusto processo amministrativo. Studi sull'effettività della tutela giurisdizionale nella prospettiva europea*, Milano, 2004.

Tarzia, G., *Lineamenti del nuovo processo di cognizione*, Milano, 1996.

- Tarzia, G., *Parità delle armi tra le parti e poteri del giudice nel processo civile*, in *Studi parmensi*, XVIII, 1977.
- Tavormina, V., *Contributo alla teoria dei mezzi di impugnazione della sentenza*, Milano, 1990.
- Tavormina, V., *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003.
- Tedoldi, A. M., *L'istruzione probatoria nell'appello civile*, Padova, 2000.
- Tedoldi, A. M., *La non contestazione nel nuovo art. 115 c.p.c.*, in *Riv. dir. proc.*, n. 1/2011.
- Tesauo, F., *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 1988, 14.
- Tesauo, F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11.
- Tesauo, F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 9.
- Tesauo, F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2002.
- Tesauo, F., *La motivazione degli avvisi di accertamento ed i poteri delle commissioni in una decisione ineccepibile della commissione centrale*, in *Boll. trib.*, 1983, 1031.
- Tesauo, F., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 2000, 73.
- Tesauo, F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980.
- Tesauo, F., *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, n. 4/2010, 968.
- Tesauo, F., *Sui principii generali dell'istruzione processuale probatoria*, *ivi*, 1978, II, 213.
- Tesauo, F., *Sul mero accertamento in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, 582.
- Tesauo, F., voce *Giuramento (diritto tributario)*, in *Noviss. Dig. it.*, III, 1982.
- Tesauo, F., voce *Processo tributario*, in *NN.D.I.*, App., V, Torino, 1984.

Tesoro, G., *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938.

Tielemans, J. F., *Répertoire de l'Administration*, 1838, 355. G. Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, II, Milano, 1958.

Tinelli, G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003 e 2010.

Tinelli, G., *Osservazioni sull'integrazione in sede contenziosa della motivazione dell'avviso di accertamento*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, II, 260.

Tinelli, G., voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma, 1991.

Tiscini, R., *Il ricorso straordinario in cassazione*, Torino, 2005.

Tomasicchio, T., *Manuale del contenzioso tributario*, Padova, 1986.

Tomei, G., voce *Legittimazione ad agire*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974.

Tosi, L., "Testimonianza orale" e "testimonianza scritta" nel processo tributario, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2010, 761 e ss.

Travi, A., *Il codice del processo amministrativo. Presentazione*, in *Foro it.*, 2010, V, 205.

Travi, A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010.

Travi, A., *Osservazioni generali sullo schema di decreto legislativo con un 'codice' del processo amministrativo*, in www.giustamm.it.

Tremonti, G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1974.

Treves, G., *La presunzione di legittimità degli amministrativi*, Padova, 1936.

Trisorio Liuzzi, G., voce *Ispezione nel processo civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, X, Torino, 1993.

Trocker, N., *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il "giusto processo" in materia civile: profili generali*, in *Il nuovo articolo 111 Cost. ed il "Giusto Processo" in materia civile*, a cura di Capponi, B., e Verde, G., Napoli, 2002.

- Trocker, N., *Processo civile e Costituzione. Problemi di diritto tedesco e italiano*, Milano, 1974.
- Trovato, S., *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Padova, 1996.
- Turchi, A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003.
- Twining, W., *Some scepticism about scepticisms*, in *Rethinking evidence, exploratory essays*, Oxford, 1990.
- Twining, W., *Theories of Evidence: Bentham and Wigmore*, London, 1985.
- Ulbrich, J., *Handbuch des österreichischen politischen Verwaltung*, Wien, I, 1888.
- Uricchio, A., *Atti e poteri del giudice tributario. Tra principi del "giusto processo" ed estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007.
- Vaccarella R., *Lezioni sul processo civile di cognizione*, Bologna, 2006.
- Vaccarella, R. - Verde, G. , *Codice di procedura civile commentato*, I, Torino, 1997, sub art. 101.
- Vaccarella, R., Capponi, B., Cecchella, C., *Il processo civile dopo le riforme*, Torino, 1992.
- Vacchelli, G., *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, in *primo trattato completo di diritto amministrativo italiano a cura di V. E. Orlando*, Milano, 1901.
- Valitutti, A., *I provvedimenti cautelari e possessori*, I, Padova, 2004.
- Valitutti, A. - De Stefano, F., *Il decreto ingiuntivo e la fase di opposizione*, Padova, 1994.
- Valitutti A., De Stefano F., *Le impugnazioni nel processo civile*, Padova, 1996.
- Valitutti, A., *Le ordinanze provvisoriamente esecutive*, Padova, 1999.
- Vanoni, E., *Nascita dell'obbligazione di pagare il tributo e descrizione di alcune fattispecie tributarie*, in *Opere giuridiche*, II, Milano, 1962.

- Vanz, G., *Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 2000, 768.
- Varrone, C., *Stato sociale e giurisdizione sui "diritti" del giudice amministrativo*, Napoli, 2001.
- Vauthier, M., *Das Staatsrecht des Königreichs Belgien*, in *Marquard Handbuch*, IV, I, Freiburg, 1892.
- Vellani, M., voce *Appello (dir. proc. civ.)*, in *Enciclopedia del diritto*, II, Milano, 1958.
- Vellani, M., voce *Consulente tecnico*, in *Noviss. dig. it.*, IV, Torino, 1959.
- Vellani, M., voce *Consulenza tecnica nel dir. proc. civ.*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, III, Torino, 1988.
- Verde, G., *Art. 111 Cost. e tempi del processo civile*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il "giusto processo" civile*, a cura di Civinini e Verardi, *Quaderni di "Questione giustizia"*, Milano, 2001.
- Verde, G., voce *Dispositivo (principio)*, in *Enc. giur.*, XI, Roma, 1989.
- Verde, G., voce *Domanda (principio della)*. I) *Dir. proc. civ.*, in *Enc. giur.*, XII, Roma, 1989.
- Verde, G., *L'inversione degli oneri probatori nel processo*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, 715 ss.
- Verde, G., *L'onere della prova*, Napoli-Camerino, 1974.
- Verde, G., *Profili del processo civile. Parte generale*, Napoli, 2002.
- Verde, G., *Prova legale e formalismo*, in *Foro it.*, 1990, V, 465.
- Verde, G., *Sul monopolio dello Stato in tema di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 379.

- Verde, G., voce *Prova (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988.
- Versiglioni, M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.
- Vetrò, F., *Il servizio pubblico a rete. L'esempio paradigmatico dell'energia elettrica*, Torino, 2005.
- Vetrò, F., *La nuova disciplina dei ricorsi amministrativi e giurisdizionali per la tutela del diritto di accesso*, in *Giustizia amministrativa*, n. 6/2005.
- Vigna, L. - Aliberti, V., *Dizionario di diritto amministrativo pubblicato con autorizzazione del governo*, Torino, 1840, I, 133.
- Vigoriti, V., *Garanzie costituzionali del processo civile*, in *studi di diritto comparato a cura di M. Cappelletti*, Milano, 1970.
- Villata, R., *Considerazioni in tema di istruttoria, processo e procedimento*, in *Dir. proc. amm.*, 1995, 201 e ss.
- Violante, V., *Profili processuali della istanza di addebito ex art. 151, 2° comma, c.c.*, in *Riv. dir. proc.*, n. 3/2006, 115.
- Viotto, A., voce *Tributo*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sez. comm.*, Torino, 1999, 223.
- Vitta, C., *Diritto amministrativo*, Torino, 1933, I, 349
- Wach, A., *Der Feststellungsanspruch*, Leipzig, 1889.
- Zanobini, G., *Corso di diritto amministrativo*, vol. II, *La giustizia amministrativa*, Milano, 1958.
- Zerman, P. M., *La effettività della tutela nel Codice del processo amministrativo*, in www.giustizia-amministrativa.it.
- Zöller, *Zivilprozessordnung mit Gerichtsverfassungsgesetz und Nebengesetzen*, decima edizione, München, Stutz, 1968.

Zuckerman, A., *On Civil Procedure*, Sweet & Maxwell - Sweet & Maxwell Ltd.,
2006.