

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO
UNIVERSIDAD DE VALENCIA

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA / FACULTAD DE DERECHO

DOTTORATO DI RICERCA / DOCTORADO

IN / EN

DIRITTO PUBBLICO E TRIBUTARIO NELLA DIMENSIONE EUROPEA
ESTUDIOS JURÍDICOS, CIENCIA POLÍTICA Y CRIMINOLOGIA

TESI DOTTORALE / TESIS DOCTORAL

**LA TUTELA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DEL CONTRIBUENTE
TRA DIRITTO DI DIFESA ED ATTUAZIONE DEL
CONTRADDITTORIO NELLA DIALETTICA PROCESSUALE**

UNA PROSPETTIVA EUROPEA E COMPARATA

Relatori / Co-Dirigida por:

CHIAR.MO PROF. DR. GIANLUIGI BIZIOLI

CHIAR.MO PROF. DR. D. FRANCISCO ALFREDO GARCÍA PRATS

Tesi di / Presentada por:

LUCA SABBI

Matricola n. 1004360

INDICE

INDICE DELLE ABBREVIAZIONI	7
INTRODUZIONE.....	11
CAPITOLO I	15
LA PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO ITALIANO.....	15
1. IL DIVIETO DI GIURAMENTO E DI TESTIMONIANZA NEL PROCESSO TRIBUTARIO.....	15
2. L'ECCEZIONE AL DIVIETO DI PROVA TESTIMONIALE	24
3. IL DIVIETO DI PROVA TESTIMONIALE NEL C.C. (L'ART. 2724 N. 3)	27
4. L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO E LA PRESUNTA LACUNOSITÀ SECONDO L'IMPOSTAZIONE DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE.....	30
5. CONSIDERAZIONI SULLA METODOLOGIA RICOSTRUTTIVA DI UN PRINCIPIO GENERALE	38
6. LE DICHIARAZIONI DI TERZI.....	41
7. L'ATTO NOTORIO E LA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETÀ	45
8. IL RAPPORTO TRA PROCESSO TRIBUTARIO E ALTRI PROCESSI	47
9. I LIMITI PROBATORI CONTENUTI NELL'ART. 7 DEL D.LGS. N. 546/1992 E L'EFFETTIVITÀ DEL GIUSTO PROCESSO DI CUI ALL'ART. 111 DELLA COSTITUZIONE	50
CAPITOLO II.....	53
IL SISTEMA INTERNAZIONALE DI PROTEZIONE DEI DIRITTI DELL'UOMO ..	53
PREMESSA.....	53
1. LA CEDU E LA DICHIARAZIONE UNIVERSALE DEI DIRITTI DELL'UOMO	54
2. L'INTERPRETAZIONE DELLA CEDU E DEI SUOI PROTOCOLLI.....	57
3. LA TUTELA DEI DIRITTI FONDAMENTALI NELL'ORDINAMENTO EUROPEO E SECONDO L'INTERPRETAZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA	59
4. LA PROGRESSIVA CODIFICAZIONE DELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA.....	63
5. LA CARTA DI NIZZA, IL SUO CARATTERE INNOVATIVO E IL SUO VALORE GIURIDICO.....	65

6. LE PECULIARITÀ DELLA CARTA DI NIZZA E DELLA CONVENZIONE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO ED IL DIFFICILE RAPPORTO TRA LE DUE CORTI	72
7. LA DISCIPLINA VIGENTE. IL TRATTATO DI LISBONA.....	74
8. LA "NUOVA" PORTATA DELL'ART. 6, 1° COMMA DEL TRATTATO SULL'UNIONE EUROPEA.....	77
9. L'ADESIONE DELL'UNIONE EUROPEA ALLA CEDU: CARATTERI SOSTANZIALI	79
10. L'EFFETTIVITÀ DEI DIRITTI FONDAMENTALI ED IL RAFFORZAMENTO DELLA TUTELA GIUDIZIARIA	84
 CAPITOLO III.....	 87
IL RECEPIMENTO DEL PRINCIPIO DEL GIUSTO PROCESSO E L'ATTUAZIONE DEL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO E COMUNITARIO.....	87
1. IL DUE PROCESS OF LAW NELL'ESPERIENZA STATUNITENSE	87
2. SUBSTANTIVE DUE PROCESS E JUDICIAL REVIEW	95
3. IL SISTEMA DI BILANCIAMENTO	99
4. IL CONTROLLO GIUDIZIARIO DEI DIRITTI NEGLI U.S.A. E IN EUROPA	101
5. IL DUE PROCESS E LE ALTRE DEMOCRAZIE.....	106
6. IL RECEPIMENTO DEL "DUE PROCESS" NELL'ORDINAMENTO ITALIANO	111
7. L'ATTUAZIONE DEL DUE PROCESS ATTRAVERSO L'ART. 111 DELLA COSTITUZIONE	115
8. IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO.....	122
9. IL CONTRADDITTORIO QUALE ESPRESSIONE DEL GIUSTO PROCESSO AMMINISTRATIVO E DEL GIUSTO PROCEDIMENTO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO	132
10. IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL DIRITTO COMUNITARIO: LA CARTA DI NIZZA E L'INTERPRETAZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA	138
11. IL PROBLEMA DEL RICONOSCIMENTO DELL'ESTENSIONE DI UN FENOMENO SOVRANAZIONALE CHE PONGA LIMITI AI SINGOLI ORDINAMENTI NAZIONALI	143
 CAPITOLO IV.....	 147
L'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO	147
PREMESSA	147
1. L'ART. 111 DELLA COSTITUZIONE ITALIANA ED IL GIUSTO PROCESSO TRIBUTARIO	147
2. LE POSIZIONI INTERPRETATIVE DELLA DOTTRINA	150

3.	<i>LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA E COMUNITARIA</i>	154
4.	<i>L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO</i>	158
5.	<i>IL CONTRADDITTORIO PROCESSUALE E LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO</i>	167
6.	<i>L'EFFETTIVITÀ DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO</i>	179
CAPITOLO V		187
LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA NELL'ESPERIENZA STATUNITENSE		187
1.	<i>CENNI SULLE MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO E DI RISOLUZIONE AMMINISTRATIVA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE</i>	187
2.	<i>BREVI CENNI SULLE PROCEDURE FISCALI AMMINISTRATIVE FEDERALI</i>	190
3.	<i>STRUTTURA DELLO IRS</i>	190
4.	<i>THE TAXPAYER'S BILL OF RIGHTS</i>	195
5.	<i>LA STRUTTURA DEL PROCESSO FEDERALE TRIBUTARIO E COME SI ADDIVIENE AD ESSO</i>	196
6.	<i>LA SCELTA DEL FORO</i>	199
7.	<i>U.S. TAX COURT</i>	200
8.	<i>U.S. DISTRICT COURT</i>	201
9.	<i>U.S. COURT OF FEDERAL CLAIMS</i>	202
10.	<i>CONSIDERAZIONI STRATEGICHE SULLA SCELTA DEL FORO</i>	203
11.	<i>L'ONERE DELLA PROVA NELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE</i>	205
12.	<i>IL REGIME DELLA PROVA TESTIMONIALE E DELLE DICHIARAZIONI INNANZI ALLA TAX COURT</i>	208
13.	<i>CONCLUSIONI</i>	212
CAPITOLO VI		215
L'ESPERIENZA SPAGNOLA		215
1.	<i>LE FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO: ASPETTI INTRODUTTIVI</i>	215
2.	<i>ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE</i>	218
3.	<i>IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO</i>	219
4.	<i>LA FORMAZIONE DELLA PROVA NEL PROCEDIMENTO</i>	222
5.	<i>IL DOVERE DI COLLABORAZIONE NELLA FORMAZIONE DELLA PROVA</i>	224
6.	<i>IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO</i>	226
7.	<i>LA PROVA TESTIMONIALE. STRUTTURA E PRESUPPOSTI DI APPLICAZIONE NEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO</i>	228

8. LA PRATICA APPLICAZIONE DELLA PROVA TESTIMONIALE NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO E LA SUA VALUTAZIONE	233
9. LA TUTELA (VIA) ECONOMICO-AMMINISTRATIVA CONTRO I PROVVEDIMENTI AMMINISTRATIVI..	235
10. REVISIONE DELLE DECISIONI DEFINITIVE IN MATERIA TRIBUTARIA	237
11. LA STRUTTURA DEL TEA.....	239
12. GLI ORGANI ECONOMICO-AMMINISTRATIVI	240
13. QUESTIONI SULL'OBBLIGATORietà DELLA VIA ECONOMICO-AMMINISTRATIVA	241
14. LA PRESENTAZIONE DEI DOCUMENTI E LE ALLEGAZIONI PROBATORIE NELLA VIA ECONOMICO-AMMINISTRATIVA	244
15. LA PRESENTAZIONE DELLE ALLEGAZIONI	245
16. IL RICORSO CONTENZIOSO-AMMINISTRATIVO: PRESUPPOSTI E STRUTTURA	247
17. IL PRINCIPIO DI UGUAGLIANZA DELLE PARTI, IL DIRITTO ALLA PROVA E AL CONTRADDITTORIO: UN BREVE ESAME	250
18. IL RAPPORTO TRA L'ATTIVITÀ AMMINISTRATIVA PROCEDIMENTALE E IL PROCESSO TRIBUTARIO.	253
19. LA VALUTAZIONE DELL'ATTIVITÀ AMMINISTRATIVA CON PARTICOLARE RIFERIMENTO AGLI EFFETTI PROBATORI.....	255
20. LA PRECLUSIONE PROBATORIA NELLA VIA AMMINISTRATIVA PREVIA E IN QUELLA GIURISDIZIONALE	260
21. LA LIMITAZIONE DEI MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO.....	262
22. LA PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO CONTENZIOSO-AMMINISTRATIVO.....	263
CONCLUSIONI.....	269
BIBLIOGRAFIA	283

Indice delle abbreviazioni

a) Dei testi normativi, dei rinvii e dei provvedimenti:

c.c.	= codice civile
C.E.D.U. (Cedu)	= Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e la tutela delle libertà fondamentali
cfr.	= confronta
Cost.	= Costituzione
c.p.	= codice penale
c.p.c.	= codice di procedura civile
c.p.p.	= codice di procedura penale
dec.	= decreto
D.l.	= Decreto legge
D. lgs.	= Decreto legislativo
D.m.	= Decreto ministeriale
D.p.r.	= Decreto del Presidente della Repubblica
IRC	= Internal Revenue Code
IRS	= Internal Revenue Service
L.	= Legge
L. Cost.	= Legge costituzionale
LECiv	= Ley de enjuiciamiento civil
LGT	= Ley general tributaria
LJCA	= Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa
LRJ-PAC	= Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común
n.	= numero
nn.	= numeri

op. cit.	= opera già citata
ord.	= ordinanza
R.d.	= Real decreto
sent.	= sentenza
sentt.	= sentenze
ss.	= seguenti
TFUE	= Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea
T.u.	= Testo unico
TUE	= Trattato sull'Unione Europea
v.	= vedi

b) Degli organi giudiziari:

Ad. Plen.	= Adunanza Plenaria
C. Cass.	= Corte di Cassazione
C. Cost.	= Corte Costituzionale
C.G.C.E.	= Corte di Giustizia delle Comunità Europee
civ.	= sezione civile
Comm. trib. centr. (C.t.c.)	= Commissione tributaria centrale
Comm. trib. prov. (C.t.p.)	= Commissione tributaria provinciale
Comm. trib. reg. (C.t.r.)	= Commissione tributaria regionale
Cons. St.	= Consiglio di Stato
Corte EDU	= Corte europea dei diritti dell'uomo
sez. trib.	= sezione tributaria
SS.UU.	= Sezioni Unite della Corte di Cassazione
T.a.r.	= Tribunale amministrativo regionale
T.C.	= Tribunal Constitucional
TEA	= Tribunal Económico-Administrativo
TEAC	= Tribunal Económico-Administrativo Central

TEAL	= Tribunal Económico-Administrativo Local
TEAR	= Tribunal Económico-Administrativo Regional
Trib.	= Tribunale
T.S.	= Tribunal Superior de Justicia

c) Dei periodici più ricorrenti:

Astrid rass.	= Astrid rassegna
Boll. trib.	= Il bollettino tributario d'informazione
Dig. it.	= Digesto italiano
Dir. comm. scambi int.	= Diritto commerciale e degli scambi internazionali
Dir. prat. trib.	= Diritto e pratica tributaria
Dir. prat. trib. int.	= Diritto e pratica tributaria internazionale
Dir. pubbl.	= Diritto pubblico
Dir. U.E.	= Il diritto dell'Unione Europea
Enc. dir.	= Enciclopedia del diritto
Enc. giur.	= Enciclopedia giuridica Treccani
Foro it.	= Foro italiano
Giur. cost.	= Giurisprudenza costituzionale
Giur. it.	= Giurisprudenza italiana
Giust. civ.	= Giustizia civile
Giust. trib.	= Giustizia tributaria
GT – Riv. giur. trib.	= Rivista di giurisprudenza tributaria
La com. int.	= La comunità internazionale
Nov. dig. it.	= Novissimo digesto italiano
Nuova giur. civ. comm.	= La nuova giurisprudenza civile commentata
Pol. dir.	= Politica del diritto
Quad. cost.	= Quaderni costituzionali
Rass. trib.	= Rassegna tributaria

Riv. dir. fin. sc. fin.	= Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze
Riv. dir. proc.	= Rivista di diritto processuale
Riv. dir. pubbl.	= Rivista di diritto pubblico
Riv. dir. trib.	= Rivista di diritto tributario
Riv. int. dir. uomo	= Rivista internazionale dei diritti dell'uomo
Riv. it. dir. pubbl. com.	= Rivista italiana di diritto pubblico comunitario
Riv. not.	= Rivista del notariato
Riv. trim. dir. proc. civ.	= Rivista trimestrale di diritto e procedura civile
Temi Rom.	= Temi Romana
TNT	= Tax Notes Today
Tr. Res.	= Trattato di dir. priv. – diretto da Pietro Rescigno

Introduzione

L'esigenza di una mai sopita attenzione verso la tutela del contribuente, sia nella fase procedimentale che in quella processuale, stimola continuamente l'interesse verso una compiuta analisi delle fattispecie che soffrono nei confronti di un necessario e necessitato rispetto dei principi di rango superiore (costituzionali, comunitari ed internazionali) finalizzati a tale garanzia.

In particolare, il divieto espresso, oramai trentennale, dell'utilizzo in sede processual-tributaria della testimonianza quale mezzo probatorio ha fornito l'occasione per un'ampia riflessione sull'opportunità del mantenimento di tale limite. Quest'ultimo incide fortemente in negativo sulla "parità delle armi" dei contendenti nel processo determinando un grave squilibrio ai danni del contribuente. L'Ufficio impositore, inoltre, gode di privilegi normativi ad ampio spettro, quali le presunzioni legali in tutte le loro applicazioni considerate, dalle quali ne deriva un'inversione dell'onere della prova spesso difficilmente assecurabile.

Si vedrà come tale divieto possa alterare sin dalla fase procedimentale il rapporto fisco-contribuente per poi rischiare di lederlo irrimediabilmente in quella processuale. E ciò anche perché, rifacendosi ad un autorevole ed attuale pensiero della metà del secolo scorso, la struttura e le finalità del diritto processuale tributario si evidenziano nell'analisi delle relazioni fra il diritto processuale e quello sostanziale tributario che si esprimono, a loro volta, nei legami tra il processo ed il rapporto tributario; il processo, infatti, reagisce sul rapporto tributario ed il rapporto, a sua volta, prima, si riflette nel processo tributario d'accertamento e poi si realizza in quello di esecuzione¹.

¹ Le espressioni risalgono ad ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1955, p. 103 e p. 57.

Si è deliberatamente scelto di sviluppare questa indagine cercando da un lato di comprendere quali siano i principi fondamentali maggiormente connessi al divieto citato e dall'altro esaminando, seppur brevemente e limitatamente alle risorse personali e reali disponibili, altri due ordinamenti quali quello statunitense e spagnolo al fine di ricavare elementi utili all'analisi della problematica; in particolare, se vi fosse questo divieto o se esistessero altre limitazioni all'utilizzo di tale mezzo in sede processuale ma anche procedimentale. Tali strutture ordinamentali, così distanti per alcuni versi tra loro, hanno consentito di ampliare i margini di riflessione.

Indubbiamente il primo profilo citato è quello che ha richiesto il maggior sforzo ricostruttivo sia per la sua ampiezza che per il tentativo di individuare quello che si è ritenuto il principio maggiormente violato, cioè, del contraddittorio, alla luce sia dell'ordinamento comunitario che internazionale.

Pertanto, dopo aver introdotto la concreta problematica che ha dato origine all'indagine si procederà ad una ricostruzione dei principi fondamentali dell'uomo, anche in relazione alla sua posizione di contribuente, in ambito internazionale e comunitario e ad una ricostruzione dell'esistenza o meno di un principio generale del contraddittorio. L'esame si sposterà successivamente sull'ordinamento italiano dove, com'è noto, la costituzionalizzazione del giusto processo e del metodo dialettico (quale strumento normale di ricerca del materiale probatorio) avvenuta per effetto del novellato art. 111 Cost., necessita, anche alla luce dei recenti mutamenti politico-istituzionali in seno all'Unione Europea, di una verifica di effettività in ambito fiscale.

Si procederà, poi, verso un'analisi sostanziale delle problematiche derivanti dalla violazione del contraddittorio tra le parti in sede processuale. Infatti, affinché il contraddittorio sia effettivo non basta che le parti processuali siano poste con pari poteri e doveri dinanzi ad un giudice imparziale. È necessario che, prima dell'avvio del processo, da un lato, ognuna delle parti

processuali sia posta nella condizione di conoscere la pretesa, le eccezioni, gli atti, i tempi e i modi di partecipazione attiva al giudizio e dall'altro lato, esige che esse rendano edotto il giudice delle prove e dell'oggetto del giudizio prima del suo inizio e, conseguentemente, - anche laddove le caratteristiche strutturali del procedimento diano a priori per ammessa un'iniziale disuguaglianza di opportunità fra le parti (presupponendo all'uopo l'intervento equilibratore del giudice nel corso del giudizio) - impone un dialogo necessario fra tutti gli interessati, prima della sentenza. Sul piano dinamico-funzionale, la difesa e l'uguaglianza divengono sinonimi di un bisogno fondamentale di partecipazione attiva dei litiganti allo svolgimento del processo, così da assicurare a costoro, su basi paritetiche, un'adequata opportunità di influire - con ogni iniziativa consentita - sulla formazione del convincimento del giudice. Il contraddittorio processuale, cioè, si muove su due piani: da una parte quello del dialogo tra le parti processuali e dall'altra parte quello del contraddittorio delle parti con il giudice. Il principio del contraddittorio processuale, allora, oltre a costituire la regola dei rapporti tra le parti processuali, partecipa alla delimitazione dei confini entro cui il giudice deve pronunciarsi e va a ricollegarsi, al contempo, al principio della disponibilità della domanda e dell'oggetto del processo, e, sul piano sostanziale, al principio dell'onere della prova.

Nell'ambito tributario, si è reso palese il forte sacrificio dell'effettività del contraddittorio processuale che solo attraverso l'anticipazione del dialogo tra le parti, sin dall'avvio del procedimento davanti agli uffici impositori, potrebbe garantire al contempo l'uguaglianza e l'effettiva difesa dei contendenti. La natura del processo dinanzi alle Commissioni tributarie ed il particolare modo di operare del principio dell'onere della prova, infatti, caratterizzano la materia tributaria. La pretesa impositiva è contenuta in un atto che si forma fuori del processo e che vi rientra per effetto dell'impugnazione del ricorrente. Gli strumenti probatori sono offerti dall'ente impositore nella motivazione dell'atto

ed al momento procedimentale dovrebbe essere anticipata anche la produzione degli elementi su cui il contribuente fonda la propria difesa. L'istruttoria processuale, dunque, si limita all'acquisizione di prove (documentali) precostituite fuori del processo (nel procedimento).

Infine, negli ultimi due capitoli si lascerà spazio all'analisi degli ordinamenti statunitense e spagnolo.

CAPITOLO I

LA PROVA TESTIMONIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO ITALIANO

1. Il divieto di giuramento e di testimonianza nel processo tributario

Nell'attuale processo tributario non sono ammesse le testimonianze: ciò differenzia il nostro processo tributario non solo dagli altri processi del nostro ordinamento, ma anche dai processi tributari di altri ordinamenti. Inoltre, l'inammissibilità della prova testimoniale non appartiene neanche alla tradizione del nostro processo tributario; fu, invero, sancita per la prima volta nel 1981.

Prima di allora, dottrina e giurisprudenza prevalenti la ritenevano ammissibile; è quindi fuori luogo ipotizzare una sorta di divieto strutturalmente connaturato alla materia tributaria².

Peraltro, deve rilevarsi che l'istituto delle assunzioni sostanzialmente testimoniali in sede procedimentale esiste incontestabilmente nel sistema tributario, poiché così è positivamente previsto dalle simmetriche regole per l'accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva (in ossequio all'ovvia e primaria esigenza che l'amministrazione finanziaria possa assumere informazioni dalle persone che sono informate sui fatti), sebbene il novero dei soggetti escutibili non sia indeterminato³.

² TESAURO, F., "Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario", in *Il fisco*, 2002, n. 40, p. 23 ss..

³ MARINI, G., "Note in tema di costituzione a mezzo posta nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 2002, 6, pp. 2064-2069.

Parte della dottrina⁴ ha ravvisato un limite all'effettività del contraddittorio, nel processo tributario, nel divieto di giuramento e di prova per testi contenuti nell'art. 7 del D.lgs n. 546/1992 e ha adombrato un profilo di incostituzionalità di tale disposizione per contrarietà con il principio di cui all'art. 111 della Costituzione.

Il tema dell'effettività del contraddittorio nel processo tributario, dunque, passa attraverso l'approfondimento di tale divieto contenuto nella disciplina del processo davanti alle commissioni tributarie.

Più volte gli interpreti hanno ritenuto che tale disposizione, limitando il diritto di difesa del contribuente, sia contraria al dettato della Costituzione. L'argomentazione più forte fa leva sul fatto che - seppur astrattamente sia a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di indicare in giudizio gli elementi di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa (mentre il contribuente avrebbe solo l'onere di indicare nel ricorso l'oggetto del giudizio e di fornire la dimostrazione del fondamento delle eccezioni da lui formulate) - in concreto la prova da parte dell'ente impositore viene acquisita nel corso della fase procedimentale attraverso la fase istruttoria svolta, mentre il privato, nel giudizio, trova difficoltà a provare le eccezioni formulate in ragione delle limitazioni imposte ai suoi poteri probatori, soprattutto in dipendenza del divieto di prova testimoniale e di giuramento.

Attraverso la limitazione dei poteri istruttori ed il riconoscimento dell'applicazione dell'art. 115 c.p.c., anche il contenzioso tributario diventò un processo di parti alle quali venne attribuito il monopolio degli argomenti di ricorso e di decisione. Contrariamente alla tendenza garantistica nei confronti del contribuente fino ad allora sviluppata, le modifiche del D.p.r. n. 739/1981 intervennero sul contenuto del potere delle Commissioni tributarie aggravando la condizione del ricorrente.

⁴ AIUDI, B., "Giusto processo?", in *Boll. trib.*, 2000, p. 313 ss..

Tale provvedimento, infatti, introdusse, per ciò che qui ora più ci interessa, il divieto di prova testimoniale e di giuramento attraverso la modifica dell'art. 35, 4° comma del D.p.r. n. 636/1972.

L'adattamento al modello processuale civile continuò con il D.lgs. n. 546/1992 e la direttiva del legislatore delegante, nel senso di confermare il divieto di prova testimoniale, si tradusse nell'esplicito disposto dell'attuale art. 7, 4° comma. Tale precisa scelta fu ritenuta espressiva della continuità normativa e della mantenuta preclusione a qualsiasi tentativo di superare la barriera legislativa a livello costituzionale⁵.

Durante il regime processuale antecedente alle modifiche del 1981, la dottrina, più o meno univocamente, era concorde nel ritenere che la prova testimoniale fosse ammissibile⁶ anche se con un ruolo di minor peso rispetto al processo civile⁷ e tale da essere utilizzata sempre con le dovute cautele per l'eventualità delle deposizioni di comodo⁸ e per l'inopportunità di ritardi derivanti dal suo esperimento.

L'introduzione del divieto della prova testimoniale sollevò notevoli critiche da una parte della dottrina che non poté non ravvisare profili di incostituzionalità soprattutto con riferimento alla violazione del diritto della difesa e della "parità delle armi"⁹ ma anche dell'art. 53, 1° comma della

⁵ GLENDI, C., "L'istruzione probatoria nel nuovo processo tributario", in *Dir. prat. trib.*, 1996, 4, p. 1126 ss.. L'autore ritiene che la prova testimoniale tipica trovi la sua giustificazione soltanto in un sistema imperniato sull'oralità, mentre il nuovo processo tributario appare ancor più di prima orientato verso la trattazione scritta.

⁶ MAFFEZZONI, F., "La prova nel processo tributario", in *Boll. trib.*, 1977, 23, p. 1697 ss..

⁷ ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 373.

⁸ Così LAMBERT, G., "L'istruzione probatoria nel processo tributario", in *Boll. trib.*, 1975, 20, pp. 1485-1493.

⁹ LA ROSA, S., "La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie (relazione al Convegno di Agrigento svoltosi nei giorni 14/16 maggio 1982 sul tema "Il processo davanti alle Commissioni Tributarie")", in *Boll. trib.*, 1982, 17, p. 1259 e ss.; SCHIAVOLIN, R., "L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, p. 562.

Costituzione nell'eventualità in cui ne derivi un'imposizione basata su presupposti fittizi¹⁰. Inoltre, si ritenne che l'esclusione della prova testimoniale dal novero degli strumenti probatori utilizzabili si coordinasse con quelle disposizioni delle singole leggi d'imposta che stabiliscono l'esclusività della prova documentale riguardo a determinati fatti o circostanze¹¹.

Seppure l'impostazione principalmente documentale del rapporto d'imposta è innegabile, la prova orale non è totalmente irrilevante: i fatti rilevanti potrebbero essere fatti non economici e non documentabili per iscritto e, in tal caso, la preclusione della prova testimoniale si tradurrebbe nell'impossibilità di riprodurli nel processo.

Altra autorevole dottrina addusse, invece, differenti argomentazioni a sostegno della legittimità di tale divieto sostenendo che l'esclusione del giuramento e della prova testimoniale erano collegate, secondo la *ratio legis* individuabile dalla relazione ministeriale alla novella del 1981, alla determinazione degli obblighi dei contribuenti nelle singole leggi d'imposta e all'effettuazione dell'accertamento dei tributi sulla base della documentazione esibita dalla parte o acquisita dall'ufficio; che l'abolizione della testimonianza è armonizzabile con l'intonazione in senso inquisitorio ed il carattere scritto e documentale del processo tributario, mentre, invece, la prova per testi presuppone un sistema improntato all'oralità; e ancora, che sono sufficientemente ammesse, nel processo tributario, le acquisizioni informative dei terzi in forma scritta *ex officio* che non hanno nulla a che vedere con la testimonianza vera e propria che è necessariamente orale, solitamente di

¹⁰ MOSCHETTI, F., "Profili costituzionali del nuovo processo tributario", in *Riv. dir. trib.*, 1994, 9, p. 837 ss..

¹¹ TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario*, VI ed., Torino, 1998, Parte gen., p. 342.

iniziativa di parte, richiede la formulazione di capitoli, comporta il giuramento dei testi ed assume il proprio particolare valore probatorio¹².

Sull'esclusione della prova testimoniale si pronunciò più volte la Corte Costituzionale¹³, ma ritenne sempre infondata la questione di legittimità legata agli artt. 3 e 24 della Costituzione¹⁴. Secondo la Consulta, mancando un principio

¹² GLENDI, C., "I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario (relazione svolta al Convegno su "Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario", Alghero-Sassari, 20-22 settembre 1984)", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 4, p. 947 ss..

¹³ C. Cost., ordd. n. 586/1987, in *Dir. proc. amm.*, 1988, p. 84 e ss.; n. 76/1989, n. 6/1991, n. 328/1992; C. Cost., n. 237/2000, in *Giust. Cost.*, 2000, p. 1816;

¹⁴ In particolare, C. Cost., sent. n. 18/2000, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, p. 327. In quest'ultima la Corte ha ribadito che «Non sono fondate, con riferimento agli artt. 3, 24 e 53 Cost., le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, D.lgs. n. 546/1992, nella parte in cui esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario. Infatti, con riferimento all'art. 3 Cost., va anzitutto escluso che il divieto di prova testimoniale possa collidere con il principio di "parità delle armi" - che rappresenta l'espressione, in campo processuale del principio di eguaglianza-in quanto esso è formulato in termini generali ed astratti. Inoltre, sempre con riferimento all'art. 3 Cost., - e 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-non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo, sicché i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi sulla base di una scelta razionale legislatore, derivanti dal tipo di configurazione del processo e delle situazioni sostanziali dedotte in giudizio, anche in relazione all'epoca della disciplina e dalle tradizioni storiche di ciascun procedimento. Ne consegue che il divieto della prova testimoniale nel processo tributario trova giustificazione, sia nella spiccata specificità dello stesso rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata alla configurazione dell'organo decidente e al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, sia nella circostanza che esso è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale; sia, infine, nella stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente che mal si concilia con la prova testimoniale. L'asserita violazione dell'art. 24 Cost. deve ritenersi, a sua volta, in sussistente, sia perché l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa-potendo questo essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti; sia perché l'asserita impossibilità della parte di fornire "aliunde" la prova di una specifica circostanza di fatto, quand'anche esistente, non potrebbe, di per sé, ascrivere a vizi di legittimità costituzionale della norma, essendo conseguenza necessitata della scelta, discrezionale, del legislatore riguardo all'ammissibilità ed ai limiti dei singoli mezzi di prova (scelta, del resto, presente anche nel processo civile, in relazione a determinati fatti o rapporti la cui prova può essere fornita soltanto per iscritto). Con riferimento, infine, all'art. 53 Cost., tale disposizione riguarda la disciplina sostanziale dei tributi e non quella del processo.»

costituzionale di uniformità delle regole processuali, la scelta di ammettere o meno l'esperibilità della prova testimoniale è una scelta discrezionale che si giustifica in funzione della specificità del processo tributario rispetto agli altri procedimenti. Detta specificità sarebbe correlata alla configurazione dell'organo giudicante, alla natura della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria, alla struttura prettamente documentale del processo tributario che mal si concilierebbe con la prova testimoniale, al fatto che nemmeno l'Amministrazione finanziaria può avvalersi di detto mezzo di prova e che anche in altri settori dell'ordinamento vigono limitazioni a tale mezzo di prova¹⁵. Sulla stessa posizione si assestò progressivamente anche la Corte di Cassazione negando l'ammissibilità della prova orale e riconoscendo all'Amministrazione finanziaria il diritto di raccogliere, con valori di elementi indiziari, le dichiarazioni di terzi eventualmente intervenute nella fase amministrativa ed acquisite direttamente dall'ufficio ovvero tramite l'intervento della polizia tributaria¹⁶.

Nel tentativo di realizzare un riequilibrio delle posizioni delle parti assicurandone al contempo l'osservanza del principio costituzionale della parità delle armi *ex art. 111, 2° comma Cost.*, il diritto di produrre in giudizio dichiarazioni scritte di terzi col medesimo valore indiziario fu riconosciuto anche al contribuente¹⁷.

In effetti, nel processo tributario le informazioni provenienti da terzi non sono vietate nemmeno se raccolte *ex officio*. Possono essere contestate dalle parti o meno e vengono liberamente valutate dal giudice. E su questi presupposti si è autorevolmente argomentato che il processo tributario ha natura inquisitoria poiché il giudice, nell'avvalersi dei mezzi istruttori previsti dal citato art. 7, non è condizionato da alcuna iniziativa di parte al contrario di ciò che accade nel

¹⁵ Per quanto riguarda il processo civile il riferimento è agli artt. 2721 e ss. del c.c..

¹⁶ Si veda da ultimo C. Cass., Civ., sez. V, n. 21267/2005.

¹⁷ C. Cass., Civ., n. 4423/2003 e n. 7445/2003.

processo civile¹⁸. Tuttavia, quello del giudice rimarrebbe pur sempre un intervento complementare all'assolvimento dell'onere della prova delle parti attivabile quando la causa non possa essere decisa altrimenti ma che, unitamente al riconoscimento della medesima possibilità al ricorrente di produrre dichiarazioni di terzi, sarebbe pur sempre un rimedio, anche se parziale¹⁹.

Più di recente le critiche al divieto di prova testimoniale si sono concentrate sulla violazione del principio del giusto processo sancito dall'art. 111, 2° comma della Costituzione ritenendo che non sempre la disciplina sostanziale richiede che i fatti con rilevanza tributaria siano documentati per iscritto²⁰; che, diversamente dal giudice penale, quello tributario non può udire testimoni ma è limitato alla lettura delle carte²¹; che vi sono ipotesi in cui la decisione del giudice si deve ancorare all'accertamento dei fatti materiali, spesso non suscettibili di prova documentale^{22 23}.

Sul punto si è efficacemente sostenuto che l'inoperatività della testimonianza come prova legale tipica non limiterebbe i poteri istruttori del giudice tributario ma ne valorizzerebbe il suo libero convincimento

¹⁸ GLENDI, C., "Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario", in *Riv. giur. trib.*, 2007, 9, *passim*. L'autore si "domanda" perché mai si continui a sostenere un ripetuto danneggiamento della posizione del contribuente derivato dall'impossibilità di disporre di un mezzo istruttorio quale la prova testimoniale tipica se, in ogni caso, con l'attivazione dei poteri istruttori *ex officio* del giudice si potrebbe ottenere il medesimo risultato.

¹⁹ BASILAVECCHIA, M., *Funzione impositiva e forme di tutela – Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, p. 122 e p. 126.

²⁰ TESAURO, F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 165.

²¹ TESAURO, F., "Giusto processo e processo tributario", in *Rass. trib.*, 2006, 1, p. 11 ss..

²² BATISTONI FERRARA, F., BELLÈ, B., *Diritto tributario processuale*, Padova, 2006, p. 70 ss..

²³ Per un'ampia disamina in prospettiva nazionale e comunitaria sulle problematiche conseguenti a tale divieto si veda DEL FEDERICO, L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica Europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 227 ss..

svincolandolo dalle formalità proprie di questo mezzo probatorio non armonizzato con i valori e i principi del giusto processo²⁴.

A sostegno della tesi della legittimità costituzionale del divieto di prova testimoniale, inoltre, non si trascuri di considerare la sua generalizzata non utilizzabilità nei tradizionali giudizi di legittimità: innanzi alla Corte di Cassazione essendo consentito dall'art. 372 c.p.c. solamente il deposito di atti e di documenti e non l'utilizzo di altri mezzi; l'art. 384, 2° comma c.p.c., poi, prevede che la Corte decida nel merito solo quando non siano necessari nuovi ed ulteriori accertamenti di fatto.

L'elevazione del contraddittorio a principio fondamentale dell'ordinamento rende la problematica di particolare attualità.

Si consideri, infatti, che il diritto alla prova (di per sé corollario del diritto di difesa) rinviene nel contraddittorio un suo necessario contrappeso²⁵. Tali limiti probatori, quindi, incidendo sull'effettività del diritto di difesa e sull'uguaglianza tra le parti, presentano gravi riflessi sull'effettività del contraddittorio processuale²⁶.

²⁴ GLENDI, C., *op. ult. cit.*, p. 741.

²⁵ MULEO, S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 345 ss.. L'autore individua quali contrappesi del diritto alla prova, necessari per consentire all'esplicazione del diritto di difesa, sia il contraddittorio sia l'obbligo di motivazione. L'autore, mettendo in parallelo il procedimento penale e quello tributario, giunge alla conclusione che i due sistemi siano equiparabili e, perciò, che il principio del contraddittorio dovrebbe operare anche in ambito tributario. Si veda, inoltre, ID., "Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali", in *Rass. trib.*, 2002, p. 1989 e ss., il quale mettendo a confronto il divieto di prova testimoniale con l'art. 111 della Costituzione si chiede se possa prospettarsi il superamento del divieto medesimo ed osserva che se può essere comprensibile che il sistema preveda che, nel contesto di ricerca della prova, l'ascolto del (futuro) teste avvenga in carenza di contraddittorio al fine di evitare il pericolo di inquinamento del quadro probatorio, non può al contrario ipotizzarsi che la formazione della prova non avvenga mai in contraddittorio tra le parti, neanche in quel contesto di verifica che è tipico della fase processuale.

²⁶ Concorde è LUPI, R., "L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto", in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, A., Padova, 1994, p. 281 ss.. L'autore osserva, inoltre, che la sommarietà dell'istruttoria e la sbrigatività della trattazione impediscano il diretto

Sotto il profilo della difesa, l'art. 24 della Costituzione, dando rilevanza costituzionale al diritto all'azione e alla difesa, necessariamente sembra aver incluso il diritto alla prova che costituisce corollario irrinunciabile di entrambi²⁷. Nel nostro ordinamento, infatti, il diritto di difesa è un diritto inviolabile "dei singoli"; di regola non spetta al giudice svolgere d'ufficio le indagini necessarie all'accertamento dei fatti da porre a fondamento della decisione, ma sono i singoli (le parti processuali) a dimostrare i fatti su cui basano le rispettive pretese ed eccezioni²⁸. L'art. 2697 c.c. delinea il criterio di ripartizione dell'onere di provare il fondamento della pretesa e delle eccezioni, tra le parti. Ragionando a contrario, dunque, emerge, che ove si limiti o vieti il diritto alla prova si restringe, altresì, il diritto alla difesa.

Per ciò che concerne il processo amministrativo, nell'attuale assetto normativo²⁹ si verificano tre ipotesi diverse dove ciascuna contiene un'indicazione di mezzi di prova ammissibili secondo una progressiva ampiezza: a) giurisdizione di legittimità; b) giurisdizione esclusiva; c) giurisdizione di merito³⁰.

In riferimento al giudizio di legittimità l'art. 44 del T.U. delle leggi sul Consiglio di Stato prevede che la Sezione «... può richiedere all'amministrazione interessata nuovi chiarimenti o documenti, ovvero ordinare all'amministrazione

confronto tra le tesi contrapposte nonché la precisazione graduale, in contraddittorio, delle argomentazioni che ad avviso del giudice sono più rilevanti.

²⁷ Sul punto, si veda VERDE, G., "Prova (Dir. proc. civ.)", in *Enc. dir.*, vol. XXXVII, Milano, 1961, p. 579 ss..

²⁸ Cfr. BIGLIAZZI GERI, L., BRECCIA, U., NATOLI, U., *Diritto civile. Fatti e atti giuridici*, vol. I, Torino, 1995, p. 915 ss..

²⁹ La disciplina normativa dell'istruzione probatoria nel processo amministrativo è contenuta nell'art. 44, T.U. Cons. Stato; negli artt. 26-35, Reg. proc. Cons. Stato; nell'art. 23, Legge Tar.

³⁰ A titolo esemplificativo sul tema della prova testimoniale, tralasciando volutamente l'indicazione della copiosa dottrina sul generale tema dell'istruzione probatoria si vedano: CAPPELLETTI, M., *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, Parte I e II, Milano, 1962 (ristampa 1974), pp. XII-484; AA.VV., *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario*, a cura di GLENDI, C., PATTI, S., PICOZZA, E., Torino, 1986; DE GIORGI CEZZI, G., *La ricostruzione del fatto nel processo amministrativo*, Napoli, 2003.

medesima di fare nuove verificazioni, autorizzando le parti ad assistervi ed anche a produrre determinati documenti, ovvero disporre consulenza tecnica». Con esclusione, pertanto, della prova testimoniale. Il riferimento all'esibizione dei documenti individua, infatti, il mezzo di prova più tradizionale e frequente.

In sede di giurisdizione esclusiva, in base all'art. 35 del D.lgs. n. 80/1998, nel testo sostituito dalla L. n. 205/2000, il giudice amministrativo «... 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». La norma estende, di fatto, al giudizio amministrativo l'applicabilità dei mezzi di prova dell'ispezione ed esibizione, dell'interrogatorio libero e della prova testimoniale. Tali mezzi di prova non sostituiscono, ma si aggiungono a quelli previsti dall'art. 44 del T.U. delle leggi sul Consiglio di Stato.

2. *L'eccezione al divieto di prova testimoniale*

Un orientamento (oramai consolidato) della Suprema Corte in merito all'asserito valore di "regola generale" assunto dall'art. 2724 c.c. (in particolare il n. 3) applicabile in alcuni casi di presunta lacunosità dell'ordinamento tributario³¹ ritiene che innanzi alla perdita incolpevole di un documento, di cui la parte avrebbe interesse a dimostrarne l'esistenza o, al limite, i fatti costitutivi presupposti, sarebbe ammissibile l'esperibilità del mezzo di prova testimoniale nel processo tributario, come noto genericamente vietato dall'art. 7, 4° comma del D.lgs. n. 546/1992. La questione acquisisce una rilevanza non indifferente laddove si potesse argomentare in direzione dell'esistenza di un principio generale che, seppur relativamente a casi eccezionali, consentirebbe di derogare

³¹ C. Cass., Civ., sez. trib., n. 1650 del 27 gennaio 2010; C. Cass., Civ., sez. trib., n. 587 del 15 gennaio 2010; C. Cass., Civ., sez. V, n. 25713 del 9 dicembre 2009; C. Cass., Civ., sez. V, n. 18019 del 6 agosto 2009; C. Cass., Civ., sez. trib., n. 9919 del 16 aprile 2008; C. Cass., Civ., sez. V, n. 9610 dell'11 aprile 2008; C. Cass., Civ., sez. V, n. 21233 del 29 settembre 2006; C. Cass., Civ., sez. trib., n. 13605 del 16 settembre 2003; C. Cass., Civ., sez. I, n. 10174 del 26 settembre 1995.

alla sopracitata norma di inammissibilità del mezzo testimoniale della quale molti³² evidenziano profili di illegittimità costituzionale.

Dal 2006³³ (anche se con un precedente del 1995) la Suprema Corte ha in qualche modo ampliato gli strumenti a disposizione del contribuente per cercare di soddisfare l'onere della prova in ipotesi particolari che si andrà di seguito a descrivere.

Ci si riferisce al caso in cui, in occasione di un accertamento in materia di Iva o imposte sui redditi, il contribuente si trovi nell'incolpevole impossibilità di produrre la necessaria documentazione contabile a prova contraria a causa di furto o incendio.

Ebbene, con delle motivazioni che sono state pedissequamente e testualmente riprese nel corso degli anni, dalle ultime sentenze citate si può riportare il seguente principio di diritto opportunamente distinto in base all'accertamento in materia di Iva o di imposte sul reddito: *«In tema di Iva, la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa è subordinata, in caso di contestazione da parte dell'ufficio, alla relativa prova, che deve essere fornita dallo stesso contribuente mediante la produzione delle fatture e del registro in cui vanno annotate. Detta disciplina, quindi, si conforma al criterio secondo cui la dimostrazione dei fatti costitutivi di un credito deve essere offerta da chi lo faccia valere, e, sul piano probatorio, introduce limitazioni ai mezzi di prova, esigendo atti scritti, compilati e tenuti con specifiche modalità. La citata*

³² Per una ricognizione, senza pretesa di esaustività, dei contributi in tema di divieto di prova testimoniale si vedano BATISTONI FERRARA, F., "Processo tributario (riflessioni sulla prova)", in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1, p. 1634; RUSSO, P., "Problemi della prova nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 2000, 2, p. 375; ID., "Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo", in *Rass. trib.*, 2000, 2, p. 567; CORSO, P., "Il divieto di prova testimoniale non contrasta con i principi costituzionali", in *Corr. trib.*, 2000, 8, p. 563; FAZZALARI, E., "Prova testimoniale o dichiarazioni di terzi addotte dall'amministrazione?", in *Giur. cost.*, 2000, 1, p. 121; LAMBERTI, C., "La prova testimoniale nel giudizio tributario", in *Riv. giur. trib.*, 2005, 5, p. 414; MURCIANO, L., "Prova testimoniale: processo tributario o procedimento giustiziale amministrativo?", in *Riv. dir. trib.*, 2000, 7-8, p. 336.

³³ Il riferimento è necessariamente a C. Cass., Civ., sez. V, n. 21233 del 29 settembre 2006.

normativa, peraltro, non si occupa dell'ipotesi dell'incolpevole impossibilità di produrre gli indicati scritti (nella specie, per furto o incendio). Pertanto, ove il contribuente dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre tali documenti e di non essere neppure in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni e dei servizi, trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724 c.c. n. 3, secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti»³⁴. E ancora, in tema di accertamento Irpef: «In base ai consolidati principi secondo i quali, da un lato, nel processo tributario, nel caso in cui l'accertamento effettuato dall'ufficio si fondi su verifiche di conti correnti bancari, è onere del contribuente a carico del quale si determina un'inversione dell'onere della prova, dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non siano riferibili ad operazioni imponibili mentre l'onere probatorio dell'amministrazione è soddisfatto, per legge, attraverso i dati di elementi risultanti dai conti predetti, e, dall'altro, nei casi in cui il contribuente si trovi nell'incolpevole impossibilità di produrre documentazione contabile a prova contraria (a causa di furto o di incendio), trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 2724 c.c. n. 3, secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti»³⁵.

Ad avviso di chi scrive la soluzione adottata dalla Suprema Corte in ordine all'utilizzabilità della prova testimoniale in deroga all'art. 7, 4° comma del D.lgs. n. 546/1992 non appare del tutto convincente e, nei paragrafi che seguono, si cercherà di esporre le ragioni a sostegno di tale asserzione.

³⁴ C. Cass., Civ., sez. trib., n. 1650 del 27 gennaio 2010.

³⁵ C. Cass., Civ., sez. trib., n. 587 del 15 gennaio 2010.

3. Il divieto di prova testimoniale nel c.c. (l'art. 2724 n. 3)

La prova principale del processo civile è sicuramente la testimonianza³⁶. Com'è noto, si tratta di una prova c.d. *constituenda* poiché la sua ammissibilità in generale è condizionata al fatto che la dichiarazione del terzo venga raccolta oralmente dal giudice con le garanzie, i limiti, le forme e l'assunzione di responsabilità stabiliti dall'ordinamento³⁷.

La disciplina di questa prova, similmente a quella relativa ad altre prove, non conosce un'organica sistemazione: le norme relative ai limiti oggettivi di ammissibilità della prova testimoniale dei contratti sono collocate negli artt. 2721 e ss. (Libro VI) del c.c.³⁸, mentre quelle che regolano il procedimento di ammissione ed assunzione di questa prova, unitamente alla sua efficacia quale prova libera, suscettibile cioè di prudente apprezzamento del giudice, negli artt. 116 e 244 e ss. c.p.c.. L'art. 2724 c.c. enuclea una serie di eccezioni aventi un carattere piuttosto ampio con l'effetto di ridurre l'area di esclusione del divieto della testimonianza fino ad un margine estremo di inammissibilità³⁹. L'inciso «in ogni caso», contenuto in apertura e precedente l'elencazione delle singole eccezioni, deve essere letto in maniera restrittiva in ragione del proprio collegamento sistematico con la norma immediatamente successiva che disciplina i più ristretti e rigorosi limiti della prova testimoniale per i contratti nei quali la forma scritta è imposta *ad substantiam vel probationem*. Infatti, in queste ultime tipologie di contratti opera solamente l'eccezione prevista dal n. 3

³⁶ Per una ricostruzione in chiave storico-sociologica dell'istituto si veda SANTA, S., PUNZI, C., *Diritto processuale civile*, XI ed., Padova, 1993, p. 375 ss..

³⁷ Sul punto TARUFFO, M., "Prova testimoniale", in *Enc. dir.*, XXXVII, pp. 731-752; LAUDISA, L., "Prova testimoniale (Diritto processuale civile)", in *Enc. giur.*, XXIII, Roma, Istituto della Enciclopedia italiana, 1990, p. 1; MANDRIOLI, C., *Corso di diritto processuale civile*, XI ed., Torino, 1997, II, p. 236.

³⁸ Sulla natura sostanziale e non processuale degli artt. 2722 e 2726 c.c. (ma evidentemente anche degli artt. 2723, 2724, 2725 c.c.) si veda C. Cass., Civ., n. 4225 del 23 febbraio 2007.

³⁹ Così DONDI, A., "Prova testimoniale nel processo civile", in *DI*, IV, Civ., XVI, Torino, 1997, p. 40.

relativa alla perdita incolpevole del documento, in base al rinvio contenuto nell'art. 2725 c.c.⁴⁰.

Salvo quanto stabilito dall'art. 2725 c.c., l'art. 2724 c.c. è una norma che, prevedendo eccezioni al divieto, riafferma la regola generale della libera utilizzabilità di tutti i mezzi di prova. In base a tale art.: «*La prova per testi è ammessa in ogni caso: 1) quando vi sia un principio di prova per iscritto: questo è costituito da qualsiasi scritto, proveniente dalla persona contro la quale è diretta la domanda o dal suo rappresentante, che faccia apparire verosimile il fatto allegato; 2) quando il contraente è stato nell'impossibilità morale o materiale di procurarsi una prova scritta; 3) quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova*».

Ed è proprio su quest'ultima particolare eccezione (nella specie richiamata dalle sopracitate sentenze) che vanno ricondotti gli sforzi interpretativi ai fini della valutazione di applicabilità di questa disposizione ai casi in esame e, in particolare, alla sua eventuale compatibilità con il D.lgs. n. 546/1992 sul contenzioso tributario.

Senza addentrarsi in questa sede sulle problematiche relative allo stato soggettivo di non colpevolezza e dando per scontato che il contribuente sia in grado di fornire elementi (anche attraverso dichiarazioni) sull'esistenza e sul contenuto del documento invocato a proprio favore, tre sono i punti delle ultime sentenze citate che maggiormente richiamano l'attenzione.

In primis, in materia di Iva⁴¹, sussisterebbe l'onere da parte del contribuente di un previo tentativo di acquisire presso i fornitori dei beni e dei servizi copia delle fatture - del quale dovrà, evidentemente, fornire idonea giustificazione, nel caso in cui lo stesso dovesse fallire, tesa ad evidenziare un'impossibilità di natura oggettiva indipendente dalla propria volontà (ad esempio la mancata

⁴⁰ Cfr. ANDRIOLI, V., "Prova testimoniale (Diritto processuale civile)", in *Nov. dig. it.*, vol. XIV, Torino, 1967, p. 329; COMOGLIO, L.P., "Le prove", in *Tr. Res.*, vol. XIX, 1, Torino, 1985, p. 297.

⁴¹ Ma ciò varrebbe logicamente anche per qualsiasi altra tipologia di imposte.

collaborazione dei fornitori e dei clienti); com'è noto, infatti, il 4° comma dell'art. 21 del D.p.r. n. 633/1972 prevede che la fattura debba essere emessa in duplice esemplare, uno dei quali deve essere consegnato o spedito all'altra parte. Ciò conferma la necessità di esaurire tutti i rimedi possibili che consentano di fornire prova certa, così come richiesto dalla norma, dell'esistenza del diritto invocato o fatto valere (nel caso di specie alla detrazione).

In secundis, nonostante un orientamento consolidato di oltre 15 anni della Suprema Corte laddove ribadisce che le accertate impossibilità di natura oggettiva o soggettiva del contribuente di fornire la prova del diritto invocato non integrano ragione di esenzione dall'onere stesso, né spostano il medesimo sulla controparte, le sentenze di merito di 1° e 2° grado che hanno originato le pronunce di legittimità, nella quasi totalità dei casi, avevano esonerato o attenuato l'onere in capo al contribuente⁴² ritenendo illegittimo l'accertamento effettuato nei suoi confronti^{43 44}. Risulta, a tal proposito, molto interessante porre in luce come, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 39, 2° comma, lett. c) del D.p.r. n. 600/1973 legittimi l'ufficio delle imposte a determinare il reddito prescindendo in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio, dalle scritture contabili ed avvalendosi di presunzioni prive dei

⁴² Si considerino, esemplificativamente, i casi in cui il contribuente produce in sede di contraddittorio procedimentale o in sede giudiziale un semplice elenco delle fatture risultante dalle registrazioni effettuate sul libro giornale, regolarmente vidimato; oppure la valutazione di non negligenza del contribuente come diretta ed immediata conseguenza dell'incolpevole impossibilità di produrre la documentazione richiesta se ha comunque mantenuto un atteggiamento collaborativo nella fase procedimentale.

⁴³ Sul punto si veda Comm. trib. centr., n. 7903 del 30 novembre 1990, laddove ritiene che l'accidentale distruzione delle scritture contabili e dei documenti aziendali non possa essere equiparata ad uno dei presupposti di cui all'art. 55, D.p.r. n. 633/1972 che legittimano l'accertamento induttivo.

⁴⁴ Per completezza si considerino anche Comm. trib. centr., n. 1269 del 11 marzo 1998 e n. 661 del 8 ottobre 2001 in base alle quali il furto della contabilità «... può valere come discriminante nell'applicazione delle sanzioni qualora le infedeltà e le omissioni nella dichiarazione stessa siano dovute a causa di forza maggiore, come nel caso appunto, di furto dei documenti contabili».

requisiti di gravità, precisione e concordanza quando le scritture medesime non siano disponibili per causa di forza maggiore⁴⁵.

Infine, arriviamo all'aspetto più interessante. Tralasciando l'ordinanza n. 587/2010, la Suprema Corte ha sempre argomentato in materia di Iva. E infatti, «... la citata normativa⁴⁶, peraltro, non si occupa dell'ipotesi dell'incolpevole impossibilità di produrre gli indicati scritti».

4. L'ordinamento tributario italiano e la presunta lacunosità secondo l'impostazione della Suprema Corte di Cassazione

Orbene, con la precedente affermazione la Corte ritiene vi sia all'interno della norma richiamata una lacuna normativa che ha ritenuto di estendere all'intero ordinamento tributario visto e considerato il richiamo all'art. 2724 c.c.. Ma a maggior ragione, ed in considerazione del disposto di cui all'art. 39, 2° comma, lett. c) del D.p.r. n. 600/1973, la Corte non si riferisce tanto alle modalità di accertamento che l'ufficio potrebbe porre in essere nel caso in cui le scritture contabili non siano disponibili per causa di forza maggiore, quanto agli strumenti a disposizione del contribuente al fine di soddisfare l'onere della prova in ordine al diritto invocato.

Su un punto non vi è ombra di dubbio: la Suprema Corte ha inteso riferirsi precisamente alla prova testimoniale così come disciplinata dagli artt. 244 e ss. c.p.c. ed assunta nel processo con le garanzie del contraddittorio, non certo alle "semplici" dichiarazioni di terzi. Del resto, essendo già queste ultime ammesse

⁴⁵ Anche se questa disposizione non è prevista per l'Iva non parrebbe logico che ciò consentisse di pervenire a soluzioni differenti nei due contesti. Sul punto CIPOLLA, G.M., "L'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile negli artt. 54 e 55 del D.p.r. n. 633/1972", in *Riv. dir. trib.*, 2000, 6, p. 615 ss. e p. 677, sostiene che le modalità di liquidazione della natura stessa dell'Iva non giustificano una soluzione difforme da quella dettata dall'art. 39 del D.p.r. n. 600/1973, nulla potendo dire tali modalità sull'imputabilità o meno al contribuente degli eventi che hanno reso indisponibile la contabilità.

⁴⁶ D.p.r. n. 633/1972.

nel processo tributario per consolidata giurisprudenza, seppur con valore indiziario, non si vede per quale motivo doverlo ribadire facendo riferimento ad un preciso istituto disciplinato dal codice di rito, scomodando, oltretutto, il codice civile. Le stesse testuali motivazioni «... *in deroga ai limiti per essa previsti*» non potrebbero essere interpretate diversamente. Inoltre, il riferimento all'alternativa tra prova testimoniale o per presunzioni è un chiaro indice di riferimento all'art. 2729 c.c. che prevede la non ammissibilità delle presunzioni laddove la legge esclude la prova testimoniale, che risulterebbero, quindi, applicabili seppur in questi casi eccezionali. Ma la realtà in merito a queste ultime è notoriamente ben diversa.

Tuttavia non sembrerebbe questa una via praticabile.

In effetti, una tale interpretazione pone in essere un meccanismo piuttosto farraginoso in radicale conflitto sia con il preciso disposto dell'attuale disciplina processual-tributaria, sia con i consolidati arresti giurisprudenziali che non potrebbero essere logicamente ribaltati dalle sintetiche e non motivate asserzioni contenute nelle pronunce che, oltre a risultare inidonee a giustificare un'eventuale sovvertimento del divieto della prova testimoniale in materia tributaria seppur in casi "eccezionali", apparirebbero più come una "svista" dalla quale ripartire ai fini di un ripensamento a favore della modifica della citata disposizione, maggiormente orientata a tutelare in maniera piena ed effettiva il diritto di difesa del contribuente.

L'art. 1, 2° comma del D.lgs. n. 546/1992, prevedendo che «*I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*», individua nel codice di procedura civile, cui rinvia, un ben preciso ambito di riferimento per il ricorso all'interpretazione analogica anche se è possibile affermare, in via del tutto generale, che l'ordinamento positivo non contiene disposizioni particolari per l'interpretazione della legge processuale, ad intendere il significato della quale,

valgono gli artt. 12 e 14 delle disposizioni preliminari al c.c.⁴⁷. L'art. 12 richiamato, nell'affermare che «*Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dall'intenzione del legislatore*», consente di rileggere l'art. 7, 4° comma del D.lgs. n. 546/1992 nel senso di un divieto assoluto (*rectius* generale)⁴⁸. Pertanto, laddove si volesse applicare una norma contenuta nel codice di rito all'interno del processo tributario occorrerebbe primariamente che la vicenda non fosse disciplinata dalle norme processuali proprie del contenzioso tributario⁴⁹, le quali operano sempre come disposizioni speciali in deroga alla disciplina generale del codice di procedura civile; e, contemporaneamente, sarebbe necessario non solo che il decreto n. 546/1992 non escludesse espressamente l'applicabilità di quella norma (art. 244 e ss. c.p.c. ed anche art. 2724 c.c. laddove la si ritenesse di carattere processuale) al contenzioso tributario ma anche che sussistesse compatibilità tra la norma tipica del processo civile e la struttura del giudizio tributario.

Si consideri poi, che, se con la riforma del 1992 non viene più menzionata tra le circostanze ostative, per il ricorso alle norme del codice di procedura civile, l'incompatibilità tra la regola generale e le leggi che disciplinano le singole imposte, tuttavia, vi è chi sostiene⁵⁰ che, in merito ai poteri istruttori delle Commissioni Tributarie, richiamando l'art. 7, 1° comma del D.lgs. n. 546/1992 le singole leggi d'imposta (ovvero eventuali disposizioni di carattere processuale

⁴⁷ ANDRIOLI, V., *Diritto processuale civile*, Napoli, 1979, I, p. 27.

⁴⁸ La relazione che accompagna lo schema di decreto legislativo poi approvato indicava che «... la disciplina dettata dal codice di procedura civile si pone quale fonte immediatamente secondaria e generalizzata rispetto alla normativa dettata nel decreto. Il passaggio dall'una all'altra è dato, ovviamente, dal doppio criterio dell'esistenza di una lacuna nella normativa speciale e della compatibilità della disciplina generale del codice di procedura civile con quella specialmente prevista dal decreto, in modo da realizzare compiutamente il principio di integrazione imposto dalla legge delega».

⁴⁹ Che si verifichi cioè, l'esistenza di una lacuna tecnica.

⁵⁰ FINOCCHIARO, A., FINOCCHIARO, M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 12.

contenute nelle leggi di imposta), queste hanno natura di *lex specialis* rispetto al decreto, il quale a sua volta, ha natura di *lex specialis* rispetto al codice di procedura civile; ciò comporterebbe che, prima di applicare una norma del codice di procedura civile per risolvere una lacuna, occorre valutare non solo se questa sia compatibile con il decreto n. 546 ma anche se lo sia con la legge relativa all'imposta oggetto di controversia.

In termini di giudizio di compatibilità, una giurisprudenza non recente della Suprema Corte individuò il percorso che l'interprete dovrebbe compiere quando si ricorre alla tecnica del rinvio c.d. recettizio o materiale, affermando che, quando per espresso rinvio di legge, un complesso di norme, dettate per la disciplina di una determinata materia, debba applicarsi anche ad un istituto analogo, la concreta applicabilità della singola disposizione di quel complesso di norme all'istituto regolato per *relationem* trova un limite nella compatibilità della disposizione medesima con le peculiarità dell'istituto in questione⁵¹.

Allora risulta evidente che, ragionando nei termini di cui all'art. 1, 2° comma del D.lgs. n. 546/1992, una lacuna, quanto meno in senso processuale, non esiste e di certo le norme del codice di procedura civile non sono compatibili e, dunque, inapplicabili.

⁵¹ Si vedano C. Cass., Civ., n. 1531/1976 : «... l'interprete deve compiere una duplice indagine: la prima, diretta ad individuare il significato ed il valore normativo della disposizione della cui applicabilità si discute, cogliendone il criterio precettivo, resa più ampia dalla norma di rinvio e, quindi, eventualmente trascendente la formulazione meramente letterale, che potrebbe riferirsi solo alla materia specificamente disciplinata; la seconda, volta a stabilire se la disposizione, così interpretata, non trovi ostacolo alla sua applicazione in qualche aspetto o caratteristica particolare dell'istituto disciplinato mediante rinvio»; e C. Cass., SS.UU. Civ., n. 210/1986: «... come in ogni altra ipotesi in cui il ricorso alla tecnica del rinvio attiene ad un complesso determinato di disposizioni richiamate in quanto risultino coerenti con il sistema che debbono integrare, l'indagine ricognitiva è scandita in due momenti, occorrendo accertare se anche nel processo tributario si configuri, senza essere disciplinata direttamente o indirettamente dalla legge relativa, una situazione processuale avente le stesse caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate, e, in secondo luogo, se la disciplina risultante dalle stesse sia compatibile, o meno, con le norme del processo tributario, intesa l'incompatibilità non solo come contrasto assoluto, ma anche limitato e tuttavia tale da comportare una disarmonia che non può ritenersi autorizzata».

Si è già sostenuto in precedenza che l'art. 2724 c.c. abbia natura sostanziale⁵² e ciò sulla scorta anche di un orientamento giurisprudenziale⁵³ che in riferimento agli artt. 2722 e 2726 c.c. ha statuito che tali norme hanno natura non processuale, bensì sostanziale, come risulta non solo e non tanto dall'essere contenute nel codice civile, ma anche e soprattutto dal consistere in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda; avendo, invece, carattere processuale - e sono, infatti, inserite nel codice di procedura civile - le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione ed assunzione delle prove.

Il procedimento analogico di cui all'art. 12, 2° comma delle disposizioni sulla legge in generale si fonda sul principio generale di giustizia che impone di trattare giuridicamente in modo uguale situazioni equivalenti⁵⁴ e le fattispecie debbono essere simili, per certi aspetti uguali e per altri divergenti, ma l'eguaglianza deve prevalere sulla diversità in quei punti che sono decisivi per la valutazione giuridica⁵⁵. Il ricorso all'analogia è, pertanto, consentito solo quando manchi nell'ordinamento una specifica norma regolante la concreta fattispecie e si renda, quindi, necessario porre rimedio ad un vuoto altrimenti incolmabile in sede giudiziaria⁵⁶.

Se si effettua una comparazione tra l'ordinamento civile e quello tributario si osserva come gli artt. 2721 e 2725 c.c. contengano una regola di carattere generale (divieto alla prova testimoniale in materia di contratti) prevedendo, invece, l'art. 2724 c.c. una deroga a tale regola a fronte di una generale ammissibilità della prova testimoniale nel codice di procedura civile che si pone quale *lex generalis*. Invece, il D.p.r. n. 633/1972 (ma questo è vero anche per le

⁵² Diversamente ragionando la preclusione assoluta prevista dalla norma sul contenzioso tributario sarebbe inderogabile.

⁵³ C. Cass., Civ., n. 4225 del 23 febbraio 2007.

⁵⁴ Si veda da ultimo C. Cass., Civ., n. 10394/2007.

⁵⁵ C. Cass., Civ., n. 7494 del 1990; C. Cass., Civ., n. 373 del 1989.

⁵⁶ C. Cass., Civ., n. 4754 del 1995.

altre imposte e per il D.p.r. n. 600/1973) non prevede una tale limitazione in ordine a casi particolari poiché il divieto è assolutamente generale e contenuto proprio all'interno del codice di rito del contenzioso tributario. Il codice di procedura civile e il D.lgs. n. 546/1992, del resto, partono da presupposti opposti. E all'affermazione che il D.p.r. n. 633/1972, richiamato dalle pronunce in esame, nulla disporrebbe in merito alla perdita incolpevole del documento si può contrariamente argomentare che nemmeno il codice civile, ad esclusione dei contratti, della prova del pagamento e della remissione, dispone in merito. La giurisprudenza e la dottrina, nell'interpretare restrittivamente gli artt. 2721 e ss. del codice civile circoscrivendone la portata agli istituti propriamente richiamati, manifestano tutt'al più un segno opposto a quello di ritenere che vi sia nell'art. 2724 c.c. un principio più generale. Tale articolo avrebbe la sola funzione di ridurre la portata di un divieto espresso ma non di introdurre una facoltà.

La differenza sostanziale, alla fine, è che nel codice di procedura civile la regola è l'ammissibilità della prova testimoniale e nel processo tributario l'esatto contrario. Il divieto affermato dal legislatore sul processo tributario ha, peraltro, carattere generale.

L'unica situazione di equivalenza rinvenibile può essere riferita alla circostanza di fatto della perdita incolpevole del documento che consente di provare l'esistenza di un diritto o di un rapporto obbligatorio e la conseguente menomazione di un diritto costituzionalmente garantito quale quello di difesa. Ciò, ad avviso di chi scrive, non consente di ritenere che i punti di eguaglianza siano maggiori delle diversità.

Ragionare come se fossero equivalenti due situazioni in cui un soggetto smarrisce incolpevolmente un contratto e l'altro una fattura, significherebbe equiparare gli artt. 2721 e 2725 c.c. all'art. 7, 4° comma del D.lgs. n. 546/1992, cioè divieti che hanno ricevuto un collocazione differente e sono stati concepiti con finalità differenti; infatti, uno è relativo e l'altro è assoluto. Ad esempio, i divieti contenuti nel codice civile non sono applicabili alla categoria degli atti

unilaterali⁵⁷ eccezion fatta per l'art. 2726 c.c. (prova del pagamento e della remissione). Pertanto, sarebbe più opportuno analizzare l'esistenza di una lacuna normativa limitandosi ai fatti costitutivi⁵⁸. E sarebbe, altresì, interessante chiedersi cosa sarebbe accaduto se un divieto di prova testimoniale in materia di contratti fosse stato inserito nell'ordinamento civile senza la previsione dell'eccezione a tale divieto.

Evidentemente, poi, la scelta di collocare il divieto e l'eccezione all'interno del codice civile non fu casuale e assicurò una logicità sistematica degli istituti aventi finalità differenti rispetto a quella del processo tributario.

⁵⁷ Circa l'inapplicabilità dei divieti probatori (artt. 1417 e 2721-2726 c.c.), in rapporto alla fattura e alla bolla di accompagnamento o al buono di consegna, al fine di accertare l'effettività della *traditio rei*, si consideri Cass. civ., n. 68 del 25 gennaio 1960.

⁵⁸ Per ciò che concerne la perdita della fattura sarebbe in ogni modo inapplicabile l'art. 2724 c.c. poiché il divieto di prova testimoniale di cui agli artt. 2721 e ss. è tendenzialmente inapplicabile alla categoria degli atti unilaterali *tout court*, atteso che la previsione normativa appare assai precisa nel delimitare l'estensione dei divieti soltanto al pagamento ed alla remissione del debito ravvisando nell'art. 2726 c.c. solo un'eccezione confermativa dell'opposta regola; naturalmente purché si voglia riconoscere un contenuto tecnicamente preciso alla nozione testuale di contratto e di riflesso anche a quella di documento (sul punto COMOGLIO, L.P., *Le prove civili*, II ed., Torino, 2004, p. 431 e C. Cass., Civ., n. 2924 del 28 luglio 1975 la quale sostiene: «... vi sarebbe, altrimenti, nel linguaggio legislativo, un'inconcepibile carenza di tecnicismo giuridico»). Infatti, secondo le ricostruzioni seguite dai più in dottrina e giurisprudenza, la fattura ha natura di atto giuridico in senso stretto a formazione unilaterale *a parte creditoris*. «La fattura commerciale, avuto riguardo alla sua formazione unilaterale ed alla sua funzione di far risultare documentalmente elementi relativi all'esecuzione di un contratto, s'inquadra tra gli atti giuridici a contenuto partecipativo, e si struttura secondo le forme di una dichiarazione, indirizzata all'altra parte, avente ad oggetto fatti concernenti un rapporto già costituito, onde, quando tale rapporto, per la sua natura o per il suo contenuto, sia oggetto di contestazione tra le parti stesse, la fattura, ancorché annotata nei libri obbligatori, non può, attese le sue caratteristiche genetiche, assurgere a prova del contratto, ma, al più, rappresentare un mero indizio della stipulazione di quest'ultimo e dell'esecuzione della prestazione indicata, mentre nessun valore, nemmeno indiziario, le si può riconoscere tanto in ordine alla corrispondenza della prestazione indicata con quella pattuita, quanto in relazione agli altri elementi costitutivi del contratto, tant'è che, contro ed in aggiunta al contenuto della fattura, sono ammissibili prove anche testimoniali dirette a dimostrare eventuali convenzioni non risultanti dall'atto, ovvero ad esso sottostanti» (in tal senso, espressamente, C. Cass., Civ., n. 8126 del 28 aprile 2004). Ciò significa che la prova potrebbe essere data con ogni mezzo quantomeno nel processo civile (prova testimoniale inclusa), ma non in quello tributario stante il divieto di cui all'art. 7, 4° comma.

Venendo meno la necessità di un vaglio di compatibilità bisognerebbe ritenere, a questo punto, che il divieto di prova testimoniale nel processo tributario, stante il suo valore assolutamente generale, presenti profili di incostituzionalità per violazione del diritto di difesa quanto meno nella parte in cui non prevede l'ammissibilità di tale mezzo nei casi eccezionali menzionati.

In sostanza, se anche fosse solo teoricamente possibile applicare analogicamente l'art. 2724 c.c., le Corti di merito non avrebbero la possibilità e gli strumenti per poter introdurre le circostanze di fatto riferibili da un teste nel processo tributario attraverso il mezzo della testimonianza, non potendo richiamare le norme del c.p.c. quale *lex generalis* rispetto al D.lgs. n. 546/1992.

Inoltre, se si ragionasse ipoteticamente sull'inesistenza del generale divieto di prova testimoniale nel processo tributario, non vi sarebbe affatto una lacuna nell'ordinamento tributario poiché sarebbe tranquillamente ammissibile la prova testimoniale oltre che richiamabili ed applicabili gli articoli 244 e ss. c.p.c. per la sua ammissione, senza alcuna compressione irragionevole del diritto di difesa. Se si vuole rinvenire una lacuna (e sempre ammesso che rinvenire una situazione di fatto non disciplinata dal legislatore, come quella in esame, tecnicamente lo sia, posta la non prevedibilità normativa di qualsivoglia situazione fattuale che consentirebbe, quindi, di ricorrere molto spesso per queste ragioni all'integrazione analogica), questa sussiste a causa di tale divieto.

Infine, in termini di novità legislative, alcuni spunti di riflessione ulteriori potrebbero derivare dalla facoltà, per i nuovi processi civili, di utilizzare la testimonianza scritta di cui all'art. 257-*bis* c.p.c. così come introdotta dalla L. n. 69/2009 e, di conseguenza, dalla sua applicabilità al rito tributario.

Anche se non è questa la sede per un particolare approfondimento della questione è, però, opportuno evidenziarne le difficoltà riscontrabili in sede applicativa. Il primo ostacolo di carattere più generale deriverebbe dall'impossibilità di richiamare l'art. 257-*bis* c.p.c. per l'inesistenza di una lacuna normativa nel D.lgs. n. 546/1992 stante il divieto di cui all'art. 7, 4° comma.

Vi è ⁵⁹, tuttavia, chi ha cercato di sostenere una linea argomentativa differente consistente nel ritenere la nuova testimonianza scritta compatibile poiché il divieto di cui all'art. 7, 4° comma citato sarebbe riferibile alla finalità di una totale restrizione della prova orale in un processo tipicamente e storicamente documentale. Pertanto, il carattere documentale del nuovo mezzo istruttorio sarebbe in linea teorica compatibile con l'attuale assetto del giudizio tributario. Ulteriori difficoltà tecniche si rinvencono, però, nel carattere facoltativo di tale mezzo previsto dalla norma; nel rinvio alla disciplina della prova testimoniale orale tipica; nell'accordo delle parti come presupposto per la sua assunzione; nella successiva ed eventuale testimonianza orale se il giudice dovesse ritenere insoddisfacente quella scritta.

5. Considerazioni sulla metodologia ricostruttiva di un principio generale

Anche essendo logicamente condivisibile il tentativo di assicurare al contribuente una tutela maggiormente effettiva in casi eccezionali in cui vi sarebbe un'irragionevole compressione del suo diritto, allora tanto più il tentativo di raggiungere lo scopo attraverso il binomio lacuna normativa-interpretazione analogica risulta metodologicamente errato avendo a disposizione ben altri strumenti maggiormente incisivi.

Risulterebbe, invece, maturo il tempo affinché si possa percorrere una strada più ampia che conduca a rimettere in discussione la legittimità costituzionale del divieto della prova testimoniale nel processo tributario anche attraverso le copiose ed esaustive argomentazioni utilizzate dalla più autorevole

⁵⁹ MARCHESELLI, A., "Riforma del diritto civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario", in *Giust. trib.*, 2010, 1, p. 5 ss.. L'autore pone in evidenza come, chi volesse sostenere l'applicabilità al rito tributario di tale nuovo mezzo istruttorio, dovrebbe tentare di eludere il riferimento all'accordo delle parti ed all'eventuale successiva testimonianza orale su richiesta del Giudice, posto che un rifiuto di una parte precluderebbe in radice l'utilizzo in generale della prova testimoniale e non, come nel processo civile, della sola prova testimoniale scritta.

dottrina in tale contesto, supportata dalla forza suggestiva della giurisprudenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea⁶⁰ e, soprattutto, della Corte Europea dei diritti dell'uomo⁶¹ che, seppur limitatamente alle sanzioni⁶² (benché queste siano giuridicamente e sostanzialmente connesse all'imposta), riconosce l'illegittimità di una disposizione che vieti la prova orale avente come conseguenza la compromissione del diritto fondamentale di difesa non altrimenti esercitabile se non attraverso lo strumento vietato.

Indubbiamente, ritenere che, limitatamente ai casi dell'incolpevole impossibilità di produrre un documento, l'art. 2724 c.c. sia la declinazione espressa di un principio più generale farebbe molto comodo a sostegno della tesi dell'irragionevolezza con cui il legislatore ha predisposto una tale limitazione probatoria⁶³.

⁶⁰ C.G.C.E., sent. 24.03.1988, causa C-104/86.

⁶¹ C.E.D.U., 23.11.2006, *Case of Jussila v. Finland*, n. 73053/01, su cui si vedano: MARCHESELLI, A., "Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte Europea dei diritti dell'uomo", in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, 1, p. 333; ID., "Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove", con postilla di GLENDI, C., in *Riv. giur. trib.*, 2007, 5, p. 389; GREGGI, M., "Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della C.E.D.U. (il caso Jussila)", in *Rass. trib.*, 2007, 1, p. 228; LA SCALA, A.E., "I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale", in *Riv. dir. trib.*, 2007, 3, p. 35.

⁶² MARCHESELLI, A., in "Asimmetrie del diritto alla "prova" tra fisco e contribuente e diritto di difesa", in *Giust. trib.*, 2007, 4, nota 20, ritiene che la limitata applicazione alle sanzioni dipenda dal fatto che quella giurisprudenza non ritiene applicabile il canone del giusto processo alla materia tributaria. Poiché in Italia è pacifica la maggiore ampiezza della garanzia, la prova testimoniale, nei limiti di cui al testo, dovrebbe potersi ammettere con riferimento a tutta la materia tributaria.

⁶³ Secondo MARCHESELLI, A., *op. ult. cit.*, nota 27, nel rilevare che l'art. 2724 c.c. parrebbe esprimere un principio più generale, un divieto o una preclusione possono essere superati quando comportino effetti sproporzionati. Rispetto all'art. 2724 c.c. il punto centrale è l'interpretazione dei requisiti dell'impossibilità e della non colpevolezza. Il criterio migliore è quello della ragionevolezza: la deroga alla preclusione scatta quando altrimenti si verificherebbe un sacrificio irragionevole del diritto (di difesa) dell'interessato, rispetto alle circostanze di fatto e alle possibilità alternative: quando egli veda condizionate le sue facoltà difensive a limiti che le sopprimono, o le comprimono oltre il livello del buon senso. Si tratta di un equilibrio ottimale dei valori in gioco: l'onere imposto al soggetto per finalità semplificatoria regge fino al limite

Fu efficacemente sostenuto⁶⁴ che limitazioni che impongono l'utilizzo soltanto di alcuni mezzi di prova sono accettabili purché tali mezzi siano ragionevoli e liberamente disponibili per il contribuente. E se tale compressione del diritto può raggiungere livelli oltre i quali vi sarebbe la necessaria violazione dei principi costituzionali sarebbe sicuramente di aiuto, in questa prospettiva, possedere una clausola generale all'interno dell'ordinamento giuridico che consentisse di derogare al divieto di utilizzo di talune prove quando alcuni dei mezzi di prova normalmente consentiti e disponibili per una parte, a causa di forza maggiore o, comunque non imputabile alla parte stessa, risultino indisponibili.

Tuttavia, è altrettanto vero che l'art. 2724 c.c. potrebbe avere solo l'indubbio pregio di esemplificare un caso particolare dovendo ricondurre, di fatto, la questione alla violazione del diritto ad un'effettiva parità delle armi e del diritto di difesa il quale, ogni volta in cui viene irragionevolmente compresso, legittima la questione di costituzionalità di qualunque norma, come nel caso di specie in cui la limitazione è oltremodo irragionevole e non adeguatamente giustificabile.

Inoltre, non si rinvencono neppure nella dottrina civilistica e processual-civilistica posizioni che argomentino in ragione dell'esistenza di un siffatto principio generale nell'ordinamento conforme alle prerogative attribuitegli dalla giurisprudenza citata. E a ben vedere sembrerebbe potersi dire che anche la difficoltà tecnica nel giustificare un tale principio abbia indotto la Suprema Corte a non argomentare mai le asserzioni contenute nelle motivazioni delle sue pronunce.

dell'irragionevole compressione del diritto di difesa, secondo una valutazione duttile, ancorata alle caratteristiche del caso concreto, e tesa a consentire la prova di circostanze eccezionali.

⁶⁴ GRANELLI, A.E., "Le presunzioni nell'accertamento tributario", in *Boll. trib.*, 1981, 22, p. 1651.

6. *Le dichiarazioni di terzi*

Come già detto in precedenza l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non comporta secondo la giurisprudenza consolidata l'inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi riprodotte nei processi verbali della Guardia di finanza o dell'amministrazione finanziaria ovvero delle dichiarazioni di terzi introdotte nel processo con il documento che le riproduce.

È noto come frequentemente l'ufficio finanziario acquisisca in sede di istruttoria procedimentale dichiarazioni di soggetti terzi ponendole alla base di un provvedimento impositivo. A ben vedere, queste dichiarazioni non differiscono dalla prova testimoniale sotto il profilo strutturale ma solo per il fatto di non essere raccolte in ambito processuale, previa audizione del giudice e senza il preventivo contraddittorio del contribuente che non ha diritto né di interloquire né di dedurre una prova contraria⁶⁵.

Infatti, sotto il profilo contenutistico, la prova testimoniale e le dichiarazioni di terzi hanno in comune il fatto di essere una dichiarazione di scienza e, in riferimento alle seconde, in dottrina si richiama la nozione di prova paratestimoniale⁶⁶ o testimonianza atecnica⁶⁷.

Su un altro versante si pongono le dichiarazioni prodotte dal contribuente nel corso del giudizio sotto forma di lettere, atti notori o verbali di testimonianze acquisite in altri processi oppure dei quali si chiede l'acquisizione al giudice invitandolo ad esercitare i poteri istruttori.

⁶⁵ C. Cass., Civ., n. 703/2007; in dottrina si veda anche MULEO, S., "Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali", in *Rass. trib.*, 2002, p. 1994.

⁶⁶ RUSSO, P., "Il divieto alla prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo", in *Rass. Trib.*, 2000, p. 574.

⁶⁷ COMOGLIO, L.P., "Istruzione probatoria e poteri del giudice nel processo tributario", in *Riforme processuali e poteri del giudice*, Torino, 1996, p. 314.

L'immediata conseguenza di tale situazione è l'interrogativo circa il valore giurisdizionale da attribuire a qualunque dichiarazione di terzi da chiunque prodotta, poiché il giudice non può interrogare nel contraddittorio fra le parti.

Per tale motivo si fa riferimento alla categoria delle prove "atipiche", notoriamente utilizzate nel processo civile⁶⁸ e nel processo penale, benché nel processo tributario⁶⁹ assuma sfumature differenti; tale categoria è maggiormente giustificata dal fatto che la tipicità riguarderebbe l'assenza di una specifica disciplina perché l'art. 7, 4° comma del D. Lgs. n. 564/1992 non sarebbe di ostacolo né alle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria in sede di istruttoria amministrativa né a quelle raccolte dal contribuente in base, soprattutto, alla giurisprudenza di legittimità più recente.

Prima dell'intervento della Corte Costituzionale con la sentenza n. 18/2000, in merito all'efficacia probatoria nel processo tributario delle dichiarazioni di terzi la dottrina si era divisa su due posizioni: una parte sosteneva l'inefficacia probatoria di questi atti ed escludeva che fossero in grado di giustificare un provvedimento impositivo, quindi il loro valore sarebbe stato di mera fonte di informazione con cui la pubblica amministrazione avrebbe potuto orientare la sua ricerca⁷⁰; un'altra parte riteneva, invece, che le dichiarazioni assumessero valore probatorio nel procedimento amministrativo e che con questa "veste" potessero entrare nel processo come prove liberamente apprezzabili dei fatti posti dall'ufficio alla base dell'accertamento⁷¹.

⁶⁸ Cfr. RICCI, G.F., *Le prove atipiche*, Milano, 1999, *passim*, con ampi riferimenti di dottrina e di giurisprudenza.

⁶⁹ Si veda CIPOLLA, G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 410.

⁷⁰ MOSCHETTI, G., "Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale", in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, p. 17 ss.; NENCHA, M., "Le dichiarazioni testimoniali nell'accertamento e nel processo tributario", in *Boll. trib.*, 2001, p. 253 ss.; FAZZALARI, E., "Prova testimoniale o dichiarazione di terzi addotte dall'amministrazione", in *Giur. cost.*, 2000, pp. 141-142.

⁷¹ LOMBARDI, S., Dichiarazioni di terzi contenute in processi verbali: riflessioni su prova testimoniale, prova documentale ed elemento indiziario, in *Boll. trib.*, 1996, p. 764 ss..

Entrambe le conclusioni furono ritenute insoddisfacenti da chi riteneva che la prima impostazione limitava fortemente l'ambito operativo dell'Amministrazione mentre la seconda risultava in evidente contrasto con i principi degli artt. 24 e 111 Cost., poiché la decisione della Commissione finiva per basarsi su informazioni assunte fuori dal giudizio e senza le garanzie minime del contraddittorio⁷².

Nelle pronunce di legittimità, citate in precedenza, sia la Corte Costituzionale che la Corte di Cassazione hanno affermato che il divieto della prova testimoniale non impedisce al giudice tributario di prendere in considerazione le dichiarazioni di terzi. In particolare, la Consulta ha attribuito ad esse il valore probatorio di semplici indizi, cosicché la decisione non può essere fondata solo su di esse, ma sono necessari anche altri elementi di prova. La Suprema Corte, invece, si è spinta un poco più oltre e, nell'esigenza di assicurare l'osservanza del principio costituzionale della parità delle armi *ex art. 111, 2° comma della Costituzione*, ha tentato di realizzare un riequilibrio delle posizioni delle parti riconoscendo alle parti private la facoltà di produrre in giudizio dichiarazioni scritte di terzi al fine di contrastare l'efficacia probatoria delle dichiarazioni assunte dall'ufficio in sede di istruttoria primaria. Ha, così, attribuito valore di elementi indiziari alle dichiarazioni sostitutive di notorietà prodotte dal contribuente nel contesto di un'articolata istruttoria⁷³ escludendo per contro, la valenza probatoria di dichiarazioni extraprocessuali quando rappresentano l'unico elemento di prova⁷⁴.

In un tale contesto si è cercato così di dare maggiore risalto ai poteri istruttori del giudice tributario, ad esempio incaricando la Guardia di Finanza di procedere a raccogliere le dichiarazioni di terzi allo scopo di superare il

⁷² BAGLIONE, T., MENCHINI, S., MICCINESI, M., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, p. 98 ss..

⁷³ C. Cass., Civ., n. 4423/2003.

⁷⁴ C. Cass., Civ., n. 7445/2003.

problema dell'autenticità della dichiarazione contenuta in una lettera⁷⁵ ovvero riconoscendo l'obbligo del giudice di valutare le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà nel contesto probatorio emergente dagli atti⁷⁶ ovvero ammettendo la prova per testimoni nelle situazioni eccezionali caratterizzate dall'incolpevole impossibilità di fornire la prova documentale in coerenza con il principio fissato dall'art. 2724, n.3, c.c.⁷⁷.

Si tenga, poi, presente che in caso di contestazione giudiziale del contribuente sulla veridicità delle informazioni contenute all'interno delle dichiarazioni prodotte dall'Amministrazione finanziaria si determinerebbe quale conseguenza l'obbligo per il giudice tributario, nel caso in cui non ritenga la pretesa controversa confortata da altri mezzi di prova, di valutare l'affidabilità di queste dichiarazioni convocando coloro che le hanno rese affinché le confermino dinanzi ad esso e rendano gli ulteriori chiarimenti necessari per apprezzarne l'attendibilità. Tuttavia, si tratta pur sempre di un mezzo istruttorio che non offre le stesse garanzie di attendibilità della prova testimoniale, perché, innanzitutto non è previsto il giuramento per i testimoni e, inoltre, solo il giudice può formulare le richieste di delucidazioni, non potendo però, disporre l'accompagnamento coattivo del terzo, ai sensi dell'art. 255, 1° comma, c.p.c..

Recentemente⁷⁸ si è ancor più precisato il valore probatorio delle dichiarazioni dei terzi a favore del contribuente, ritenendo che è consentito l'utilizzo di tali dichiarazioni davanti agli organi di accertamento tributario,

⁷⁵ C. Cass., Civ., n. 4423/2003.

⁷⁶ C. Cass., Civ., n. 5957/2003; C. Cass., Civ., n. 11221/2007. Contrariamente a tale impostazione si veda ad es. RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, p. 179, laddove l'autore ritiene inutilizzabili le dichiarazioni sostitutive di atto notorio poiché si tratterebbe di una facoltà non prevista dal sistema di diritto positivo ed anche in conseguenza del divieto per i notai di determinare simili atti ai sensi dell'art. 28 della legge notarile essendo competenze riservate agli organi giurisdizionali.

⁷⁷ C. Cass., Civ., sez. trib., n. 1650/2010; C. Cass., Civ., sez. trib., n. 587/2010; C. Cass., Civ., sez. V, n. 25713/2009; C. Cass., Civ., sez. V, n. 18019/2009; C. Cass., Civ., sez. trib., n. 9919/2008; C. Cass., Civ., sez. V, n. 9610/2008; C. Cass., Civ., sez. V, n. 21233/2006.

⁷⁸ C. Cass., Civ., n. 9958/2008.

nella fase procedimentale amministrativa, poiché il divieto di prova testimoniale nel processo tributario non esclude precedentemente il ricorso ad elementi indiziari. Assunto ciò, è necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il medesimo valore probatorio.

7. *L'atto notorio e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà*

Un ulteriore problema si potrebbe porre nel definire la tipologia di atto necessario a contenere le dichiarazioni dei terzi prodotte, ad esempio, dal contribuente: di solito si utilizza l'atto notorio, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà o la perizia giurata.

In tutti questi casi il costante orientamento della giurisprudenza, pur negando la possibilità di attribuire a tali documenti il valore di prova legale, ne ammette comunque l'utilizzo con mero valore indiziaro, rimesso al libero apprezzamento del giudice.

Il problema non si pone, invece, per le dichiarazioni rese all'Amministrazione finanziaria poiché vengono solitamente riportate in documenti redatti da pubblici ufficiali che rivestono la forma dell'atto pubblico.

Si consideri, in tale contesto, la previsione relativa alla "dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà" contenuta nell'art. 47 del D.p.r. n. 445/2000: «1. *L'atto di notorietà concernente stati, fatti, qualità personali o fatti che siano a diretta conoscenza dell'interessato è sostituito da dichiarazione resa e sottoscritta dal medesimo con osservanza delle modalità di cui all'art. 38*». «2. *La dichiarazione resa nell'interesse proprio del dichiarante può riguardare anche stati, qualità personali e fatti relativi ad altri soggetti di cui egli abbia diretta conoscenza*». «3. *Fatte salve le eccezioni espressamente previste per legge, nei rapporti con la pubblica amministrazione e con i concessionari di pubblici servizi, tutti gli stati, le qualità personali ed i fatti non*

espressamente indicati nell'art. 46 sono comprovati dall'interessato mediante la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà».

Per un certo periodo i contribuenti avevano ritenuto di potersi avvalere dell'ausilio dei notai per sopperire alla mancanza di pubblica fede delle dichiarazioni rilasciate da terzi, ma a tale intento osta il divieto contenuto nella Legge notarile n. 89/1913 (cfr. nota 22).

In dottrina si è ritenuto di poter risolvere la problematica tramite l'utilizzo dei poteri istruttori riconosciuti alle Commissioni tributarie dall'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992. Queste ultime potrebbero ordinare alla Guardia di Finanza di disporre dei colloqui con persone ritenute informate su aspetti utili per la risoluzione del caso sottoposto in giudizio.

Tale indirizzo non pare, però, essere pacificamente praticabile sia perché il giudice tributario si potrebbe configurare quasi come una *longa manus* del difensore privato sia perché le dichiarazioni sarebbero rilasciate, comunque, ad organi quali la Guardia di Finanza che sono, inevitabilmente, collegati all'Amministrazione finanziaria *ex art.* 33 del D.p.r. n. 600/1973 e art. 63 del D.p.r. n. 633/1972.

In merito, poi, alla natura della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, la Suprema Corte⁷⁹ ha affermato che ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative essendo, viceversa, priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale, trovando ostacoli invalicabili nel contenzioso tributario la previsione dell'art. 7, 4° comma del D. Lgs. n. 546/1992, e ciò perché altrimenti si finirebbe per introdurre nel processo tributario un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato ma anche costituito di fuori del processo. In altra occasione⁸⁰, proprio in ordine all'efficacia probatoria della dichiarazione

⁷⁹ C. Cass., Civ., n. 703/2007.

⁸⁰ C. Cass., Civ., n. 14328/2009.

sostitutiva dell'atto di notorietà, ha rilevato che è un principio generale del nostro ordinamento quello secondo cui nessuno può costituire titoli di prova a favore di sé stesso essendo giustificato il sospetto che chi affermi o neghi un dato fatto possa farlo anche contro la verità mosso dal proprio interesse. A tale ragionamento deriva la considerazione che la prova a favore può provenire soltanto da terzi mentre una dichiarazione o un documento proveniente da un soggetto possono essere solo titoli di prova contro di lui.

Insiste la Corte nel ritenere che il fatto, poi, che le dichiarazioni rese da terzi all'Amministrazione finanziaria sarebbero assistite da una fede privilegiata, non crea una situazione di disequilibrio processuale poiché la fede privilegiata assiste solo l'attestazione del fatto storico che esse siano state effettivamente rese al pubblico ufficiale, senza avere alcuna incidenza sulla loro veridicità.

Infine, la Corte di Cassazione ha escluso la possibilità di attribuire efficacia di prova legale alla perizia giurata depositata in giudizio da una parte, neppure rispetto ai fatti che il perito assume di aver accertato nel caso specifico⁸¹ ritenendo che, non essendo prevista dall'ordinamento la precostituzione fuori del giudizio di siffatto mezzo di prova, ad essa può essere riconosciuto solo il valore di indizio, al pari di ogni documento proveniente da un terzo, il cui apprezzamento è affidato alla valutazione discrezionale del giudice di merito, ma della quale non è obbligato in nessun caso a tenerne conto.

8. Il rapporto tra processo tributario e altri processi

Un problema delicato concerne le prove assunte nel processo penale, come le testimonianze, che non dovrebbero essere ammesse nel processo tributario⁸². Secondo una siffatta impostazione, di conseguenza, anche le sentenze del

⁸¹ C. Cass., Civ., n. 4437/1997.

⁸² CONSOLO, C., "Legittima acquisizione delle risultanze di una istruttoria penale", in *Rass. trib.*, 1987, 2, p. 287.

giudice penale basate sulle testimonianze non dovrebbero avere alcuna efficacia probatoria in sede di contenzioso tributario. Nei casi più frequenti, infatti, gli elementi raccolti dall'Amministrazione finanziaria possono consistere nelle dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza nelle vesti di organo di Polizia Giudiziaria, sotto forma di sommarie informazioni, nel corso di procedimenti nei quali il contribuente sia stato imputato o parte, non costituenti prova nei giudizi dibattimentali (art. 513 c.p.p.), e di cui sia stata autorizzata l'utilizzazione ai fini fiscali (art. 33, 3° comma del D.p.r. n. 600/1973, e art. 63, 1° comma del D.p.r. n. 633/1972). Alle quali si affiancano le testimonianze assunte in sede di incidente probatorio (art. 392 c.p.p.), e di dibattimento (art. 468 c.p.p.), che nel giudizio penale formano, invece, prova dei fatti rilevanti ai fini del giudizio, e che possono essere utilizzate senza la preventiva autorizzazione del giudice procedente, in quanto accolte in atti pubblici⁸³.

Ma esistono anche le deposizioni rese su specifici capitoli di prova nel giudizio civile⁸⁴ in cui il contribuente nei confronti del quale siano utilizzate sia stato parte. Ai sensi della L. n. 69/2009 che ha introdotto l'art. 257-*bis* nel c.p.c. si potranno aggiungere anche le prove testimoniali che, su richiesta delle parti e quando il Giudice lo ritenga compatibile con l'oggetto della causa, potranno essere assunte in forma scritta. Si tratta, tuttavia, di dichiarazioni che costituiscono prova nel giudizio di provenienza e il cui utilizzo ai fini fiscali non soggiace a particolari autorizzazioni data la natura pubblica degli atti che le recepiscono.

Come è noto, l'art. 12 del D.l. n. 429/1982 (conv. nella L. n. 516/1982) che riteneva la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio, relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e

⁸³ Sul punto RAGUCCI, G., Relazione al convegno organizzato dal Dipartimento di Economia della facoltà di Economia dell'Università degli Studi dell'Insubria e dall'Associazione Magistrati Tributarî – Sezione di Varese, tenutosi in Varese il 25 giugno 2009, sul tema *“Le prove nel processo tributario”*.

⁸⁴ C. Cass., Civ., n. 6536/2009.

di imposta sul valore aggiunto, avente autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che erano stati oggetto del giudizio penale, è stato espressamente abrogato dall'art. 25 del D. Lgs. n. 74/2000. Il giudicato penale ha ora una limitata applicazione e, secondo parte della dottrina, non ha alcuna efficacia nel processo tributario⁸⁵ non potendosi applicare l'art. 654 c.p.p., soprattutto a causa del divieto della prova testimoniale.

Nel processo tributario il giudice può fondare il proprio convincimento sulle prove acquisite nel giudizio penale purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione⁸⁶ degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono costituire fonte di prova presuntiva. Pertanto, non si può negare in linea di principio che l'accertamento contenuto in una sentenza di proscioglimento, pronunciata ai sensi dell'art. 425 c.p.p., possa costituire fonte di prova presuntiva⁸⁷. Il giudice tributario deve, in ogni caso, verificare la rilevanza della sentenza penale nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

⁸⁵ RUSSO, P., "L'efficacia del giudicato penale nel processo tributario", in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 613.

⁸⁶ In C. Cass., Civ., n. 10945/2005, è affermato che nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo Ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

⁸⁷ C. Cass., Civ., n. 17037/2002.

**9. I limiti probatori contenuti nell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992 e
l'effettività del giusto processo di cui all'art. 111 della Costituzione**

Finora si è osservato che il legislatore, con il novellato art. 111 della Costituzione, ha consacrato la scelta del metodo dialettico quale strumento “normale” per la ricerca della verità in ogni processo giurisdizionale “giusto” che tenda alla realizzazione della giustizia sostanziale⁸⁸. Una volta che il metodo, fondato sul contraddittorio, trova il suo riconoscimento a livello costituzionale, ove non sussista un'espressa previsione legislativa che preveda strumenti compensativi, idonei a tutelare l'uguaglianza tra le parti e l'effettività della difesa, allora, dovrà ritenersi illegittima, per contrasto con il principio del giusto processo, ogni limitazione all'esercizio del diritto alla prova che provochi disuguaglianze nelle possibilità difensive delle parti. Come chiarisce l'art. 111 della Costituzione, infatti, non pare potersi prescindere dal dialogo tra le due parti contrapposte, su un piano di “parità delle armi”, soprattutto, nel momento dell'acquisizione del materiale probatorio.

Con l'elevazione a principio di portata superprimaria, dunque, la regolarità del contraddittorio diviene un mezzo essenziale per la ricerca della verità e l'attuazione della giustizia: il dialogo tra le parti, in posizione di parità, diviene «*strumento positivo di ricerca della verità*»⁸⁹ e mezzo attraverso cui si

⁸⁸ Sul punto si veda NAPPI, A., “Indagini preliminari (Disp. gen.)”, in *Enc. dir.*, Milano, 2001, V, p. 689, il quale ritiene che il metodo dialettico costituisca lo strumento più attendibile (rispetto allo scopo conoscitivo del processo) per la ricerca della verità. Il legislatore, garantendo con l'art. 24 il solo diritto di difesa, aveva lasciato al legislatore ordinario la scelta del metodo di formazione della prova, tanto che (per quanto riguarda il processo penale) con l'avvento della Costituzione non ne era stata travolta neppure l'impostazione inquisitoria del codice Rocco. L'art. 111 Cost., invece, avrebbe ora “costituzionalizzato” il principio del contraddittorio così che non sarebbero necessarie altre giustificazioni per improntare ad esso l'intero sistema processuale. Eventuali deroghe possono costituire unicamente casi eccezionali, tassativamente indicati dal legislatore.

⁸⁹ Ciò spiega anche perché si è soliti ricondurre l'effettività del contraddittorio all'uguaglianza sostanziale dei contendenti. Sul punto, GRASSO, E., “La collaborazione nel processo civile”, in *Studi in onore di Edoardo Grasso*, Milano, 1999, p. 432, ritiene che la posizione paritaria dei contendenti non costituisca solamente il platonico riconoscimento di un diritto naturale di

garantisce l'effettiva tutela della parità delle armi e del diritto di difesa tra i contendenti. Conseguenza che le limitazioni probatorie contenute nell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992 dovrebbero considerarsi illegittime solo qualora l'ordinamento tributario nel suo complesso non sia idoneo a garantire l'effettivo confronto dialettico tra le parti.

Giova ricordare, al riguardo, che secondo certa dottrina⁹⁰, il giusto processo non impone necessariamente il confronto tra le parti nella sede processuale, potendo tale confronto essere garantito anche in via anticipata ovvero successiva e, in assenza di altri meccanismi di compensazione nella struttura processuale, il contraddittorio procedimentale potrebbe costituire un meccanismo idoneo a supplire alle carenze esistenti nella sede giurisdizionale.

L'ingresso del contribuente nel procedimento (e nella fase della raccolta delle prove, in particolare), allora, potrebbe riportare l'equilibrio tra le parti e garantire, altresì, l'effettività del contraddittorio processuale. La partecipazione del contribuente nel corso dell'istruttoria procedimentale costituirebbe, quindi, un momento necessario, di confronto in funzione di contraddittorio anticipato, oltre che in quella esaminata di collaborazione, nell'ottica della difesa, dell'uguaglianza e del giusto processo tributario. Nell'ottica della garanzia della difesa del contribuente, la partecipazione del contribuente alla fase istruttoria consentirebbe di superare i limiti alla prova testimoniale (imposti dall'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992), in quanto il privato avrebbe la possibilità di sollecitare l'interrogatorio, da parte dei verificatori, di soggetti terzi, che potrebbero essere a conoscenza di fatti determinanti al fine di dimostrare la verità di quanto

uguaglianza, ma diventi "strumento positivo di ricerca della verità", a condizione di potersi sempre estrarre in un intervento che realizzi un incontro effettivo tra i soggetti del processo, così da evitare che la preparazione della causa rimanga sostanzialmente un'opera individuale, pur apparendo formalmente come risultato dell'apporto di più soggetti. Si veda, inoltre, REDENTI, E., "Atti processuali (Dir. proc. civ.)", in *Enc. dir.*, Milano, 1959, p. 107, il quale ha sottolineato come la contraddizione dialettica tra le parti costituisca la tipica forma di collaborazione nella ricerca della verità controversa.

⁹⁰ Così COMOGLIO, L.P., "Contraddittorio", in *Enc. giur.*, Roma, 1988, p. 1 ss..

affermato in sede di dichiarazione dei redditi e l'irrilevanza di eventuali elementi contrari in possesso dell'ufficio.

In questo senso, da ultimo, sembrerebbe orientata la Corte di Cassazione⁹¹, allorché ha riconosciuto che nel processo tributario le dichiarazioni di terzo raccolte in sede extraprocessuale (pur con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari) possono trovare ingresso sia a favore che a carico del contribuente, proprio in funzione della necessità di dare concreta attuazione ai principi del giusto processo (per come riformulati nel nuovo art. 111 della Costituzione) e garantire la parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa.

Seguendo la medesima linea interpretativa, poi, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁹² - occupandosi della questione dell'utilizzabilità in sede processuale di prove acquisite nel corso di un accesso *ex art. 53 D.p.r. n. 633/1972* la cui autorizzazione del Procuratore della Repubblica era invalida - hanno sottolineato, incidentalmente, la rilevanza del principio del giusto processo di cui all'art. 111 della Costituzione già nel corso del procedimento. Hanno riconosciuto, infatti, l'obbligatorietà del contraddittorio nel corso dell'istruttoria amministrativa, affermando, nella motivazione della sentenza, che con l'art. 111 Cost. l'accentuazione della tutela del contraddittorio e della parità dei contendenti non potrebbe essere compatibile con il riconoscimento del potere dell'amministrazione finanziaria (nella fase dell'istruttoria procedimentale) di tradurre le proprie intuizioni ispettive (sollecitate da notizie anonime) in atti delimitativi delle posizioni soggettive del contribuente.

⁹¹ Si veda C. Cass., Civ., sez. trib., n. 4269/2002, in *Boll. trib.*, 2002, p. 1647 con nota di DEL TORCHIO, F., "Ancora in tema di dichiarazioni formate in sede extraprocessuale e di loro ammissibilità nell'ambito del processo tributario: interventi della giurisprudenza più recente".

⁹² C. Cass., SS.UU. Civ., n. 16424, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 786 ss. con nota di FORTUNA, E., "Se l'autorizzazione è invalida non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso".

CAPITOLO II

IL SISTEMA INTERNAZIONALE DI PROTEZIONE DEI DIRITTI DELL'UOMO

Premessa

I primi strumenti giuridici a tutela dei diritti fondamentali, limitatamente a singoli paesi, risalgono alla fine del XVIII secolo: in Gran Bretagna veniva adottato l'*Habeas Corpus Act* nel 1679 ed il *Bill of Rights* nel 1689; in Francia si svilupparono contemporaneamente, invece, correnti di pensiero illuministiche che costituirono la base teorica della Costituzione federale americana del 1776 e della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789⁹³.

Bisogna riconoscere che la dottrina dei diritti dell'uomo si è via via affermata, in ambito internazionale, a partire dal 1945, successivamente alla Seconda guerra mondiale. Il primo impulso in tal senso venne dall'Assemblea generale delle Nazioni Unite: nonostante le profonde diversità ideologiche e politiche, il 10 dicembre del 1948 gli Stati membri dell'ONU adottarono all'unanimità la Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo. Il valore fondamentale di questa raccomandazione, fu quello di introdurre per la prima volta «*un concetto unitario e universalmente riconosciuto dei valori che dovevano essere difesi da tutti gli Stati nei loro ordinamenti interni*»⁹⁴; in questo modo si agì

⁹³ VITTA, E., GREMANIERI, V., *Codice degli atti internazionali sui diritti dell'uomo*, Milano, 1981. Il VITTA propende per la teoria dei diritti naturali sviluppata dalla teologia cattolica, in particolare da San Tommaso, quale fonte originaria della tutela convenzionale dei diritti dell'uomo.

⁹⁴ CASSESE, A., "Diritto internazionale", vol. II, in (a cura di) GAETA, P. *Problemi della comunità internazionale*, 2004, p. 95.

apertamente contro un sistema che proteggeva la sovranità degli Stati da qualunque tipo di interferenza esterna.

Il primo impulso localizzato della tutela internazionale dei diritti fondamentali dell'uomo si è avuto con la Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali promossa dall'Assemblea parlamentare del Consiglio d'Europa ed approvata a Roma il 4 novembre 1950.

1. La Cedu e la Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo

Il legame apparentemente molto stretto tra la Dichiarazione universale e la Convenzione europea è evidenziato dal Preambolo di quest'ultima: «...considerata la Dichiarazione universale dei Diritti dell'uomo, proclamata dall'Assemblea generale delle Nazioni Unite il 10 dicembre 1948, i governi degli Stati europei [...] sono risolti a prendere le prime misure atte ad assicurare la garanzia collettiva di certi diritti enunciati nella Dichiarazione»⁹⁵. Nonostante ciò, Cedu e Dichiarazione universale differiscono tra loro per due ordini di ragioni: la forza vincolante dei testi in questione e la tipologia di diritti tutelati.

Infatti, la Dichiarazione universale non costituisce uno strumento vincolante ed assume la portata giuridica di una raccomandazione solenne⁹⁶. Non si può, però, non riconoscere che, nonostante il suo valore non vincolante, la Dichiarazione universale sia stata la fonte di ispirazione dei Patti internazionali approvati dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite il 16 dicembre 1966; cioè, quello sui diritti economici, sociali e culturali e quello sui

⁹⁵ Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, Roma, 4 novembre 1950, in POCAR, F., LUZZATTO, R., *Codice di diritto internazionale pubblico*, 2001, p. 183.

⁹⁶ Parte della dottrina ha enfatizzato che le raccomandazioni contribuiscono alla formazione del diritto internazionale generale, poiché costituiscono autorevoli manifestazioni della prassi nella ricostruzione delle norme consuetudinarie. Inoltre, esse produrrebbero, entro certi limiti, il c.d. "effetto di liceità": qualora uno Stato membro, al fine di conformarsi alle previsioni di una raccomandazione, non ottemperasse ad altri obblighi internazionali non risulterebbe responsabile di un illecito in ragione della conformità del suo comportamento ad una raccomandazione. Cfr. CONFORTI, B., *Le Nazioni Unite*, Padova, 2005, p. 130.

diritti civili e politici. Inoltre la sua impronta viene rilevata anche nella Convenzione americana sui diritti dell'uomo⁹⁷ e nella Carta africana dei diritti dell'uomo e dei popoli⁹⁸.

La Cedu è un trattato multilaterale e alla stregua di quanto previsto dalla Convenzione sul diritto dei Trattati firmata a Vienna nel 1969⁹⁹ e gode della forza giuridica vincolante delle Parti Contraenti di qualsiasi altro strumento convenzionale. Occorre, tuttavia, precisare che la Cedu prevede un ordinamento dotato di un proprio organo di interpretazione autentica, la Corte europea dei diritti dell'uomo.

La ratio della Cedu trova una puntuale descrizione in una decisione della Commissione europea dei diritti dell'uomo:

*«...nel concludere la Convenzione, gli Stati contraenti non hanno voluto concedersi diritti ed obblighi reciproci utili al perseguimento dei loro interessi nazionali rispettivi, bensì realizzare gli obiettivi e gli ideali del Consiglio d'Europa, quali li enuncia lo statuto, ed instaurare un ordine pubblico comunitario delle libere democrazie d'Europa al fine di salvaguardare il loro patrimonio comune di tradizioni politiche, di ideali, di libertà e di preminenza del diritto»*¹⁰⁰. Pertanto, la Cedu sembra costituire un punto di riferimento rispetto ai differenti ordinamenti giuridici europei¹⁰¹. Inoltre, i diritti protetti nell'ambito della Cedu, oggettivamente predeterminati, fanno sorgere in capo alle Parti contraenti degli obblighi così come si ricava dalla chiusura del preambolo e dalla norma che apre la parte dispositiva della Cedu: ai sensi dell'art. 1 *«Le Alte Parti Contraenti riconoscono ad ogni persona sottoposta*

⁹⁷ San Josè di Costa Rica, 22.11.1969.

⁹⁸ Nairobi, 27.06.1981.

⁹⁹ Convenzione sul diritto dei trattati, Vienna, 23 maggio 1969, in POCAR, F., LUZZATTO, R., *op. cit.*, p. 33. Cfr., in particolare, l'art. 26 della Convenzione che stabilisce la regola *"Pacta sunt servanda"*.

¹⁰⁰ Commissione, decisione 788/60, *Austria c. Italia*, Annuario Cedu, vol. 4, p. 117.

¹⁰¹ DE SALVIA, M., *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, Napoli, 2001, p. 57 ss..

alla loro giurisdizione i diritti e le libertà enunciati nel titolo primo della presente Convenzione»¹⁰².

Come ha autorevolmente affermato la Corte nel celebre caso *Irlanda c. Regno Unito*: «A differenza dei trattati internazionali di tipo classico, la Convenzione va oltre il quadro della semplice reciprocità tra Stati contraenti. Oltre ad una rete di impegni sinallagmatici bilaterali, essa crea delle obbligazioni oggettive che, a termini del suo preambolo, beneficiano di una garanzia collettiva¹⁰³. Per mezzo del suo articolo 24 (oggi 33), essa permette agli Stati contraenti di esigere il rispetto di queste obbligazioni senza dover giustificare un interesse derivante, per esempio, dal fatto che una misura che essi denunciano ha leso uno dei loro cittadini. Sostituendo la parola riconoscono con s'impegnano a riconoscere nel testo dell'articolo 1, i redattori della convenzione hanno voluto indicare che i diritti e le libertà del Titolo I sarebbero direttamente riconosciuti a chiunque sia soggetto alla giurisdizione degli Stati contraenti (...). La loro attenzione si riflette con una particolare fedeltà allorché la Convenzione è stata incorporata nell'ordine giuridico interno»¹⁰⁴.

Sulla base di tali premesse, la Corte ha definito la Cedu come lo «strumento costituzionale dell'ordine pubblico europeo»¹⁰⁵. Se da un punto di vista profilo formale si riscontrano rilevanti differenze tra la Cedu e la Dichiarazione, anche per l'introduzione da parte della prima di una propria Corte, da un punto di vista contenutistico i due testi presentano dissonanze meno evidenti.

¹⁰² Nel corso dei lavori preparatori della Cedu, l'art. 1 era diverso: si affermava, infatti, che le Alte Parti contraenti *si impegnano a riconoscere*.... L'uso dell'espressione "riconoscono" in luogo di quella "s'impegnano a riconoscere" ha manifestato la volontà di attribuire con immediatezza agli individui i diritti in questione.

¹⁰³ In diverse occasioni la Corte EDU si è riferita alla specificità della Cedu in quanto Trattato che provvede alla garanzia collettiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, basti ricordare la sentenza adottata nel caso C.E.D.U., *Cruz Vara et al. c. Svezia* del 20 Marzo 1991, serie A, n. 204.

¹⁰⁴ C.E.D.U., Sentenza *Irlanda c. Regno Unito* del 18 gennaio 1976, paragrafo 239.

¹⁰⁵ C.E.D.U., Sentenza *Loizidou c. Turchia* del 18 Dicembre 1996, ecc. prel., Reports of Judgments and Decisions 1996-VI.

La Dichiarazione universale, insomma, si concentra sulla protezione dei diritti civili e politici definiti “diritti di prima generazione”¹⁰⁶; quelli di seconda generazione, invece, riscontrano una tutela nei Patti adottati nel 1966. La Cedu, in particolare, rispetta un catalogo di diritti assimilabile a quelli di prima generazione.

I due testi normativi presentano, dunque, tratti alquanto comuni in ordine ai diritti garantiti. La Corte ha affermato che tra le due categorie di diritti non esiste un compartimento stagno, «...giacché se è vero che la Cedu protegge essenzialmente diritti di carattere civile e politico, alcuni di essi hanno necessariamente, perché siano concretamente assicurati, delle propaggini di ordine economico e sociale»¹⁰⁷. Tuttavia con la Cedu non si è inteso garantire tutti i diritti proclamati dalla Dichiarazione del 1948 poiché risultava evidente l’oggettiva difficoltà di attuare una tutela giudiziaria dei singoli fondata su un catalogo così ampio di diritti tutelabili. Il criterio distintivo adottato fu parametrato alla facoltà per un individuo di poter adire la Corte contro l’inosservanza degli obblighi derivanti dalla Cedu ed ottenere la riparazione per il pregiudizio subito.

2. L’interpretazione della Cedu e dei suoi Protocolli

Nell’interpretare la Convenzione, la Corte sia avvale solo in parte dei criteri ermeneutici indicati dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati agli articoli da 31 a 33¹⁰⁸. L’orientamento principale del Giudice europeo si fonda

¹⁰⁶ Sul punto si veda la distinzione tra diritti di prima generazione: diritti civili e politici; diritti di seconda generazione: diritti economici, sociali e culturali; di terza generazione: diritti connessi all’ambiente ed alla bioetica. Cfr. BULTRINI, A., *La pluralità dei meccanismi di tutela dei diritti dell’uomo in Europa*, Torino, 2004, p. 8 ss.; CASSESE, A., *op. cit.*, p. 94 ss..

¹⁰⁷ C.E.D.U., Sentenza *Airy c. Irlanda* del 9 ottobre 1979, serie A n. 32, 14-16, paragrafo 26.

¹⁰⁸ La Convenzione di Vienna ritiene il metodo obiettivistico di interpretazione dei trattati quello più adeguato. L’art. 31 della Convenzione statuisce, infatti, che un trattato «*deve essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo*».

su tre principi di interpretazione: il principio evolutivo, il principio di autonomia ed il principio di effettività¹⁰⁹.

Il principio evolutivo riflette la specificità della Convenzione quale strumento internazionale di garanzia dei diritti dell'uomo: nel noto caso *Tyrer*, la Corte ha statuito che «...la Convenzione è uno strumento vivo da interpretare alla luce delle condizioni di vita attuali»¹¹⁰ e nella sentenza *Soering* la Corte ha affermato che «...la Convenzione deve essere letta in funzione del suo carattere specifico di Trattato di garanzia collettiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali»¹¹¹.

Il principio di autonomia rappresenta una sorta di presidio dell'indipendenza, della qualificazione e della portata delle norme della Convenzione rispetto agli atti interni nazionali: la Corte, infatti, tende ad attribuire ai diritti ed alle libertà garantiti il significato che emerge dal contesto della Convenzione e non da quello dei singoli ordinamenti nazionali, in coerenza con l'esigenza di elaborare un diritto europeo comune in materia. Il principio di autonomia ha trovato la sua prima applicazione con riferimento all'interpretazione della nozione di «*diritti ed obblighi di carattere civile*» di cui all'art. 6 par. 1 della Convenzione: «*La nozione di diritti ed obblighi di carattere civile non deve interpretarsi con un semplice riferimento al diritto interno dello Stato convenuto e (la Corte ricorda) che l'art. 6 par. 1 si applica indipendentemente dalla qualità delle parti e dalla natura della legge che regola la controversia e dall'autorità competente a deciderla*». Contrapposto a quest'ultimo vi è il c.d. margine di apprezzamento. Gli Stati contraenti, cioè, in funzione del soddisfacimento di una

¹⁰⁹ Per una disamina approfondita dei metodi di interpretazione della Convenzione da parte della Corte si rinvia a PUSTORINO, P., *L'interpretazione della CEDU nella prassi della Commissione e della Corte di Strasburgo*, Napoli, 1998.

¹¹⁰ C.E.D.U., Sentenza *Tyrer c. Regno unito* del 18 gennaio 1978, § 31. Tale orientamento giurisprudenziale è stato ribadito dalla Corte nella sentenza *Guzzardi c. Italia* del 6 ottobre 1980, § 95: «*La Convenzione deve essere interpretata alla luce delle concezioni che prevalgono ai giorni nostri negli Stati democratici*».

¹¹¹ C.E.D.U., Sentenza *Soering c. Regno Unito* del 7 luglio 1989, Serie A, n.161, § 102.

necessità imperativa possono limitare discrezionalmente l'esercizio di un diritto o di una libertà.

Secondo la Corte, che si è pronunciata numerose volte sul criterio del margine di apprezzamento, i singoli Stati possono agire più efficacemente sulla propria realtà interna di quanto non possa fare un giudice estraneo a quel contesto¹¹². Tuttavia, l'esercizio di questa facoltà incontra un limite nel principio di proporzionalità laddove è consentito imporre un sacrificio individuale commisurandolo, però, all'effettiva necessità di imporlo.

Oltre ai principi esposti, quello di effettività, è utilizzato al fine interpretare le disposizioni della Cedu in modo da renderle concrete ed effettive: «...l'oggetto e lo scopo della Convenzione, strumento di tutela degli esseri umani, richiedono di comprendere e applicare le sue disposizioni in modo da rendere i requisiti concreti ed effettivi». Naturalmente per disposizioni si intende non solo il testo della Convenzione ma anche i relativi Protocolli addizionali e di emendamento.

3. La tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento europeo e secondo l'interpretazione della Corte di Giustizia

I diritti fondamentali dell'individuo si sono affermati molto lentamente nel contesto europeo. I Trattati CECA, CEE ed EURATOM istitutivi delle Comunità europee, originariamente non contenevano alcuna elencazione di diritti fondamentali dell'individuo, né tantomeno prevedevano dei meccanismi di

¹¹² Si veda per tutte C.E.D.U., Sentenza *Laskey, Jaggard e Brown c. Regno Unito*, del 19 febbraio 1997, nella quale la Corte ha affermato, tra l'altro, quanto segue: «La nozione di necessità implica un'ingerenza fondata su una prevalente necessità sociale e segnatamente proporzionata allo scopo legittimo perseguito; per pronunciarsi sulla necessità di una ingerenza, la Corte tiene conto del potere discrezionale che deve essere lasciato alle autorità nazionali (...). La decisione di queste ultime è sottoposta al controllo della Corte, che ne verificherà la conformità con i requisiti della Convenzione. L'estensione del potere discrezionale non è la medesima per tutti i casi, ma varia in funzione del contesto. Fra gli elementi pertinenti vi sono la natura del diritto convenzionale in causa, la sua importanza per l'individuo e il genere di attività in oggetto».

risoluzione per l'eventuale loro violazione¹¹³. Si potrebbe dire che tale omissione è stata intenzionale in considerazione delle previsioni in tal senso già contenute nelle Costituzioni nazionali e negli strumenti internazionali esistenti a quel tempo¹¹⁴. Secondo alcuni un'altra plausibile ragione risiede nella natura prettamente economica delle finalità dei Trattati istitutivi¹¹⁵.

L'importante rilievo nella tutela dei diritti che rivestivano così le Costituzioni nazionali fu adombrato dalle pronunce della Corte di Giustizia sul c.d. principio della "*primauté*" del diritto comunitario sulle norme nazionali, comprese quelle costituzionali; in tal modo i giudici nazionali ebbero notevoli difficoltà, per non dire impedimenti, nella tutela dei diritti fondamentali fondati sui principi espressi in Costituzione che si vedevano ora subordinati al diritto comunitario¹¹⁶. La Corte costituzionale italiana e quella tedesca furono le prime ad avvertire l'esigenza di rivolgersi alla Corte di Giustizia per garantire la tutela

¹¹³ Facevano eccezione solo alcune libertà individuali (di circolazione - art. 39 Trattato CEE, di stabilimento - art.43 Trattato CEE, di prestazione dei servizi - art. 49 Trattato CEE) sancite all'interno dei Trattati nei limiti in cui si rendevano necessarie alla realizzazione del mercato comune. L'ordinamento comunitario nasceva, dunque, come un «*ordinamento sovranzionale, sprovvisto di fini generali e, ancor più, del compito di tutelare i diritti fondamentali collegati al riconoscimento di uno status civitatis*», così MANGIAMELLI, S., "La tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento europeo", in ID., *L'esperienza costituzionale europea*, 2008, p. 325.

¹¹⁴ Cedu e Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo su tutte.

¹¹⁵ CARTABIA, M., "L'ora dei diritti fondamentali in Europa", in (a cura di) CARTABIA, M., *I diritti in azione. Universalità e pluralismo dei diritti fondamentali nelle Corti europee*, Bologna, 2007, p. 16.

¹¹⁶ Il principio del primato è stato esplicitato per la prima volta nella causa C.G.C.E., C-6/64, *Costa/Enel* del 15 luglio 1964, *Racc.*, p. 1129, con precipuo riferimento al rapporto tra norme comunitarie e norme nazionali ordinarie; in successive pronunce la Corte ha esteso l'ambito di applicazione del principio in parola, sancendo la prevalenza del diritto comunitario sia sulle norme costituzionali (C.G.C.E., sentenza 17 dicembre 1970, causa C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, in *Racc.*, p. 1125 punto 3; sentenza 17 ottobre 1989, causa C-97-99/87, *Dow Chemical Iberica*, *Racc.*, p. 3165) che sugli atti amministrativi (C.G.C.E., sentenza 29 aprile 1999, causa C-224/97, *Ciola*, *Racc.*, 2517).

dei diritti fondamentali sanciti dalle Costituzioni nazionali nei confronti delle istituzioni comunitarie¹¹⁷.

Com'è noto, in una prima fase, la Corte di giustizia affermò che il Giudice comunitario «*deve semplicemente garantire il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del Trattato e dei regolamenti di esecuzione, ma non è tenuto di regola a pronunciarsi in merito alle norme dei diritti nazionali*»¹¹⁸. Un primo segnale di inversione di tendenza nella giurisprudenza della Corte è ravvisabile nella pronuncia *Van Gend & Loos*, nella quale la Corte riconosce che anche gli individui sono soggetti dell'ordinamento comunitario: «*La Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti non soltanto gli Stati membri, ma i loro cittadini*»¹¹⁹.

Ma probabilmente il vero *leading case* in argomento è rappresentato dalla pronuncia *Stauder* del 1969, nella quale il giudice comunitario affermò che «*...i diritti fondamentali della persona umana [...] fanno parte dei principi generali del diritto comunitario, di cui la Corte garantisce l'osservanza*»¹²⁰. In seguito la Corte precisò che: «*La salvaguardia di questi diritti, pur essendo informata alle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, va garantita entro l'ambito della struttura e*

¹¹⁷ Per i rilievi in dottrina si rimanda a TESAURO, G., "I diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte di giustizia", in *Riv. int. dir. uomo*, 1992, p. 427.

¹¹⁸ C.G.C.E., 04.02.1959, causa C-1/58, *Friederick Stork & Co./L'Alta Autorità della Comunità europea del carbone e dell'acciaio*, in *Racc.*, 1958-1959, pp. 44 e ss., 60, punto 4 a).

¹¹⁹ C.G.C.E., 05.02.1963, causa *Van Gend & Loos/Amministrazione olandese delle imposte*, in *Racc.*, 1963, p. 7 e ss..

¹²⁰ C.G.C.E., 12.11.1969, causa C-29/69, *Erich Stauder/città di Ulm-Sozialamt* (questione pregiudiziale), in *Racc.*, p. 419 e ss.. La dottrina ha rilevato come «*La salvaguardia del patrimonio comune dei diritti rappresenta, entro certi limiti, un bilanciamento del principio di prevalenza del diritto comunitario sul diritto degli Stati membri*», MANGIAMELI, S., *Integrazione europea e diritto costituzionale*, Milano, 2001.

delle finalità della Comunità»¹²¹. Si ebbe così, per via giurisprudenziale, l'introduzione di una forma di tutela dei diritti fondamentali dell'individuo.

Nella successiva sentenza *Nold*, la Corte affiancò alle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri anche «...i trattati internazionali cui questi hanno aderito»¹²² e, in particolare, la Cedu¹²³. L'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia sarà, poi, nel senso di un richiamo sempre più nitido alla Cedu e all'art. F del Trattato di Maastricht. Tuttavia, rispetto all'ordinamento Cedu, il giudice comunitario ritiene che si tratti di un «riconoscimento dei diritti fondamentali relativizzato»¹²⁴ al fine di consentire il perseguimento, da parte delle Istituzioni europee, degli obiettivi comunitari e rispetto alle «pretese in conflitto nella medesima fattispecie del diritto europeo»¹²⁵. La Corte in numerose pronunce ha precisato che i diritti fondamentali «...non si configurano [...] come prerogative assolute», in quanto «possono soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente ad obiettivi di interesse generale perseguiti dalla Comunità e non costituiscono, rispetto allo scopo perseguito,

¹²¹ C.G.C.E., 17.12.1970, causa C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, cit.. Secondo GAJA, G., in "Aspetti problematici della tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario", in *Riv. dir. int.*, 1988, p. 588, le statuizioni della Corte nella sentenza in questione vanno interpretate nel senso che «...la tutela dei diritti prevale sulle norme dei trattati istitutivi, ma solo in quanto non ne risultino pregiudicate struttura e finalità della Comunità». Il richiamo alle tradizioni costituzionali comuni è stato definito da CARTABIA, M., *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 2005, p. 26 «...un atto di coraggioso judicial activism da parte della Corte di Giustizia, se si considera che non esistono che debolissime basi giuridiche che legittimano un tale riferimento alle Costituzioni degli Stati membri: soltanto l'articolo 215 del TCE (oggi 288) in un ambito ben delimitato, quello cioè della responsabilità extracontrattuale della Comunità».

¹²² C.G.C.E., 14.05.1974, causa C-4/73, *J. Nold, Kohlen-und Baustoffgroßhandlung c. Commissione delle Comunità europee*, in *Racc.*, 1974, p. 491 e ss., punto 13.

¹²³ C.G.C.E., 28.10.1975, causa C-36/75, *Roland Rutili c. Ministre de l'Intérieur* (questione pregiudiziale), in *Racc.*, 1975, p. 1219 e ss., punto 32. Il richiamo alla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo è stato facilitato dalla ratifica della Convenzione da parte della Francia nel 1974.

¹²⁴ MANGIAMELI, S., "La tutela dei diritti fondamentali", *op. cit.*, p. 330.

¹²⁵ *IBID.*.

un intervento sproporzionato ed inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti»¹²⁶.

Pertanto è possibile ritenere che la ricostruzione di un sistema di tutela dei diritti fondamentali operata dalla Corte sia avvenuto seguendo le seguenti direttrici: ha individuato nelle tradizioni costituzionali comuni e nei trattati internazionali, in particolare la Cedu, i principali riferimenti normativi a tale tutela; tali fonti sono diventate principi generali del diritto comunitario; ha precisato che tali fonti non costituiscono «una semplice assunzione rigida di un dato normativo esterno» ma vengono contestualizzate nell'ordinamento comunitario in modo che la tutela dei diritti fondamentali sia bilanciata con le altre disposizioni comunitarie nel rispetto del principio di proporzionalità¹²⁷.

4. La progressiva codificazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia

Il Trattato di Maastricht, firmato il 7 febbraio 1992, può essere considerato il primo dato normativo conseguente all'evoluzione giurisprudenziale della Corte in materia di tutela dei diritti fondamentali. L'art. F del TUE affermava che «L'Unione rispetta i diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, e quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, in quanto principi generali del diritto comunitario». Questa disposizione, anche se influenzata dalla giurisprudenza della Corte non può essere considerata una mera esplicitazione del pensiero giurisprudenziale poiché «...non si limita a descrivere un sistema vigente, ma lo costituisce, aggiungendo un autonomo fondamento alla tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento

¹²⁶ C.G.C.E., 11.07.1989, causa C-265/87, *Schröder*, in *Racc.*, p. 2237, punto 15 della motivazione; C.G.C.E., 18.04.1992, *Commissione c. Repubblica federale di Germania*, in *Racc.*, 1992, I, p. 2575.

¹²⁷ MANGIAMELI, S., *L'esperienza costituzionale europea*, Roma, 2008, p. 329.

comunitario»¹²⁸. Attraverso essa si assistette, dunque, ad una progressiva codificazione comunitaria dei diritti fondamentali come principi sovraordinati rispetto agli altri atti normativi comunitari anche se mancava nel Trattato un catalogo dei diritti fondamentali. Elemento non di poco conto che porterà così all'approvazione della Carta di Nizza proclamata per la prima volta nel dicembre del 2000.

Il Trattato di Amsterdam (firmato il 2 ottobre 1997 ed entrato in vigore il 1° maggio 1999) prevedeva l'aggiunta di un comma all'art. 6 TUE e l'attribuzione di una competenza giurisdizionale sulla sua violazione alla Corte di Giustizia. Tale nuovo comma introdotto dal Trattato di Amsterdam all'art. 6 del TUE che: *«L'Unione si fonda sui principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e dello Stato di diritto, principi che sono comuni agli Stati membri»*. Secondo parte della dottrina si è così verificata l'elevazione dei diritti fondamentali a rango di principi costituzionali europei *«...suscettibili di condizionare l'adesione di nuovi membri e la permanenza degli attuali in un'organizzazione che si autoqualifica quale Comunità di diritto»*¹²⁹.

Attraverso il nuovo art. 46 lettera d), alla Corte di giustizia viene attribuita la competenza a vigilare sull'osservanza dell'art. 6, 2° comma TUE: *«Per quanto riguarda l'attività delle istituzioni, nella misura in cui la Corte sia competente a norma dei Trattati che istituiscono le Comunità europee e a norma del presente trattato»*. Prima di queste ultime disposizioni la competenza della Corte era ricavata da un'interpretazione estensiva dell'art. 220 TCE.

Il giudice comunitario, è bene precisarlo, è competente sulla tutela dei diritti fondamentali solo se esiste un collegamento, peraltro non sempre palese, con il diritto comunitario.

¹²⁸ MANGIAMELI, S., *Integrazione europea...*, op. cit., p. 67.

¹²⁹ TIZZANO, A., "L'azione dell'Unione europea per la promozione e la protezione dei diritti umani", in *Dir. dell'U.E.*, 1999, p. 152.

5. *La Carta di Nizza, il suo carattere innovativo e il suo valore giuridico*

Dopo una lunga e articolata riflessione risalente nel tempo l'adesione dell'Unione Europea alla Cedu è stata considerata lo strumento ideale per garantire l'effettività della tutela giudiziaria dei diritti dell'uomo in Europa, fortemente compromessa dall'assenza di un legame giuridico-formale fra il sistema di Strasburgo e il sistema di Lussemburgo. Una tappa fondamentale in tal senso si è avuta con la Carta dei diritti fondamentali proclamata solennemente a Nizza nel dicembre 2000. A conclusione del Consiglio europeo di Colonia del 3-4 giugno 1999, infatti, i Capi di Stato e di Governo hanno formalizzato il progetto di una Carta quale catalogo dei diritti fondamentali¹³⁰.

Nel corso del negoziato che condusse al Trattato di Nizza la Carta fu elaborata e approvata ma non allegata al Trattato stesso. Dopo la proclamazione solenne del 7 febbraio del 2000 da parte del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione Europea¹³¹ fu demandata alla Conferenza intergovernativa, prevista per il 2004, la scelta dello strumento giuridico per l'adozione negli Stati membri¹³².

¹³⁰ Ciò nonostante la prima soluzione non è tramontata definitivamente e, come confermano i lavori preparatori della Carta, il Consiglio d'Europa è ripetutamente intervenuto per sottolineare la necessità di non considerare le due ipotesi come alternative: «*Per evitare divergenze e fianco conflitti con i sistemi di tutela presenti in Europa, il Consiglio ritiene che l'approvazione della Carta dei diritti non debba impedire la futura adesione dell'Unione Europea alla Convenzione di Roma del 1950, unico rimedio davvero efficace per evitare disarmonie in tema di diritti fondamentali, non facilmente comprensibili da parte dei cittadini. Certo è che l'approvazione della Carta stempera quanto meno l'urgenza del problema dell'adesione*». Cfr. Risoluzione 1210 (2000), Charte 4115/00, contrib. 11, e Risoluzione 1228 (2000), Charte 4500/00, contrib. 350. Gli auspici del Consiglio hanno trovato una prima concretizzazione nel Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa sostituito, come è noto, dall'attuale Trattato di Lisbona, di cui si tratterà diffusamente in seguito (cfr. CAP. IV della presente trattazione).

¹³¹ Si veda la G.U.C.E., 18.12.2000, n. C. 364, p. 1.

¹³² Il Presidente del Consiglio europeo di Nizza, nelle conclusioni dei lavori che hanno portato al Trattato di Nizza, infatti, dopo aver affermato il proprio convincimento per la proclamazione della Carta precisò che la questione della sua portata sarebbe stata esaminata in un secondo momento.

Il 20 giugno 2003, fu presentata la bozza di Costituzione Europea che all'art. 7 prevedeva che *«L'Unione rispetta i diritti fondamentali garantiti dalla Carta promulgata il 7 dicembre 2000 a Nizza, che fa parte integrante della presente Costituzione, e dalla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali»*.

La Carta non gode della prerogativa di introdurre nell'ordinamento comunitario delle novità per i principi in essa affermati. Essa non è altro che la codificata conseguenza dell'evoluzione giurisprudenziale comunitaria. I suoi elementi costitutivi hanno carattere essenzialmente ricognitivo, codificatorio e compilativo, come risulta non solo dalla Dichiarazione finale del Consiglio di Colonia, ma anche dal preambolo della Carta stessa¹³³. Nell'allegato IV delle conclusioni della Presidenza del Consiglio europeo di Colonia del 3-4 giugno 1999 si legge, infatti, che: *«Il Consiglio europeo ritiene che la Carta debba contenere i diritti di libertà e uguaglianza, nonché i diritti procedurali fondamentali garantiti dalla Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni degli stati membri, in quanto principi generali del diritto comunitario. La Carta deve inoltre contenere i diritti fondamentali riservati ai cittadini dell'Unione»*. In linea con tale mandato, nel Preambolo della Carta si legge che: *«La presente Carta riafferma, nel rispetto delle competenze e dei compiti della Comunità e dell'Unione e del principio di sussidiarietà, i diritti derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dal Trattato sull'Unione europea e dai Trattati comunitari, dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, dalle carte sociali adottate dalla Comunità e dal Consiglio d'Europa,*

¹³³ Cfr. MANGIAMELI, S., *op. ult. cit.*, p. 344. ; VILLANI, U., "I diritti fondamentali tra Carta di Nizza, Convenzione europea dei diritti dell'uomo e progetto di Costituzione europea", in *Dir. dell'U.E.*, 2004; CARTABIA, M., BIFULCO, A., CELOTTO, A., "Introduzione", in ID., *L'Europa dei diritti*, Bologna, 2001, p.15 e ss..

nonché i diritti riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee e da quella della Corte europea dei diritti dell'uomo»¹³⁴.

Nonostante il vivo dibattito dottrinale fino all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona pare potersi affermare che la maggior parte di essa riteneva che la Carta avesse più che altro un valore politico senza trascurarne le possibili conseguenze giuridiche.

Sotto un profilo formale, la Carta si appalesava priva di efficacia giuridica vincolante: essa, infatti, presenta i caratteri di una «*Dichiarazione comune o al massimo come un accordo interistituzionale*»¹³⁵ tra Parlamento europeo, Commissione e Consiglio. Tuttavia, alcune pratiche applicazioni giuridiche l'hanno vista protagonista. Ci si riferisce, in particolare, al contributo offerto ai giudici degli Stati membri per la determinazione della categoria dei diritti fondamentali tutelati nell'ordinamento comunitario. A titolo di esempio si consideri il *Tribunal Constitucional* spagnolo che nella sentenza n. 292 del 30 novembre 2000, anteriore, quindi, all'adozione formale della Carta di Nizza, ha richiamato l'art. 8 della Carta a titolo di conferma del contenuto del diritto alla protezione dei dati personali; analogamente, la Corte Costituzionale italiana che, nella sentenza n. 135 del 24 aprile 2002, al fine di negare l'incostituzionalità degli articoli 189 e 266-271 c.p.p. sulle intercettazioni per un presunto contrasto con la tutela del domicilio, ha citato gli art. 7 e 52 della Carta «...*qui richiamata, ancorché, priva di efficacia giuridica, per il suo carattere espressivo di principi comuni agli ordinamenti europei*»¹³⁶.

¹³⁴ Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea, Bruxelles, 28 settembre 2000/ Nizza 7-9 dicembre 2000.

¹³⁵ VILLANI, U., "I diritti fondamentali tra Carta di Nizza, Convenzione europea dei diritti dell'uomo e progetto di Costituzione europea", in *Dir. dell'U.E.*, 2004, p. 136.

¹³⁶ In *Giur. cost.*, 2002, p. 1062. Un'applicazione un po' ardita della Carta è stata fatta dalla Corte d'Appello di Roma sezione lavoro, nell'ordinanza dell'11 aprile 2002: la Corte, dopo aver affermato che la Carta di Nizza, «...*anche se non ancora inserita nei trattati, è oramai considerata pienamente operante come punto di riferimento essenziale non solo per l'attività delle istituzioni comunitarie, ma anche per l'attività interpretativa dei giudici europei*» ha dichiarato inapplicabile la

Il valore giuridico della Carta, come accennato, fu oggetto di un ampio dibattito che ha registrato una netta divisione della dottrina¹³⁷. Particolarmente critica fu la posizione di chi¹³⁸ osservò che la profonda incertezza sulla natura giuridica del documento di Nizza avrebbe reso inutilizzabile la Carta nel futuro ordinamento dell'Unione Europea. Alcuni¹³⁹ evidenziarono che i diritti sociali sarebbero stati garantiti nei limiti dello sviluppo del mercato comune europeo.

In particolare fu sostenuto¹⁴⁰, nell'auspicio dell'introduzione di una Costituzione Europea, che la Carta di Nizza avrebbe potuto essere il suo precursore ancorché costituisse (sotto un profilo formale) uno strumento di *soft law* ma, tuttavia, destinata a produrre effetti giuridici poiché difficilmente le Istituzioni comunitarie avrebbero potuto ignorarla. Seguendo il medesimo pensiero, vi fu anche chi¹⁴¹ rilevò che la "proclamazione" della Carta di Nizza «...aveva significato l'affermazione dell'autonomia costituzionale dell'Unione ed il

disciplina sul gratuito patrocinio contenuta nella legge n. 533/73 per contrasto con il principio effettivo del gratuito patrocinio dei non abbienti, previsto dall'art. 47 della Carta di Nizza «...e quindi anche dal diritto comunitario da parte del giudice ordinario delle norme del diritto nazionale contrastanti».

¹³⁷ Si veda al riguardo: CARTABIA, M., "L'efficacia giuridica della Carta dei diritti: un problema del futuro o una realtà del presente?", in *Quad. cost.*, 2001, p. 423 ss.; AZZENA, L., "Le forme di rilevanza della Carta Europea dei diritti fondamentali", in AA.VV., *La difficile Costituzione Europea*, (a cura di) DE SIERVO, U., Bologna, 2001, p. 255 ss..

¹³⁸ DE SIERVO, U., "L'ambigua redazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea", in *Dir. pubbl.*, 2001, p. 33.

¹³⁹ Così POMBENI, P., "Dal liberalismo al liberalismo? Itinerari della Costituzione Europea", in AA.VV., *La nuova età delle costituzioni, da una concezione nazionale della democrazia a una prospettiva Europea e internazionale*, Bologna, 2000, p. 23. Inoltre, tra gli altri: CASSESE, S., "La Costituzione Europea", in *Pol. dir.*, 1991, p. 487; BARBERA, A., "Esiste una Costituzione Europea?", in *Quad. cost.*, 2000, p. 59 ss..

¹⁴⁰ Cfr. ROSSI, L.S., "Costituzionalizzazione dell'Unione Europea e dei diritti fondamentali", in AA.VV., *La Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell'Unione Europea*, (a cura di) ROSSI, L.S., Milano, 2002, p. 249 ss..

¹⁴¹ Così MANZELLA, A., "Dopo Nizza: la Carta dei diritti "proclamata"", in AA.VV., *La Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell'Unione Europea*, (a cura di) ROSSI, L.S., Milano, 2002, p. 241 ss..

riconoscimento di una Carta di codificazione come atto di sostanza costituzionale e non di natura pattizia»¹⁴².

Qualcuno ne anticipò anche il carattere giuridicamente vincolante¹⁴³ in base all'espreso riferimento ad essa operato da alcuni organi comunitari e, soprattutto, in ragione del fatto che la Corte di Giustizia non avrebbe potuto ignorare, in futuro, le interpretazioni delle tradizioni costituzionali comuni che sono state «*codificate nella Carta...*»¹⁴⁴.

Altri la ritennero una mera fonte atipica, «*...sintesi d'espressione di diritti comuni alle tradizioni giuridiche dei paesi dell'Unione*»¹⁴⁵. Di particolare interesse infine fu la posizione interpretativa di chi¹⁴⁶ riteneva che le istituzioni

¹⁴² Secondo CASSESE, in particolare, l'Unione Europea non sarebbe stata tanto sulla via della costituzionalizzazione, quanto piuttosto già avrebbe avuto la sua Costituzione in ragione dell'autonomia delle fonti comunitarie (ed in specie della Carta di Nizza, dunque) che non ripetono dall'esterno la propria legittimazione, ma si impongono ormai per forza propria. Si veda CASSESE, S., "La Costituzione Europea", in *Quad. cost.*, 1992, p. 481 ss..

¹⁴³ Nell'ambito di tale ricostruzione interpretativa si distinguono, poi, quanti attribuirono alla Carta una forza espansiva dei diritti in essa contemplati (CALVANO, R., "Verso un sistema di garanzie costituzionali dell'Unione Europea? La giustizia costituzionale comunitaria dopo il Trattato di Nizza", in *Giur. cost.*, 2001, I, p. 245) e quanti ritennero che la Carta sarebbe stata idonea a definire valori supremi dell'ordinamento giuridico e politico della Comunità Europea e dell'Unione Europea (TONIATTI, R., "Verso la definizione dei valori superiori dell'ordinamento comunitario: il contributo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea", in AA.VV., (a cura di) TONIATTI, R., *Diritto, diritti, giurisdizione-la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Padova, 2002, p. 21).

¹⁴⁴ PACIOTTI, E., *La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001, p. 9.

¹⁴⁵ Si veda sul punto BARBERA, A., "La Carta Europea dei diritti: una fonte di ricognizione?", in *Dir. dell'Unione Europea*, 2001, p. 253.

¹⁴⁶ Cfr. POCAR, F., "Dignità-Giustizia", in AA.VV., *La Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell'Unione Europea*, (a cura di) ROSSI, L.S., *op. cit.*, pp. 86-87. L'autore chiariva, al riguardo, che l'obbligatorietà della Carta si rileva dal contenuto dei diritti in essa previsti. Dopo averli divisi in tre gruppi (diritti già regolati dal Trattato e riaffermati dalla Carta; diritti contenuti nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e ripetuti nella Carta; diritti nuovi), POCAR sostiene che le norme relative al primo erano già obbligatorie per le Istituzioni comunitarie e gli Stati membri e che la Carta non farebbe che ribadirle; le norme relative al secondo gruppo erano vincolanti per gli Stati membri della Convenzione Europea e pure per le Istituzioni comunitarie (per effetto dell'art. 6 del Trattato UE che ad esse rinvia), mentre solo per le disposizioni relative al terzo gruppo si poneva il problema del valore giuridico della Carta.

comunitarie avrebbero dovuto ritenersi vincolate da un atto a cui conferirono la qualificazione di “proclamazione solenne” e che gli Stati membri, in forza dell’art. 51 (che limitava l’applicazione della Carta all’attuazione del diritto dell’Unione Europea), qualora avessero violato la Carta medesima si sarebbero trovati ad infrangere i diritti dell’Unione.

Una prima conferma di tale linea di pensiero sembrò provenire proprio dalla giurisprudenza Corte di Giustizia poiché come osservato da autorevole dottrina *«La Carta è entrata nella “circolazione” di tale giurisprudenza quale strumento di esplicazione, identificazione e specificazione di un complesso di diritti, in larga misura già facenti parte del patrimonio giuridico comunitario»*¹⁴⁷.

Con particolare riferimento al diritto alla tutela giurisdizionale¹⁴⁸, formalmente previsto all’art. 47 della Carta di Nizza in base al quale *«Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell’Unione europea siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi al giudice»*, il Tribunale di Primo grado della Comunità e la Corte di Giustizia, rispettivamente con sentenze del 30.01.2002 e del 04.04.2002, nonché con ordinanza del 18.10.2002¹⁴⁹, evocarono il diritto ad una buona amministrazione nonché il diritto ad un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale quali principi generali di diritto comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri. La Corte citò l’art. 41 n. 1 della Carta a conferma dell’esistenza di detto principio per far ridiscendere, quindi, a carico dell’esecutivo comunitario, il divieto di privare di effetto le norme sui diritti di partecipazione ed informazione degli interessati al procedimento (par. 85). A

¹⁴⁷ VILLANI, U., *op. cit.*, p. 144.

¹⁴⁸ Come è noto fin dagli albori del fenomeno comunitario, l’ordinamento comunitario è stato definito dalla Corte come “comunità di diritto” (v. tra le altre, C.G.C.E., 23.04.1986, causa C-294/83, *Les Verts c. Parlamento*, basata sul principio di legalità).

¹⁴⁹ Si tratta della causa del Trib. di I grado, 31.01.2002, T-54/99, *Maxmobil telekommunikation service GMBH/Commissione*, in *Racc.*, I, 313, e dell’ordinanza della C.G.C.E., 18.10.2002, causa C-232/02, *P (R), Commissione/Technische Glaswerke Icmenau GMBH*, inedita.

conseguenza di ciò, la Carta dei diritti fondamentali¹⁵⁰ fu posta sullo stesso piano delle pronunce della Corte EDU¹⁵¹.

Un altro contributo rilevante, in tal senso, provenne dalle conclusioni dell'Avvocato Generale Jacobs nella causa C-50/00, *Union de Pequeños Agricultores c. Consiglio*¹⁵². In quell'esposizione fu enfatizzata l'esigenza imperativa di riconsiderare la giurisprudenza in tema di interesse individuale¹⁵³ e di interpretare l'articolo in parola conformemente alla tutela giurisdizionale effettiva e completa sancita dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (anche se priva di forza vincolante) (punti 39 e 82). Le considerazioni erano mosse sotto il profilo della legittimazione delle persone fisiche e giuridiche ad impugnare regolamenti comunitari che le riguardassero direttamente e individualmente ai sensi dell'art. 230, 4° comma TCE. Tale orientamento fu accolto dal Tribunale di 1° grado a partire dalla sentenza relativa al caso *Jégo-Quéré e Cie SA c. Commissione*, con la quale ha riconosciuto ad una società di pescatori la facoltà di impugnare un regolamento comunitario in ossequio al diritto di ricorso effettivo sancito, tra l'altro, dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali¹⁵⁴.

¹⁵⁰ Si veda C.G.C.E., 18.06.1991, causa C-260/89, *ERT*, in *Racc.*, p. 2951, in cui la Carta Europea dei diritti dell'uomo è richiamata in virtù del suo "significato particolare".

¹⁵¹ La medesima linea interpretativa era seguita da DI TURI, C., "La prassi giudiziaria relativa all'applicazione della Carta di Nizza", in *Dir. dell'U.E.*, 2002, IV, p. 671 ss..

¹⁵² In *Racc.*, p. I-6681 ss..

¹⁵³ Il riferimento implicito riguarda la sentenza C.G.C.E., 15.07.1963, causa C-25/62, *Plaumann c. Commissione*, in base alla quale i ricorrenti sono ritenuti individualmente interessati da un atto solo quando siano colpiti nella loro situazione giuridica in ragione di determinate proprie qualità peculiari o di una circostanza di fatto che li distingua da chiunque altro e li identifichi in modo analogo al destinatario.

¹⁵⁴ Tribunale di I grado, 03.05.2002, causa T-177/01, *Jégo-Quéré e Cie SA c. Commissione*, in *Racc.*, p. I, p. 2365 ss..

Il mancato processo di costituzionalizzazione europea ha, comunque, indotto rilevanti effetti che sono stati, in parte, recepiti dal Trattato di Lisbona¹⁵⁵.

A prescindere dall'effettivo contenuto di valore della Carta dei diritti fondamentali, il primo problema che si dovette affrontare fu quello, come accennato, dei rapporti con la Cedu.

6. Le peculiarità della Carta di Nizza e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed il difficile rapporto tra le due Corti

Il rapporto tra la Cedu e la Carta di Nizza non è sembrato da subito connotato da un facile connubio. Infatti, le difficoltà intervenivano in sede di coordinamento poiché entrambe sono state estese con differenti tecniche di limitazione dei diritti dell'uomo. La Carta di Nizza, all'art. 52, 1° comma, prevede limitazioni ai diritti fondamentali e alle libertà ivi riconosciute a condizione che «...rispondano effettivamente a finalità di interesse generale»¹⁵⁶. La dottrina ha rinvenuto tale tipologia di limitazione in alcuni documenti internazionali e in alcune recenti costituzioni¹⁵⁷. Invece, la Cedu prevede limiti specifici per i singoli diritti quali contenuti, a titolo di esempio, negli art. 8, 9 e 10 della medesima.

¹⁵⁵ Per un raffronto minuzioso tra il testo della defunta Costituzione europea ed il nuovo trattato di Lisbona si rinvia a: ZILLER, J., *Il nuovo trattato europeo*, Bologna, 2007; BARATTA, R., "Le principali novità del Trattato di Lisbona", in *Dir. dell'U.E.*, 2008, p. 211 ss..

¹⁵⁶ Si tratta di una clausola limitativa *ad hoc*. Tale formula "codifica" un costante orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia: si può ricordare la sentenza C.G.C.E., 13.04.2000, causa C-292/97, *Kjell Karlsson e altri*, in *Racc.*, P. I, p. 2760 ss.: in essa la Corte ha ammesso restrizioni all'esercizio di alcuni diritti, quali il principio di parità e non discriminazione, affermando che simili limitazioni possono considerarsi legittime nella misura in cui «...rispondono a finalità di interesse generale perseguite dalla Comunità e non si risolvano, considerato lo scopo perseguito, in un intervento sproporzionato ed inammissibile che pregiudicherebbe la stessa sostanza di tali diritti» (punto 45).

¹⁵⁷ GROPPI, T., "L'articolo 52", in BIFULCO, R., CARTABIA, M., CELOTTO, A., *L'Europa dei diritti*, op. cit., p. 353.

La clausola prevista dall'art. 52, 1° comma della Carta dei diritti fondamentali si estende anche ai medesimi diritti riconosciuti nei Trattati comunitari e nella Cedu¹⁵⁸. Quanto ai rapporti tra la Carta e la Convenzione, il 3° comma dell'art. 52 prevede in particolare che: *«Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa»*.

Tale disposizione impone di interpretare i diritti fondamentali nel rispetto delle Costituzioni nazionali degli Stati membri e, in particolare, della Cedu: *«Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti, nel rispettivo ambito di applicazione [...] dalle convenzioni internazionali delle quali l'Unione, la Comunità o tutti gli Stati membri sono parti contraenti, in particolare la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e delle costituzioni degli Stati membri»*.

Emerge, dalle considerazioni effettuate, che il problema più spinoso ha riguardato il rapporto tra i due sistemi di tutela dei diritti fondamentali, quello comunitario e quello della Cedu. A bene vedere entrambi condividono un comune terreno che non sempre conduce ai medesimi risultati interpretativi¹⁵⁹.

Quando la Corte di Giustizia ha iniziato ad occuparsi di diritti fondamentali dell'individuo questa tipologia di tutela ha dovuto fare i conti con l'emergere di un nuovo protagonista sulla scena¹⁶⁰. Inizialmente erano entrambi accomunati da un unico dato normativo di riferimento, la Cedu. Con

¹⁵⁸ AZZENA, L., *L'integrazione attraverso i diritti*, Torino, 1998, p. 49 ss..

¹⁵⁹ Così MANGIAMELI, S., "La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea", in *Dir. pubbl. com. eur.*, 2001, p. 175.

¹⁶⁰ GENNUSA, M.E., "La Cedu e l'Unione Europea", in (a cura di) CARTABIA, M., *I diritti in azione*, Bologna, 2007, p. 95.

l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia si è progressivamente assistito ad un distacco tra i due sistemi fondato principalmente sulla mancanza di un vincolo giuridico tra i due ordinamenti e sulla particolarità del sistema comunitario di tutela. Secondo la Corte di Giustizia la salvaguardia dei diritti deve essere «*garantita nell'ambito della struttura e delle finalità della Comunità*»¹⁶¹; essendo, poi, l'ordinamento comunitario sfornito di una sistematico "elenco" dei diritti fondamentali, per individuare in modo specifico l'area di intervento si è fatto ricorso ad altri strumenti quali le tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri¹⁶² e «...*i trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo, cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito*»¹⁶³.

7. La disciplina vigente. Il Trattato di Lisbona

Il Trattato di Lisbona¹⁶⁴ ha apportato ampie modifiche al Trattato sull'Unione Europea e al Trattato che istituisce la Comunità europea, ribattezzato Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea. Rispetto al precedente Trattato, quello di Amsterdam, esso abolisce i "pilastri", provvede al riparto di competenze tra Unione e Stati membri e rafforza il principio democratico e la tutela dei diritti fondamentali anche attraverso la "costituzionalizzazione" della Carta di Nizza.

¹⁶¹ C.G.C.E., 17.12.1970, causa C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH v. Einfuhr- und Vorratstelle für Getreide und Futtermittel*, questione pregiudiziale, in *Racc.*, 1970, p. 1125. Quanto ai rilievi in dottrina si segnalano in particolare: CARTABIA, M., *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995, p. 35. L'Autrice parla a questo proposito di una sorta di "integrazione selettiva" dei principi costituzionali e dei diritti inviolabili nell'ordinamento comunitario.

¹⁶² C.G.C.E., 14.05.1974, causa C-4/73, *J. Nold KG v. Commissione*, in *Racc.*, 1974, p. 491.

¹⁶³ La Corte ha effettuato un primo richiamo esplicito alla Convenzione nella Sentenza C.G.C.E., 28.10.1975, causa C-36/75, *Roland Rutli v. Ministre de l'Intérieur*, questione pregiudiziale, in *Racc.*, 1975, p. 1219.

¹⁶⁴ Firmato il 13 dicembre 2007, in *G.U.C.E.*, 09.05.2008, C 115/19 ed entrato in vigore il 01.12.2009.

Le innovazioni fondamentali riguardano due aspetti: il riconoscimento di un'efficacia giuridicamente vincolante alla Carta dei diritti fondamentali e un avvicinamento all'adesione dell'Unione Europea alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali¹⁶⁵.

Il progetto di Costituzione europea¹⁶⁶ ha lasciato in uno stato di sospensione giuridica la Carta di Nizza che avrebbe dovuto costituire la sua parte II. Il Trattato di Lisbona, invece, ha perseguito un obiettivo meno ambizioso modificando "solamente" il Trattato sull'Unione Europea.

Per ciò che concerne, in particolare, l'oggetto della nostra indagine l'art. 6 del nuovo Trattato riconosce alla Carta dei diritti fondamentali lo stesso valore giuridico dei trattati. Tuttavia, la Carta rimane un documento formalmente indipendente preservando una propria autonomia. Vi è¹⁶⁷, comunque, chi ritiene che benché in questo modo si abbia il riconoscimento di un effetto giuridicamente vincolante, ciò non cambierà molto l'impatto sostanziale della Carta. Di fatto le si è voluto attribuire quella veste giuridica formale che ancora le mancava. Dall'anno 2000, infatti, non sono mancate numerose pronunce

¹⁶⁵ Per una panoramica complessiva della questione si vedano ZILLER, J., *op. cit.*, Bologna, 2007, p. 176; CRAIG, P., "The Treaty of Lisbon, Process, Architecture and Substance", in *European law review*, 2008, pp. 163-166.

¹⁶⁶ La Costituzione europea (ufficialmente Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa) è stato un progetto di revisione dei trattati fondativi dell'Unione Europea, redatto nel 2003 dalla Convenzione Europea e definitivamente abbandonato nel 2009 a seguito dello stop alle ratifiche imposto dai *no* ai referendum in Francia e Paesi Bassi. Diverse innovazioni della Costituzione sono state incluse nel successivo Trattato di Lisbona. Lo scopo della Costituzione europea, oltre a quello di sostituire i diversi trattati esistenti che al momento costituivano la base giuridica dell'Unione Europea, era principalmente quello di dare all'U.E. un assetto politico chiaro riguardo alle sue istituzioni, alle sue competenze, alle modalità decisionali, alla politica estera.

A dispetto del nome, non si trattava di una vera Costituzione che sancisse la nascita di una sovranità (come la Costituzione federale degli Stati Uniti d'America), bensì di una sorta di Testo unico, in cui venivano solo recepiti e riordinati testi giuridici preesistenti, con poche vere innovazioni e senza alcun trasferimento di sovranità.

¹⁶⁷ CELOTTO, A., PISTORIO, G., "L'efficacia giuridica della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea", in *Giur. it.*, 2005, pp. 427-440.

giurisprudenziali nazionali ed europee aventi ad oggetto la tutela dei diritti fondamentali dei cittadini¹⁶⁸.

I primi commentatori¹⁶⁹ hanno salutato con favore la continuità tra il Trattato costituzionale ed il Trattato di Lisbona anche in quanto attesterebbero la natura internazionalistica dell'U.E.¹⁷⁰.

Tuttavia si segnalano i possibili effetti che la Carta dei diritti potrà esplicare sul riparto di competenze fra Stati membri e Istituzioni dell'Unione. Il medesimo art. 6 TUE, infatti, afferma che: «*Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei Trattati*». A questa previsione fa eco la Dichiarazione n. 1, il cui par. 2 ribadisce che «*La Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti dai trattati*». L'insistenza su questa preoccupazione per la tenuta dei limiti di competenza tra Stati e Istituzioni europee è tanto più sorprendente in quanto i medesimi principi risultano già accolti ed espressamente statuiti nella Carta dei diritti sin dalla sua formulazione originaria. Basti uno rapido sguardo all'art. 51 che nella versione attuale afferma che: «*La presente Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati*».

¹⁶⁸ CARTABIA, M., "L'ora dei diritti fondamentali nell'Unione Europea", in *I diritti in azione*, (a cura di) CARTABIA, M., Bologna, 2007, pp. 13-66.

¹⁶⁹ Per TESAURO, G., *Diritto comunitario*, Padova, 2008, V ed., p. 102, «...non sarebbe del tutto improprio ritenere che cominci a realizzarsi, sia pure lentamente e con molta cautela, il disegno di un'imputazione globale di competenze-esclusive e concorrenti-alla Comunità».

¹⁷⁰ In tal senso, DRAETTA, U., "Le competenze dell'Unione Europea nel Trattato di Lisbona", in *Dir. comm. scambi int.*, 2008, p. 245.

8. La “nuova” portata dell’art. 6, 1° comma del Trattato sull’Unione europea

L’art. 6, 1° comma del Trattato sull’Unione Europea modificato dispone che: *«L’Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati»*. Il Trattato di Lisbona operando un mero rinvio alla Carta ha determinato una situazione che si iscrive nella logica più ampia di eliminazione dal precedente testo di una serie di simboli costituzionali a cominciare dal *nomen* del trattato che avrebbe dovuto adottare una Costituzione per l’Europa. Si può affermare, però, che, nonostante la scorporazione della Carta dai Trattati, il suo valore giuridico non muta rispetto alle previsioni della Costituzione del 2004.

Da un punto di vista sostanziale, l’attribuzione di valore giuridico alla Carta solleva un’importante questione di fondo: il rapporto tra la Carta e la Cedu. Gli estensori del “*Bill of Rights*” europeo hanno tentato di disciplinare siffatte relazioni con altre due (rispetto all’art. 51) clausole orizzontali: gli artt. 52 e 53 della Carta. L’art. 52, par. 3 dichiara che *«Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell’Unione conceda una protezione più estesa»*. La citata disposizione deve essere letta sia alla luce del Preambolo della Carta che in combinato disposto con l’art. 53 della stessa. Il Preambolo dispone che: *«La presente Carta riafferma [...] i diritti [...] derivanti in particolare dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell’uomo e delle Libertà fondamentali, dalle carte sociali adottate dall’Unione e dal Consiglio d’Europa, nonché dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea e da quella della Corte europea dei diritti dell’uomo. In tale contesto la Carta sarà interpretata dai giudici dell’Unione e degli Stati membri tenendo in debito conto le*

spiegazioni elaborate sotto l'autorità del Praesidium della Convenzione europea». In base all'art. 53 della Carta: «Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata come limitativa o lesiva dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti nel rispettivo ambito di applicazione, dal diritto dell'unione, dal diritto internazionale, dalle convenzioni internazionali delle quali l'Unione o tutti gli Stati membri sono parti, in particolare dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e delle costituzioni degli Stati membri».

Sulla base del quadro normativo sin qui delineato, si possono effettuare le seguenti osservazioni. I diritti riconosciuti dalla Carta che corrispondono a diritti sanciti dalla Cedu hanno la stessa portata e lo stesso significato di quelli conferiti da quest'ultima; ciò vale, soprattutto, per le disposizioni dettagliate della Cedu che autorizzano limitazioni a tali diritti¹⁷¹. Il secondo periodo dell'art. 52, par. 3 della Carta serve a chiarire che tale articolo non preclude ad una protezione più estesa già conseguita o che potrà essere in seguito prevista dalla normativa dell'Unione e da alcuni articoli della Carta che, pur essendo basati sulla Cedu, vanno al di là di quest'ultima in quanto l'interpretazione del diritto dell'Unione ha già raggiunto un livello superiore di protezione (ad es. l'art. 47 sul diritto a un'effettiva tutela giurisdizionale o l'art. 50 sul diritto di non essere puniti due volte per lo stesso reato). Pertanto, i diritti garantiti dalla Carta rispecchiano livelli di tutela più elevati della normativa esistente dell'Unione Europea.

Inoltre, ai sensi dell'art. 53, la tutela apprestata dalla Cedu è configurata come una *protezione minima*, essendo consentita una tutela più intensa ad opera della Carta di Nizza. Il riferimento alla Cedu e alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, secondo una parte della dottrina¹⁷², non appare idoneo ad escludere

¹⁷¹ Cfr. le dichiarazioni fatte dal giudice Fischbach della Corte europea dei diritti dell'uomo e dal giudice Skouris della Corte di Giustizia delle Comunità europee in occasione dell'audizione del 17.09.2002, doc. CONV. 295/02.

¹⁷² Cfr. VILLANI, U., "I diritti fondamentali", *op. cit.*, p. 153.

qualsiasi contrasto nell'applicazione delle disposizioni della Cedu e della Carta dei diritti dell'Unione da parte della Corte di Lussemburgo e di quella di Strasburgo e, più in generale, fra il sistema comunitario e quello della Convenzione europea.

Il problema che affronterà il giudice di Lussemburgo al fine di rendere coerente la tutela dei diritti sulla base della Carta e della Cedu, potrebbe, in parte, essere risolto dalle due liste di diritti comuni ai due testi allegate al Rapporto esplicativo della Carta preparato dal *Praesidium*. I rapporti che si stabiliranno tra la Corte di Strasburgo e quella di Lussemburgo in seguito all'adesione dell'Unione Europea alla Cedu, saranno sicuramente chiarificatori di tale problema.

9. L'adesione dell'Unione europea alla Cedu: caratteri sostanziali

L'Unione, si è detto, riconosce la Carta dei diritti fondamentali attribuendole pari valore giuridico dei Trattati e aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali¹⁷³. Va precisato, però, che né l'una né l'altra estendono e modificano le competenze europee.

Non si può non evincere la preoccupazione che giudici europei e nazionali, possano così ampliare le prerogative sovranazionali o modificare gli

¹⁷³ Art. 6 TUE, così come modificato dal Trattato di Lisbona e che così recita « 1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni. 2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati. 3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali».

ordinamenti interni. Non a caso il Regno Unito e la Polonia, paesi notoriamente scettici sull'Europa più unita, hanno ottenuto un protocollo *ad hoc*¹⁷⁴ dove si legge che la Carta non estende la competenza della Corte di Giustizia o di qualunque altro organo giurisdizionale polacco o inglese a ritenere che le leggi, i regolamenti o le disposizioni, le pratiche o l'azione amministrativa dei due Paesi non siano conformi ai diritti, alle libertà e ai principi fondamentali che essa riafferma. È, inoltre, sottolineato che nulla nel titolo IV della Carta crea diritti azionabili dinanzi ad un organo giurisdizionale applicabili alla Polonia o al Regno Unito, salvo che i due Stati li abbiano previsti nei rispettivi ordinamenti interni.

L'adesione alla Convenzione europea¹⁷⁵ potrà, dunque, avvenire con le modalità indicate nell'art. 218¹⁷⁶. Da un punto di vista sostanziale, l'adesione dell'Unione Europea alla Cedu, secondo parte della dottrina¹⁷⁷ potrebbe produrre un effetto negativo sul funzionamento del meccanismo di tutela dei diritti fondamentali ideato dalla Convenzione a causa del possibile incremento del numero dei ricorsi individuali presentanti dinanzi al Giudice di Strasburgo¹⁷⁸. Un simile rischio dovrebbe però essere scongiurato (o perlomeno contenuto) dalla riforma del sistema giurisdizionale della Cedu prevista dal Protocollo n. 14 alla Convenzione firmato a Strasburgo nel maggio 2004 in

¹⁷⁴ Protocollo n. 30.

¹⁷⁵ Si rammenta sul punto il parere della Corte di Giustizia, 28.03.1996, n. 2/94, laddove affermò che l'adesione alla Convenzione Europea non era possibile senza revisione dei Trattati.

¹⁷⁶ Che prevedono, tra l'altro, la decisione all'unanimità del Consiglio, l'approvazione del Parlamento europeo e l'approvazione di tutti gli Stati membri, ciascuno secondo le proprie regole costituzionali.

¹⁷⁷ VILLANI, U., "Il protocollo n. 14 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo", in *La Com. int.*, 2004, 3, pp. 487-501.

¹⁷⁸ All'inizio del 2009 i casi pendenti innanzi alla Corte erano 97.300 di cui la metà contro la Russia, la Turchia e la Romania, cfr. Dossier preparato dalla cancelleria della Corte europea dei diritti dell'uomo in occasione del 50° anniversario della Corte: *La Cour européenne des droits de l'homme en faits et chiffres, 1959-2009*, reperibile sul sito www.echr.coe.int.

occasione della 114^a sessione del Consiglio d'Europa. Il Protocollo n. 14¹⁷⁹ contiene un'apposita disposizione che abilita l'Unione Europea ad aderire alla Convenzione: l'art. 17, infatti, modifica l'art. 59 della Cedu nei seguenti termini: «Un nuovo paragrafo 2 è inserito, il cui testo è: l'Unione europea può aderire alla presente Convenzione»¹⁸⁰.

Il Protocollo n. 14 prevede, altresì, una misura volta a diminuire il numero dei ricorsi individuali esaminabili nel merito da parte della Corte e, di conseguenza, il suo carico di lavoro: il nuovo art. 35, par. 3 prevede che la Corte possa dichiarare irricevibile un ricorso individuale se a suo parere il ricorrente non abbia subito alcun pregiudizio importante, salvo che il rispetto dei diritti dell'uomo garantiti dalla Convenzione e dai suoi Protocolli esiga un esame del ricorso nel merito e a condizione di non respingere per tale motivo alcun affare che non sia stato debitamente esaminato da un tribunale interno¹⁸¹. Sempre nell'ottica di decongestionare l'afflusso dei ricorsi individuali alla Corte il Protocollo n. 14 ha introdotto alcuni emendamenti finalizzati ad accelerare l'esecuzione delle sentenze della Corte: ai sensi dell'art. 46, par. 4 al Comitato dei Ministri viene attribuito il potere di promuovere un giudizio dinanzi alla Corte contro uno Stato che non esegua una sentenza resa nei suoi confronti dalla stessa Corte.

L'analisi dell'impatto della costruzione di un ponte normativo-istituzionale fra il sistema di Strasburgo ed il sistema di Lussemburgo sui rispettivi ordinamenti giuridici, sembra ridimensionare la questione

¹⁷⁹ Per una trattazione diffusa dell'argomento in questione si rinvia a SCARABBA, V., "I sistemi sopranazionali "paracostituzionali" dell'UE e della Cedu", in SCARABBA, V., *Tra fonti e Corti: diritti e principi fondamentali in Europa: profili costituzionali e comparati degli sviluppi sovranazionali*, Padova, 2008, pp. 24-49.; VILLANI, U., "Il protocollo n. 14 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo", *op. cit.*, *passim*.

¹⁸⁰ Art. 17 del Protocollo n. 14 alla Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, il quale emenda il sistema di controllo della Convenzione. (Strasburgo 2004), in POCAR, F., LUZZATTO, R., *Codice di diritto...*, *op. cit.*, Torino, 2006, pp. 200-203.

¹⁸¹ Per i rilievi critici effettuati in dottrina si rinvia a SCARABBA, V., *op. cit.*, p. 23 ss..

dell'adesione, dimostrando non solo che essa è giuridicamente realizzabile ma anche auspicabile. A questo stadio della trattazione, una valutazione di prospettiva sullo scenario post-adesione che si schiuderà nello spazio costituzionale europeo si impone chiedendosi se il nuovo legame giuridico fra le due Corti sarà in grado di garantire una tutela effettiva e coerente dei diritti fondamentali in Europa.

Gran parte della dottrina, italiana e straniera, concorda nell'interpretare la futura relazione fra la Corte di Lussemburgo ed il suo omologo di Strasburgo in chiave di pari-ordinazione piuttosto che in un'ottica di gerarchizzazione¹⁸². Dopo l'adesione la Corte di Lussemburgo continuerà ad essere l'unico arbitro supremo delle questioni relative al diritto dell'Unione e della validità degli atti dell'Unione stessa e la Corte di Strasburgo sarà l'autorità suprema relativamente all'interpretazione della Convenzione; nel contesto della Convenzione la Corte di Lussemburgo dovrebbe essere considerata alla stregua di una giurisdizione interna e la Corte di Strasburgo come un tribunale specializzato che esercita un controllo esterno sugli obblighi di diritto internazionale dell'Unione derivanti dalla sua adesione alla Cedu. Ogni qualvolta, dunque, i cittadini europei contesteranno norme dell'Unione Europea, gli organi della giurisdizione dell'Unione dovranno pronunciarsi per primi; solo dopo aver adito la Corte di Giustizia il singolo cittadino potrà rivolgersi alla Corte di Strasburgo per un eventuale intervento. Ma ogni volta che i singoli contesteranno una norma nazionale di esecuzione del diritto europeo dovranno in primo luogo rivolgersi alle giurisdizioni nazionali le quali ovviamente potranno interpellare la Corte di Giustizia in via pregiudiziale e la questione sarà rimandata alle singole giurisdizioni nazionali le quali dovranno pervenire a una decisione definitiva.

¹⁸² MORBIDELLI, G., "Corti costituzionali e corti europee: la tutela dei diritti" (dal punto di vista della Corte di Lussemburgo), in *Dir. proc. amm.*, 2006, p. 341; POLLICINO, O., SCARABBA, V., "La Carta di Nizza oggi, tra "sdoganamento giurisprudenziale" e Trattato di Lisbona", in *Riv. dir. pubb. comp. eur.*, 2008, 1, pp. 101-124; PANUNZIO, S., "I diritti fondamentali e le Corti in Europa", in (a cura di) PANUNZIO, S., *I diritti fondamentali e le Corti in Europa*, Napoli, 2005, p. 25.

Solo allora si potrà adire la Corte di Strasburgo. Lo *status* della Corte di giustizia sarebbe, pertanto, analogo a quello attuale delle Corti costituzionali o delle giurisdizioni supreme nazionali rispetto alla Corte europea.

Sembrerebbe opportuno puntualizzare che la Corte di Strasburgo non è e non sarà un'istanza superiore nel senso in cui si considera una Corte suprema nazionale superiore ad una Corte d'appello; bensì essa si configura come una giurisdizione specializzata nella tutela dei diritti fondamentali.

Una questione si pone d'obbligo: e cioè come si potranno dirimere gli eventuali conflitti di interpretazione che insorgeranno fra la Corte di Strasburgo e la Corte di Lussemburgo, soprattutto in seguito all'attribuzione di valore giuridico alla Carta dei diritti dell'Unione europea.

Si auspicherebbe, pertanto, che le due Corti, pur in assenza di un ulteriore (rispetto all'adesione) sistema di coordinamento *ad hoc*, informino il loro rapporto al principio di leale collaborazione e contribuiscano ad uno sviluppo armonioso del "diritto costituzionale europeo". A questo proposito, vi è chi rileva che perfino la concorrenza fra le due Corti potrebbe produrre un effetto positivo sulla tutela dei diritti fondamentali: la Corte di Lussemburgo, fino ad oggi totalmente riluttante ad esercitare il proprio sindacato sugli atti delle Istituzioni europee in materia di diritti fondamentali, se vorrà «*aggiudicarsi la partita per il primato, difficilmente potrà insistere a lungo nella pretesa di accordare tale immunità agli atti dell'Unione*»¹⁸³. Le novità introdotte dal Trattato di Lisbona, in particolare l'adesione dell'Unione alla Cedu nonché l'attribuzione di un valore giuridico alla Carta dei diritti, non potranno non determinare un *revirement* dell'orientamento della Corte di Giustizia la quale non potrà permettersi di non sindacare gli atti giuridici europei per violazione dei diritti.

¹⁸³ PINELLI, C., "I diritti fondamentali in Europa fra politica e giurisprudenza", in *Politica del diritto*, 2008, 1, p. 62.

Conclusivamente, si potrebbe sostenere che l'adesione dell'Unione alla Cedu potrà contribuire ad elevare il livello di tutela dei diritti fondamentali dell'individuo nell'ordinamento giuridico europeo.

10. L'effettività dei diritti fondamentali ed il rafforzamento della tutela giudiziaria

Nel Programma dell'Aia del 2004 è previsto che: «*L'integrazione della Carta nel Trattato costituzionale e l'adesione alla Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali significherà che l'Unione, comprese le sue istituzioni, sarà giuridicamente obbligata a garantire che in tutti i settori di sua competenza i diritti fondamentali siano non solo rispettati ma anche attivamente promossi*»¹⁸⁴. Tale affermazione sembra corroborare l'analisi sin qui condotta con riferimento all'impatto che l'adesione dell'Unione alla Cedu avrà sull'effettività dello standard di tutela dei diritti fondamentali nello spazio costituzionale europeo garantendo ai singoli il beneficio di una più ampia tutela giudiziaria. Le Istituzioni europee che fino ad oggi hanno goduto di una sorta di immunità dalla giurisdizione in materia di rispetto dei diritti fondamentali saranno regolarmente sottoposte al controllo del giudice di Lussemburgo; in secondo luogo, qualora la sentenza resa dalla Corte di Giustizia non sia reputata soddisfacente, i singoli avranno la facoltà di interpellare la Corte di Strasburgo ex art. 33 della Cedu. Inoltre, all'incremento numerico delle vie di ricorso di cui i singoli beneficeranno si aggiunge la semplificazione delle stesse: attualmente, infatti, nel caso in cui una misura nazionale di attuazione di un atto europeo violi un diritto di un singolo contemplato dalla Cedu, la vittima dovrà impugnare l'atto contro lo Stato e non già contro l'istituzione eventualmente responsabile. Una volta che anche l'Unione sarà parte contraente della

¹⁸⁴ Il Programma dell'Aia è stato adottato dal Consiglio europeo nel novembre 2004: si tratta di un piano pluriennale volto a definire una strategia comune in materia di sicurezza interna ed esterna all'Unione.

Convenzione, il singolo potrà direttamente chiamare in causa le Istituzioni europee.

Da un punto di vista giurisdizionale, dunque, in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona la protezione dei diritti fondamentali nello spazio costituzionale europeo dovrebbe rinvigorirsi grazie alla presenza di un insieme di Corti (le Corti europee e le Corti nazionali) a presidio di tali diritti e ad una corrispondente triade di diritti fondamentali che li contemplano, segnatamente le Costituzioni nazionali, la Carta di Nizza e la Convenzione europea.

CAPITOLO III

IL RECEPIMENTO DEL PRINCIPIO DEL GIUSTO PROCESSO E L'ATTUAZIONE DEL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NELL'ORDINAMENTO ITALIANO E COMUNITARIO

1. *Il due process of law nell'esperienza statunitense*

Gli avvocati costituzionalisti americani parlano di *procedural due process* e *substantive due process*, per indicare rispettivamente il giusto processo procedurale e quello sostanziale. L'uno indica il modo in cui una certa cosa viene eseguita mentre l'altra indica il contenuto o la natura stessa di quanto viene svolto.

Inizialmente si ebbe il *due process*, successivamente il *procedural due process* e il *substantive due process*. Le origini inglesi del *due process* sono ben note. Il *due process* assunse, in particolare, due funzioni: legislativa e giudiziaria. Secondo il *due process* la Corona poteva agire contro soggetto soltanto nel rispetto delle leggi generali adottate dal Parlamento ma applicate con *judicial proceeding*, ovvero per mezzo di un procedimento giudiziario. Queste stesse idee sono spesso espresse molto più chiaramente in costituzioni relativamente recenti, secondo le quali i diritti sono compresi nelle leggi generali e la loro restrizione può essere attuata solo mediante procedimenti giudiziari. Il *due process*, senza essere preceduto da alcun aggettivo, significava che il Governo poteva agire contro un individuo soltanto mediante procedimenti che funzionavano da deterrente contro azioni arbitrarie dell'Esecutivo nei confronti di particolari soggetti. E questo significato permane ancora oggi.

Tuttavia, nel contesto statunitense quel significato è stato sminuito da una serie di disparate prassi legali di cui solo alcune sono ancora designate come *due process*. Il *Bill of Attainder Clause* della Costituzione americana prescrive che le leggi abbiano valenza universale. La pervasiva nozione costituzionale della separazione dei poteri vuole che l'Esecutivo agisca in molti ambiti solo sulla base delle leggi scritte emanate dal Congresso. Di conseguenza, uno dei due elementi cruciali del tradizionale *due process*, secondo cui il Governo può agire contro un individuo solo sulla base delle leggi generali, è spesso invocato negli Stati Uniti senza menzionare affatto il *due process*.

Il *due process*, ora trasposto nel *procedural due process*, è invocato negli Stati Uniti pressoché interamente per verificare la regolarità procedurale dei procedimenti giudiziari e amministrativi o paragiurisdizionali. Attraverso la legislazione e secondo una consolidata giurisprudenza, una vasta serie di diritti basati sul *procedural due process*, in materia penale, sono stati riversati in quei procedimenti rinforzati da altri diritti costituzionali specifici, come la libertà su cauzione e l'atto formale di accusa da parte del *grand jury*.

La storia di questi diritti si incrocia con quella del federalismo che, pur non avendo alcun logico collegamento con il *procedural due process*, gioca di fatto un ruolo cruciale nella storia degli Stati Uniti. Inizialmente, in sede di redazione della Costituzione americana non fu deciso se ci dovessero essere Corti federali o sarebbero state le Corti statali a gestire quasi tutti i *trials*, sia statali sia federali, mentre la Corte Suprema si sarebbe occupata degli appelli presentati dagli Stati per i casi riguardanti problemi di diritto federale e costituzionale. In quest'ultimo caso, quasi tutti i quesiti relativi al *procedural due process*, ovvero domande sollevate sulla regolarità procedurale dei procedimenti giudiziari, sarebbero rientrati nelle Costituzioni statali, negli *statute* e *case law* che dettano le norme per i procedimenti statali.

Alla fine, però, il Congresso creò le Corti federali e stabilì che operassero nel rispetto della *due process clause* del *Bill of Rights* della Costituzione americana. Anche la Corte Suprema deliberò presto che il *Bill of Rights* non era da applicare agli Stati¹⁸⁵. Pertanto, i procedimenti giudiziari statali sarebbero stati governati dalle norme costituzionali statali e da altre normative degli Stati mentre le Corti federali sarebbero state soggette alla *due process clause* del V Emendamento.

Con l'entusiasmo che seguì la conclusione della guerra civile, il XIV Emendamento stabilì una *due process clause* costituzionale per la Federazione applicabile in modo specifico agli Stati. Ci si sarebbe aspettati ragionevolmente che questa clausola assumesse lo stesso significato di quella del V Emendamento che tutelava il cittadino mediante il *due process* a livello federale così come il XIV Emendamento lo proteggeva a livello statale, ma gli Stati Uniti esaurirono presto quell'entusiasmo post guerra civile e la Corte Suprema, insieme al Congresso e alla Presidenza, si disinteressò delle questioni del Sud. La Corte non volle imporre un regime unitario di *due process* né alle corti statali né a quelle federali. Il tentativo della Corte di evitare l'uniformità della prassi implicita nell'uniformità di linguaggio del *due process*, così come espresso nel V e XIV Emendamento, viene rafforzato da un'altra specificità americana. Con il riconoscimento della separazione dei poteri la Corte Suprema godette di speciali poteri di supervisione sulle Corti federali inferiori (*federal lower courts*) ma, data la struttura federale, tale potere non si stendeva le corti statali. Così, grazie al suo potere di supervisione, la Corte Suprema poteva, e lo fece, stabilire norme procedurali per le Corti federali, e nello stesso tempo, grazie ai suoi poteri di controllo di legittimità costituzionale sui procedimenti giudiziari, essa poté far rientrare quelle norme procedurali nella *due process clause* del V Emendamento. Allorché emersero le discrepanze tra le regole procedurali imposti alle Corti statali e quelle richieste alle federali, la Corte Suprema non dovette argomentare

¹⁸⁵ *Barron v. Baltimore*, 7 Pet. 243 (1833).

che le parole *due process* del XIV Emendamento non avevano lo stesso significato delle parole *due process* del V Emendamento. Poté, invece, affermare che era di sua competenza in porre norme procedurali più restrittive sulle corti federali ma non su quelle statali poiché aveva potere di controllo generale sulle une, ma non sulle altre.

Ciò nonostante, a causa delle discrepanze nell'interpretazione del *due process* da parte delle Corti federali e statali, e l'aumento della pressione affinché gli obblighi del *due process* contemplati nel XIV Emendamento fossero applicati in modo più rigoroso anche a livello statale, la Corte Suprema dovette fornire una qualche motivazione per la diversa posizione assunta nei confronti di quelle corti. E lo fece con la dottrina della *selective incorporation*, ovvero dell'incorporazione selettiva. Nel *Bill of Rights* originale erano scritte non solo una *due process clause* generale ma anche altre specifiche clausole sull'assistenza legale, sulla perquisizione e sul sequestro, sull'atto formale di accusa e così via. Il XIV Emendamento, invece, non conteneva tali distinte e specifiche garanzie ma solo clausole generali di *due process* e clausole a tutela della parità di trattamento uguale per tutti. La Corte Suprema affermò che, in ragione della clausola del V Emendamento e per i poteri di controllo generale sulle Corti federali, rientrava nei suoi poteri e richiedere procedure rigorose a tali Corti. I suoi poteri sulle Corti statali rientravano invece solo nelle disposizioni generali del *due process* del XIV Emendamento. E, in quanto organo federale, essa doveva considerare differenza alle istituzioni statali. Quindi, la Corte Suprema dichiarò che la *due process clause* del XIV Emendamento non aveva la funzione di tutelare la serie completa dei diritti specifici del *Bill of Rights* ma solo quella di garantire che procedimenti giudiziari statali fossero *fair*, cioè equi ed imparziali, e che non violassero i *fundamental concepts of ordered liberties*, ovvero i diritti fondamentali di libertà. In seguito, la *Warren Court*, indifferente ai valori del federalismo, ridusse parzialmente il divario tra i diritti riconosciuti a livello statale e quelli a livello federale nell'ambito del procedimento penale

abbandonando la *fair trial rule* per passare ad una incorporazione selettiva di quasi tutte le specifiche garanzie del *Bill of Rights* nella *due process clause* del XIV Emendamento. In tal modo le parole *due process* del XIV Emendamento giunsero a comprendere la maggior parte delle specifiche garanzie del *Bill of Rights*.

Questa evoluzione di lungo periodo non solo ha esteso e dato un contenuto più specifico alla *due process clause* del XIV Emendamento ma offre anche due chiavi di lettura per passare dal *procedural due process* al *substantive due process*. Nel periodo intercorso tra il 1900 circa e la *Warren Court*, la Corte Suprema tentò di consentire ai sistemi statali della giustizia penale una ampia libertà di azione procedurale di quanto non permettesse alle Corti federali inferiori. Come si è già osservato, la Corte ricorse a varie formule retoriche per dare agli Stati quella libertà di azione mentre riconosceva ancora una qualche reale valenza sostanziale al linguaggio usato nel XIV Emendamento per designare il *due process*. Affermando che il *due process* del XIV Emendamento non includeva tutte le rigorose e dettagliate norme procedurali richieste ai funzionari federali ma stabiliva che gli Stati aderissero ai *fundamental concepts of ordered liberties*, la Corte attribuì progressivamente al linguaggio del *due process* un'interpretazione dei diritti più generale ed estesa. Pertanto, paradossalmente, lo stesso linguaggio usato per concedere agli Stati un margine di discrezionalità sulle questioni relative ai diritti finì per abituare gli Americani a credere che la nozione di *due process* comprendesse non solo procedure appropriate ma tutti i diritti fondamentali.

Inoltre, nel *Bill of Rights* era presente un lungo elenco di diritti sia procedurali sia sostanziali. Quando cercò di superare il suo precedente in *Barron v. Baltimore*¹⁸⁶, sostenendo che il *Bill of Rights* non si applicava agli Stati a seguito della sua nuova dottrina dell'incorporazione selettiva del *Bill of Rights* nella *due process clause* del XIV Emendamento, la Corte Suprema vi incluse sia i diritti

¹⁸⁶ 7 Pet. 243 (1833).

procedurali sia quelli sostanziali. In tal modo, la *due process clause* del XIV Emendamento, veniva interpretata come garanzia sia dei diritti sostanziali del *Bill of Rights*, quali la libertà di parola e di religione, sia dei diritti procedurali come il diritto alla assistenza legale. Quindi, che parlasse di diritti fondamentali oppure di incorporazione selettiva, la Corte trasformava le parole *due process* del XIV Emendamento in un grande insieme di tutti i diritti, sostanziali e procedurali.

Gli aspetti storici del diritto statunitense sin qui considerati hanno le loro radici soprattutto nella procedura penale. Tuttavia non si può non accennare ad alcune questioni che affondano nel diritto di proprietà. Sia il V che il XIV Emendamento proibiscono le restrizioni della vita, libertà o proprietà se non per *due process of law*. A partire dall'anno 1880 circa sia i Governi statali sia quelli federali si impegnarono nell'ampliamento di programmi di regolamentazione delle attività imprenditoriali. Dal canto loro, le imprese alla ricerca di tutela contro tali iniziative sostennero di essere privati dei loro diritti di proprietà senza *due process*. Con una serie di artifici argomentativi la Corte Suprema fece in modo di trasformare la tutela della proprietà attraverso il *due process* da pretesa giurisdizionale secondo cui la tutela doveva rientrare solo nella legislazione generale ed essere perseguita con adeguati provvedimenti giurisdizionali e amministrativi seguendo un'adeguata procedura, in quesito giurisdizionale, secondo cui il Governo avrebbe potuto violare i diritti di proprietà solo quando avesse avuto fondate ragioni di sostanza. Le Corti sarebbero divenute l'arbitro finale per stabilire la fondatezza di tali diritti.

Fu questo temuto *substantive economic due process* a diventare negli anni '30 centro di conflitti fino a quando nella sentenza *Carolene Products*¹⁸⁷ non si affermò che la Corte avrebbe presunto la ragionevolezza della legislazione economica. La sinistra americana, tuttavia, non era disposta a rinunciare al

¹⁸⁷ *United States v. Carolene Products Co.*, 304 U.S. 144 (1938).

substantive due process promosso dagli interessi imprenditoriali. Ma la sinistra voleva liberarsi di quel *substantive due process* che favoriva i suoi avversari, cioè la classe imprenditoriale e, allo stesso tempo, preservare e coltivare quel *substantive due process* che aiutava le varie componenti della coalizione del nuovo Partito Democratico favorevole al New Deal: intellettuali, minoranze razziali e urbane, prevalentemente cattoliche ed ebrei, i nuovi immigrati e i loro discendenti. Di qui la famosa nota n. 4 della decisione *Carolene Products* che di fatto stabiliva che la Corte non avrebbe invocato e difeso il *due process* a tutela della proprietà ma l'avrebbe fatto per tutelare la libertà di parola e di religione nonché le minoranze.

Si ripropone, quindi, il tema del *procedural due process*. In un primo momento è ricondotto ai diritti sostanziali di proprietà che possono essere ristretti soltanto con un accertamento giudiziale favorevole alle ragioni sostanziali addotte dal Governo a sostegno della propria normativa sulle attività imprenditoriali. Viene, quindi, trasformato di nuovo nel *due process* inteso come fattispecie aperta per qualunque diritto sostanziale la cui esistenza venga avallata da giudici nominati politicamente. Inoltre, a causa del contesto di discriminazione razziale che permeava molta della lotta per i diritti civili nel Secondo dopoguerra, la prassi del nuovo *substantive due process* fu applicata anche alla vicina *equal protection clause* del XIV Emendamento così come era avvenuto precedentemente con il *substantive economic due process*. La *equal protection clause*, clausola a tutela del diritto di uguaglianza, si ritrovò fianco a fianco con il *substantive due process*: per l'uno e per l'altra si richiedeva l'accertamento giudiziale delle ragioni governative a giustificazione della violazione dei diritti.

Un esempio di questa storia "sostanziale" è quello legato alla saga del controllo delle nascite, dell'interruzione volontaria della gravidanza, e della privacy. Un avvocato, WILLIAM O. DOUGLAS, si era apertamente opposto al

substantive economic due process dei Repubblicani che stava ostacolando l'avanzata del New Deal nella regolamentazione governativa delle imprese. Successivamente, in veste di Giudice, WILLIAM O. DOUGLAS, volle fortemente difendere il diritto costituzionale al controllo delle nascite, compito non facile visto il testo allora vigente. Invece di richiamare semplicemente il *substantive due process* o la sua concettualmente vicina *substantive equal protection clause*, scrisse, quindi, un'*opinion* citando una mezza dozzina di disposizioni del *Bill of Rights*, per poi ammettere che né singolarmente né collettivamente esse sancivano in alcun modo un diritto alla privacy capace di ricomprendere il controllo delle nascite. Non di meno, concluse che questo diritto si poteva riscontrare nella "penombra" proiettata dal loro insieme¹⁸⁸. Si passava così dall'incorporazione selettiva all'incorporazione delle ombre. In seguito il Giudice BLACKMUN, nell'annunciare che il diritto alla privacy consentiva l'aborto (seppure entro certi limiti), sostenne che, a suo parere, la *substantive equal protection clause* poteva essere sufficiente.¹⁸⁹

La storia americana, quindi, è quella di un *procedural due process* trasformato in un *substantive due process*. Si inizia con il *due process* come norma generale ovvero l'applicazione procedurale corretta delle leggi generali. Quindi, si aggiunge che le stesse leggi generali non devono violare diritti soggettivi e sostanziali quali la proprietà, la libertà di parola e quella religiosa e il diritto di non discriminazione a meno che il Governo non offra delle ragioni molto più sostanziali per farlo.

Il *due process*, sostanzialmente, nasce come reazione all'arbitrio del potere esecutivo. Ma certamente la radice della questione non affonda semplicemente nell'odio contro l'arbitrio ma anche nell'amore per la giustizia. Esiste una tendenza naturale o un profondo tratto della cultura giuridica occidentale a

¹⁸⁸ *Griswold v. Connecticut*, 381 U. W. 479 (1965).

¹⁸⁹ *Roe v. Wade*, 410 U.S. 113 (1973).

collegare e, di fatto, ad assimilare la buona procedura con il bene sostanziale. L'ambiguità linguistica americana del *substantive due process* non è poi così assurda dopo tutto; al contrario, riflette una fede profonda nel fatto che un buon processo non può che produrre buoni risultati e, quindi, che un cattivo risultato non è altro che un sintomo di cattivo processo.

2. *Substantive due process e judicial review*

Se consideriamo le attuali prassi americane di controllo giurisdizionale del *substantive due process*, si scoprono due varianti. La prima non fa che collegare il *substantive due process* alla ragionevolezza: agli occhi del giudice conta che il Governo dia sufficienti buoni motivi per comprimere i diritti individuali. Questo approccio è quasi inevitabile visto che il testo costituzionale stabilisce che nessuno può essere privato della vita, libertà o proprietà senza un *due process of law*. Mentre è impossibile negare tali diritti senza un *due process* non è vero il contrario. La vita, la libertà e la proprietà non sono, considerando il testo, diritti assoluti e, quindi, essi possono essere limitati dal Governo se e quando questi ricorra al *due process* per farlo. Pertanto, la domanda che occorre porsi non è più se vi sia stata una violazione dei diritti della vita, libertà e proprietà ma se tale violazione sia giustificabile.

Questa inevitabile logica testuale è stata sovvertita dalla "incorporazione selettiva" delle garanzie del *Bill of Rights* nella *due process clause* del XIV Emendamento. Può essere sostenuto, e da alcuni viene fatto, che certi diritti del *Bill of Rights* sono assoluti o almeno più assoluti di quanto non lo siano le semplici ammonizioni contro la presunta azione irragionevole del Governo. Per esempio, la libertà di parola è riconosciuta come un diritto assoluto tutelato dal Primo Emendamento. Non è stabilito, però, che il Congresso non possa approvare leggi irragionevoli che limitino la libertà di parola. Piuttosto è fatto divieto al Congresso di approvare alcuna legge restrittiva della libertà di parola.

Ancorché nessuna maggioranza della Corte abbia mai sostenuto che il diritto di parola è assoluto, è stato ripetutamente dichiarato che la sola ragionevolezza non è un criterio che dia sufficienti garanzie costituzionali per valutare le leggi del Congresso che comprimono apertamente il diritto di parola.

Con l'inclusione del Primo Emendamento nel *substantive due process* del XIV Emendamento, sorge una certa controversia. Quando si lamenta un pregiudizio alla vita, alla libertà e alla proprietà da parte dello Stato è sufficiente che l'azione di quest'ultimo appaia ragionevole affinché possa superare il controllo di costituzionalità. Quando si lamenta una violazione del *substantive due process* secondo il XIV Emendamento poiché viene attuata una compressione della libertà di parola tutelata dal Primo Emendamento, allora, proprio grazie all'interpretazione della *due process clause* del XIV Emendamento, è sufficiente presumere che l'azione dello Stato soddisfi il più alto standard del Primo Emendamento perché riesca a superare il controllo di costituzionalità.

Questa posizione è di fatto la nota "posizione della dottrina prevalente"¹⁹⁰. I diritti di proprietà non sono che semplici diritti di *due process*. La proprietà è soggetta alla congrua regolamentazione del Governo. I diritti specifici elencati nel *Bill of Rights* quali la speditezza, comunque, possono essere ristretti dal Governo solo se questi riesce a dimostrare al di là del semplice criterio di ragionevolezza la sussistenza di un interesse pubblico che si impone sul diritto in questione (nella *substantive equal protection clause* questo si trasforma nella nota dottrina dello *strict scrutiny*, ovvero dell'esame rigoroso)¹⁹¹.

Quindi, il *substantive due process* può implicare diversi gradi di giustificazione per l'interferenza governativa nei confronti dei diritti individuali, che vanno dalla semplice ragionevolezza alla ragionevolezza intesa come difesa

¹⁹⁰ Cfr. SHAPIRO, M., *Freedom of speech: the supreme Court and Judicial review*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 1966.

¹⁹¹ Si veda GUNTHER, G., "Foreword: The Supreme Court", in *Harvard law review*, 1971, vol. 86, pp. 1-50.

di un vitale interesse pubblico che non avrebbe potuto essere altrimenti garantito. Comunque, il quesito ultimo sul *substantive due process* che si pone ai giudici è se il Governo sia in grado di addurre sufficienti motivi a sostegno della violazione dei diritti individuali e persino gli assolutisti arrivano quasi alla stessa conclusione ammettendo eccezioni o esclusioni dai diritti assoluti, come nel caso della diffamazione, lesiva del diritto alla libertà di parola.

Per le giurisdizioni costituzionali il sindacato sul *procedural due process* è relativamente facile mentre quello sul *substantive due process* è molto più complesso. L'esame del *procedural due process* è un controllo relativamente leggero: non proibisce affatto al Governo di fare qualcosa; stabilisce solo se il Governo ha fatto quel che ha voluto nel modo errato e, presumibilmente, può ancora fare quel che vuole se è disposto a sostenere i costi per farlo nel modo giusto. Tuttavia, le Corti potrebbero incorrere in una serie di difficoltà anche nel riesame procedurale se i costi imposti per questo riesame fossero troppo alti. Nelle democrazie tali costi devono spesso rientrare negli stanziamenti stabiliti per legge e, quindi, il riesame procedurale avverso diventa un provvedimento giudiziale che sollecita il legislatore a stanziare i finanziamenti per un certo tipo di attività e, eventualmente, ad aumentare la pressione fiscale per accantonare quei fondi. Ma l'assemblea legislativa potrebbe ignorare tali ordini e le Corti difficilmente potrebbero intervenire direttamente.

Il potere delle Corti di stabilire i parametri di spesa varia enormemente a seconda della consistenza della spesa richiesta e delle sanzioni applicabili. Negli U.S.A., per esempio, l'insistenza delle Corti federali di appello circa la necessità di elaborate norme procedurali per l'adozione di provvedimenti amministrativi comporta un incremento dei costi per assicurarne il rispetto ma questi costi si confondono nelle pieghe dei bilanci complessivi delle amministrazioni. L'incremento marginale attribuibile direttamente agli ordini giudiziari è indeterminato; di fatto corrisponde a una quota relativamente bassa del totale

della spesa governativa. Inoltre, le corti possono semplicemente rifiutarsi di applicare le norme amministrative che ritengono proceduralmente viziate. Quando le Corti ordinano ai governi statali di sostenere costi relativamente consistenti e facilmente identificabili al fine di garantire la difesa d'ufficio ai convenuti indigenti, conseguono un relativo successo perché possono mettere il potere legislativo degli Stati di fronte alla scelta tra uno stanziamento più adeguato e il perseguire un minor numero di imputati. Infatti, sono le Corti a decidere chi e quanti processare. D'altro canto, gli ordini delle Corti supreme statali agli organi legislativi per una spesa scolastica *pro capite* uguale per tutti i distretti scolastici statali hanno portato a lunghi anni di conflitto tra le corti e i legislatori. Le Corti non possono imporre tasse o stanziare fondi. E non possono nemmeno minacciare credibilmente di chiudere le scuole e "liberare" gli studenti se il legislatore si rifiuta di soddisfare i suoi ordini. Comunque, la maggior parte delle richieste giudiziali del *procedural due process* implicano costi aggiuntivi relativamente bassi a livello amministrativo e/o l'esigenza piuttosto elevata per i poteri legislativi ed esecutivi di assicurarsi una cooperazione da parte del potere giudiziario.

Il *substantive due process* può anche comportare un esame relativamente leggero. Quando il *substantive due process* riguarda una domanda giudiziale per cui il Governo deve avere buone, o abbastanza buone, o persino ottime ragioni per fare quello che fa, allora, nel contrastare l'azione governativa, le Corti possono indicare ai poteri legislativi ed esecutivi le ragioni valide per procedere in tal senso. Nel caso in cui il Governo abbia agito con scarsa diligenza e in fretta è in grado di riprovarci e presentare con successo le prove a sostegno delle sue azioni. In alternativa può essere almeno instaurato un dialogo in cui la Corte, nel sostenere la ragionevolezza o la non ragionevolezza dell'azione governativa, segnala quali future modifiche delle norme e della prassi del Governo porteranno al successo di quest'ultimo in future vertenze giudiziarie.

Il controllo sostanziale, tuttavia, è nella maggior parte dei casi complesso ovvero le prove giudiziarie addotte per dimostrare l'infondatezza dell'azione del Governo sono prive di reale consistenza. Il controllo sostanziale del *due process* tende a creare una dinamica cruciale sulla questione dei diritti individuali, una dinamica influenzata dall'esito dell'esame. Proprio perché solo pochi insisterebbero nel ritenere che qualsiasi diritto è assoluto, le vertenze giudiziarie sui diritti tendono sempre verso politiche "equilibranti". Da un lato, l'individuo sostiene che il suo diritto è stato violato dal Governo, dall'altro il Governo sostiene di avere agito a difesa dei diritti di altre persone o di alcuni interessi pubblici superiori. Di fatto molti casi giudiziari implicano uno scontro tra diritti costituzionali, come il diritto della stampa a non rivelare le proprie fonti di informazione, diritto che però si scontra con la possibilità di svolgimento di un processo equo e imparziale per l'accusato alla ricerca di prove fondamentali per la propria difesa. Altri implicano diritti costituzionali soggettivi contro altrettanti interessi fondamentali dell'individuo, come i diritti religiosi dei genitori della Chiesa Avventista del Settimo Giorno con il dovere di salvare la vita ai propri figli mediante trasfusione di sangue. Altri implicano diritti costituzionali individuali contro l'interesse pubblico a prevenire offese contro l'integrità della vita e la proprietà.

3. Il sistema di bilanciamento

Quindi, i casi giudiziari sui diritti (*rights cases*), compresi quelli di *substantive due process*, quasi inevitabilmente diventano apertamente o mascheratamente dei "*balancing cases*", ovvero casi di bilanciamento. La domanda che si pone è: "gli interessi o i diritti presumibilmente protetti dall'azione del Governo prevaricano sufficientemente i diritti individuali presumibilmente violati tanto da giustificarne costituzionalmente la violazione?" La Corte suprema ha riconosciuto ufficialmente vari criteri di

bilanciamento persino nei casi di libertà di parola e di religione in cui i diritti sembrano essere stabiliti in modo più assoluto dal testo costituzionale¹⁹².

Il bilanciamento riconosce apertamente la presenza di due beni in conflitto, come la libertà di parola contro la sicurezza pubblica, e così via. Pertanto, anche nel caso in cui il Governo violi i diritti individuali senza infrangere le norme costituzionali, la sua azione si giustifica solo se non tocca il diritto fondamentale di tutela minima del dato interesse o diritto da tutelare. Il bilanciamento comporta dei corollari, i *"least means tests"*. Cioè, anche nel caso in cui tutto sommato il Governo violi il diritto per raggiungere un obiettivo, per perseguire quell'obiettivo deve scegliere i mezzi che siano meno pregiudizievoli per il diritto in questione.

Il criterio dei *balancing-least means tests*, cioè prove di bilanciamento meno pregiudizievoli, richiede necessariamente che i giudici del riesame riescano a prevedere tutti i possibili aspetti della norma che il legislatore potrebbe adottare per raggiunger gli obiettivi prefissati, indipendentemente dalla normativa effettivamente adottata. Solo confrontando tutte le possibili alternative legislative rispetto alla soluzione adottata, i giudici possono determinare se il legislatore ha scelto davvero quella che consente una sufficiente tutela dell'interesse protetto al costo più basso rispetto al diritto violato. Una simile valutazione del rapporto costi-benefici di interessi conflittuali (un diritto è un interesse costituzionale primario) è precisamente quanto si richiede ad un rappresentante del potere legislativo nelle democrazie.

Quindi, se il riesame costituzionale del *due process* consiste in un bilanciamento ispirato al principio di proporzionalità (*least means test*) ad opera delle Corti, ne consegue che tale compito mette in risalto il ruolo legislativo delle Corti coinvolte. In verità i numerosi libri americani sulla Corte Suprema e i *judicial review* sono soprattutto accuse di antidemocraticità alla "legislazione

¹⁹² Cfr. SHAPIRO, M., *op. cit.*, *passim*.

giudiziale” che scaturisce dal controllo giurisdizionale di legittimità oppure argomentazioni estremamente elaborate su come essa sia in qualche modo democratica o in qualche modo compatibile con la democrazia o in qualche modo rappresenti una positiva alternativa o correzione o integrazione delle leggi adottate dai rappresentanti eletti. Di fatto, l’ovvia valenza legislativa delle verifiche di costituzionalità ad opera del controllo giurisdizionale di legittimità è tanto problematica per le sensibilità americane che i costituzionalisti, riferendosi all’attività della Corte Suprema, parlano, con persistenza, costanza e fermezza, di “interpretazione” della Costituzione e quasi mai di “legislazione giudiziale”. Essi lo fanno pur sapendo, o molti lo riconoscono, che ciò a cui pensano davvero è proprio una “legislazione costituzionale”.

Sebbene il *substantive due process* sia la più complessa e più ovvia forma di controllo giudiziario sull’attività legislativa, occorre aggiungere che nelle presenti circostanze, anche il riesame procedurale del *due process* determina alcuni specifici rischi per un controllo di costituzionalità che abbia il consenso del pubblico. La valutazione del rapporto costi-benefici cambia quando i costi potenziali delle garanzie procedurali non sono suddivisi: specifici danni alla proprietà; aggressioni e morte causate da criminali comuni salvati dalla prigione per insufficienze procedurali, cauzioni o non reclusi per cavilli procedurali. E considerazioni simili sorgono quando c’è realmente, o la gente comune percepisce che ci sia, un incremento molto alto o straordinario di criminalità comune. La *Warren Court*, ad esempio, è stata oggetto di una forte avversione pubblica per le sue decisioni inerenti la procedura penale.

4. Il controllo giudiziario dei diritti negli U.S.A. e in Europa

Se ci allontaniamo dal significato di fondo del *due process* inteso come dovere del Governo di agire solo nel rispetto delle leggi generali e attraverso procedure simili a quelle giudiziali del *substantive due process*, incrementiamo sia

la capacità legislativa delle corti sia i loro relativi rischi politici. Nelle politiche in cui il contenuto di fondo del *due process of law* è di lunga durata e consolidato, l'attenzione tende a focalizzarsi sull'estensione o il miglioramento o la riforma delle garanzie del *procedural due process* oppure si concentra sul riesame del *substantive due process* (diritti individuali) da parte delle corti costituzionali. Di qui l'interminabile dibattito sul controllo di costituzionalità dei diritti fondamentali negli Stati Uniti e lo sforzo per dotarsi di una Carta dei diritti avente forza giuridica in Canada, nel Regno Unito e nell'Unione Europea. E di qui anche le discussioni circa le decisioni della *Warren Court* sulle garanzie di correttezza procedurale per gli Stati, le preoccupazioni americane sul patteggiamento, i vari tentativi europei di orientarsi verso un modello accusatorio di processo penale, le disposizioni come quelle sulla libertà su cauzione, quelle intese a rendere più spedite le fasi pre-dibattimentali e dibattimentali (*pretrial* e *trial*) e le preoccupazioni manifestate negli Stati Uniti e in Europa sull'indipendenza della magistratura rispetto al potere politico.

Ad un certo punto sembra ci sia stata una seria frattura culturale tra le idee e la prassi americane e quelle europee su molti di questi problemi. Questa è stata espressa in modo evidente soprattutto negli scritti di HANS Kelsen sul controllo giudiziario e sul costituzionalismo, molto influenti in Europa ma ampiamente ignorati negli Stati Uniti. Furono ignorati negli Stati Uniti perché ampiamente ridondanti, riecheggiando idee che erano già state espresse nelle argomentazioni americane contrarie al *judicial review*. Anche negli anni '50, quando le tesi Kelseniane fatte proprie dallo straordinario giurista americano LEARNED HAND furono presentate nelle sue ampiamente lette e dibattute *Holmes Lectures*¹⁹³, pochi americani si accorsero del collegamento con Kelsen.

Kelsen aveva sostenuto, rifacendosi grosso modo alla logica dei *balancing-least means tests* esaminati precedentemente, che il controllo costituzionale a

¹⁹³ Si veda *The Bill of Rights*, Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1959.

tutela dei diritti soggettivi era così profondamente politico e non giuridico, nel senso che comportava una valutazione legislativa piuttosto che giurisdizionale, da non dover essere esercitato dalle corti costituzionali che egli comunque sosteneva. Quelle Corti avrebbero dovuto limitarsi a vigilare sulla separazione dei poteri stabilita dalle costituzioni tra i vari organi o rami del Governo. Ne conseguiva che si sarebbero dovute creare corti costituzionali speciali completamente separate dalle corti ordinarie e competenti in materia di reclutamento dei giudici e di giurisdizione. L'accesso a queste Corti sarebbe stato limitato ai più alti funzionari pubblici poiché solo ad esse si sarebbe potuto sottoporre quesiti di legittimità costituzionale dato il loro ruolo specifico di istituti di controllo costituzionale. Inoltre, questo controllo sarebbe stato solo astratto e non concreto poiché la violazione del diritto avveniva nel momento in cui la legge o la decisione dell'Esecutivo veniva emanata, e non più tardi quando questa veniva applicata nel caso concreto pregiudicando il singolo.

Al contrario, il giudizio di costituzionalità di stile americano era esercitato dalle Corti ordinarie (*regular courts*) aventi una giurisdizione generale e, proprio perché la vigilanza sulla separazione dei poteri era sempre concepita a tutela degli individui come pure dei "rami" del Governo, il controllo poteva essere avviato da una qualsiasi persona sufficientemente lesa e poteva essere di gran lunga più concreto che astratto.

Nel secondo dopoguerra, man mano che sempre più Paesi europei e l'U.E. introducevano il controllo costituzionale, gli Stati Uniti seguirono l'impostazione di Kelsen creando corti separate composte da giudici reclutati separatamente ed aventi giurisdizione esclusiva sulle questioni di costituzionalità e solo su queste. L'Europa sarà anche stata fortemente influenzata dall'esperienza americana del *judicial review* ma ha adottato un modello europeo e non americano per la creazione di un organo di controllo costituzionale.

Secondo un'accreditata posizione dottrinale critica¹⁹⁴, i Paesi europei che hanno introdotto la disciplina del riesame della legittimità costituzionale fin dal primo periodo post-bellico o anche successivamente, hanno istituito, insieme alla separazione dei poteri, un sistema di controllo sui diritti soggettivi. E nel farlo hanno determinato una serie di contraddizioni interne alle loro strutture istituzionali, contraddizioni che sono tuttora operanti. Se la domanda di costituzionalità riguarda il controllo sui diritti soggettivi, compreso, in termini americani, il controllo di legittimità costituzionale sostanziale e procedurale, ne consegue che quesiti di costituzionalità saranno posti in migliaia di casi di routine nelle corti ordinarie, che, secondo la pratica Kelseniana, non potranno risolverli ma dovranno inoltrarli ad una corte costituzionale separata che potrà esprimersi sulla costituzionalità delle questioni ad essa sottoposte ma non sugli altri aspetti del caso. Se si tratta di controllo dei diritti soggettivi, non avrebbe senso seguire la prassi Kelseniana che consente l'accesso alle Corti costituzionali solo ai funzionari governativi. Infatti, di norma non è il singolo funzionario a lamentare una interferenza nei propri poteri costituzionali da parte di un altro funzionario, ma è il privato cittadino, che rivendica l'invasione dei suoi diritti costituzionali da parte di un funzionario governativo, ad avere bisogno di accedere al controllo dei suoi diritti costituzionali. L'azione legislativa o esecutiva che sembra non porre alcuna minaccia ai diritti individuali al momento della sua approvazione, potrebbe in seguito, nel momento applicativo, rivelare tutto il suo potenziale pregiudizievole. Pertanto la tutela dei diritti richiede sia un concreto controllo *a posteriori* sia un controllo astratto *a priori*. Di fatto, almeno teoricamente, in molti contesti europei i soggetti godono di un accesso più ampio e veloce al controllo sul rispetto dei diritti di quanto non sarebbe consentito negli Stati Uniti. Eppure le corti costituzionali di matrice Kelseniana sono all'avanguardia nel controllo sul rispetto dei diritti.

¹⁹⁴ SHAPIRO, M., *Courts: A comparative and political analysis*, Chicago, the University Chicago Press, 1981, *passim*.

Negli Stati Uniti ed in Europa il controllo in ordine alla violazione dei diritti si sviluppa di pari passo sia nella dimensione procedurale sia in quella sostanziale. In verità l'entusiasmo per la tutela dei diritti sembra attualmente essere più vasto in Europa che negli Stati Uniti. Come si è già osservato, sono stati fatti grandi passi verso la riforma delle procedure dei processi penali in parecchi Paesi europei, prevalentemente nella direzione di una accelerazione dei tempi processuali e dei contraddittori. Il Regno Unito e l'Unione Europea elaborano carte dei diritti applicabili giudizialmente sebbene con considerevole preoccupazione circa l'aumentato potere giudiziario. L'Unione Europea richiede il riconoscimento di questi diritti come una delle condizioni necessarie per entrarvi. Da più parti viene sostenuto che le corti costituzionali nazionali siano in continuo dialogo, spesso sulle questioni relative ai diritti, con i poteri legislativi. L'adesione alla Convenzione europea sui diritti umani offre ai cittadini dell'Unione una pluralità crescente di azioni giudiziarie.

In apparente contrasto con quanto premesso, si ritiene che la maggioranza "conservatrice" della Corte Suprema degli Stati Uniti abbia ridimensionato la gloria acquisita in difesa dei diritti dalla *Warren Court*. La dottrina costituzionale americana prevalente che fin dagli anni '40 affonda le sue radici nel Partito Democratico è sempre più preoccupata. Quello che solo una generazione fa era considerato un diritto più che fondamentale è ora soggetto ad una crisi di fiducia dottrinale con tutta una serie di iniziative accademiche, libri e saggi contrari al controllo giudiziario, oppure favorevoli a svariate proposte di riforma del sistema giudiziario federale (*court packing*)¹⁹⁵. Gli stati maggiormente colpiti si ritrovano in una posizione a loro più favorevole visto che la legislazione costituzionale statale e le Corti Supreme statali promettono un qualche riparo sicuro dalla ricaduta delle decisioni della Corte Suprema

¹⁹⁵ Il *Court packing* è l'espressione usata per sottolineare la volontà della Presidenza americana di nominare i giudici a vita della Corte Suprema federale favorevoli alle proprie posizioni politiche, sotto la proposta di un piano di riforma del sistema giudiziario federale.

federale. E la guerra al terrorismo aggiunge forte nervosismo a tutto questo affannarsi.

La *Warren Court* non fece per i diritti tutto ciò che le viene usualmente attribuito e la successiva *Burger Court* fece molto di più di quanto spesso le si riconosce. La Corte attuale ha rimodellato i contorni ma non troppo. Di certo sia il *due process* sostanziale che il *due process* procedurale restano felicemente vivi, insieme alle solite discussioni americane su chi esattamente dovrebbe trarne vantaggio e quanto.

5. *Il due process e le altre democrazie*

Tutto ciò che è stato detto non è un argomento a favore della “convergenza”, questione di gran lunga complessa per essere trattata e risolta in questa sede. È semmai una conferma del fatto che i valori del *substantive due process* e del *procedural due process*, o se si preferisce i valori della *rule of law*, che pure hanno una dimensione sostanziale e procedurale, sono molto importanti nelle culture giuridiche e nelle politiche generali delle democrazie sviluppate. Questa affermazione serve da premessa al punto conclusivo che si desidera presentare sulle contraddizioni del *due process* riflesse nell’uso americano del *substantive due process* e del *procedural due process*.

Il punto di vista di Kelsen sul carattere apertamente politico del controllo giudiziario sul rispetto dei diritti veniva espresso in un contesto democratico. Poiché la tutela dei diritti di fatto implica una scelta prioritaria o preferenza del Governo per certi interessi anziché per altri, e, in democrazia, tali scelte andrebbero fatte dai rappresentanti eletti, il controllo sui diritti risultava incompatibile con la democrazia. Posto su un piano empirico piuttosto che normativo, il controllo sui diritti contrappone la preferenza della Corte per certi interessi alla preferenza per altri interessi espressa da una maggioranza eletta che abbia adottato leggi successivamente dichiarate incostituzionali dalla Corte

in quanto lesive del diritto di qualcuno. E questo, ovviamente, è il classico dilemma della regolamentazione delle azioni di una maggioranza rispetto ai diritti della minoranza.

Il vero problema è l'interesse a cui una legge emanata dal legislatore dà la priorità rispetto all'interesse a cui, invece, viene data priorità dalla decisione dalla Corte costituzionale. La Corte prevale sulle norme della maggioranza di Governo in quello che si ritiene sia un sistema politico maggioritario ed è per questa ragione, naturalmente, che la verifica di costituzionalità dei diritti è sempre problematica nelle democrazie, e ripetutamente soggetta a discussione. Il controllo di costituzionalità prevale quando il grande pubblico o potenti gruppi politici manifestano una preferenza generale e di lungo periodo per restrizione di alcuni diritti rispetto alle scelte della maggioranza del momento.

Il regime cinese, ad esempio, sembra essere attualmente molto attratto dalla *rule of law*¹⁹⁶. In Cina, il Partito ha il pieno controllo dei meccanismi centrali di emanazione delle leggi e, quindi, la *rule of law* cinese significa normativa centralizzata ad opera del Partito Comunista mediante l'applicazione della legge piuttosto che mediante le direttive del Partito e la disciplina di partito. A causa del cedimento di uno dei pilastri del vecchio sistema di tipo sovietico, ovvero Partito-Governo-Sindacati, occorre costruire una nuova struttura portante. La legge e la sua applicazione, compresa naturalmente l'applicazione per ordine giudiziale, servono a sostituire i meccanismi del Partito attraverso i quali si esercitava il potere centrale. L'uso delle leggi centralizzate applicate rigidamente dalle corti locali, a loro volta sorvegliate da un rigoroso e gerarchico sistema di appello per mantenere il controllo dall'alto, ha in Cina una lunghissima tradizione.

¹⁹⁶ PEERENBOOM, R., *China's long march toward rule of law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2002, p. 46 ss..

In questo contesto legislativo opposto a quello costituzionale, il controllo giurisdizionale diventa una potente arma nelle mani dei giudici perché il regime vuole che sia così. Il potere centrale vuole che le corti locali stronchino azioni illegittime perpetrate dalle autorità locali, ovvero condannino le azioni locali che non rispettano le politiche del potere centrale. E, data l'esperienza dei cosiddetti "circoli familiari" del Partito Comunista, che vede il Partito locale, il Governo e gli altri poteri cospirare per proteggersi dal controllo centrale, il regime centrale cinese è interessato a perfezionare i meccanismi giurisdizionali di appello. Infatti, l'obiettivo fondamentale di questi meccanismi è quello di assicurarsi che i giudici locali obbediscano uniformemente e applichino le leggi centrali piuttosto che allearsi con i funzionari locali.

In questo contesto, i giudici che fanno rispettare rigidamente la *rule of law* presentano sé stessi non come guardiani ma come facilitatori del potere centrale autoritario, fedeli servitori dei legislatori centrali. E così facendo essi offrono tutela sostanziale agli individui. Persino nei regimi autoritari è più che probabile che gli individui soffrano immediatamente e in misura tangibile molto più per l'arbitrio dei funzionari del Governo locale che per le leggi del regime centrale o la giusta applicazione locale delle stesse.

Ed è a questo punto che la confusione americana circa il *due process* sostanziale e quello procedurale entra in gioco. Le corti che insistono sul rispetto della legge da parte dei funzionari, cioè garantiscono il *due process* procedurale, sono fedeli servitori del Governo centrale. Se condannano le azioni del Governo, non lo fanno contro di esso ma a suo favore. E non rappresentano alcuna minaccia per il Governo centrale autoritario poiché questo può sempre cambiare qualsiasi legge che si riveli controproducente per se stesso allorché viene fatta rispettare dai giudici. I benefici di un tale controllo giudiziario per coloro che cercano di esercitare un potere politico centralizzato sono tanto grandi, comunque, da far sì che certi regimi autoritari siano disponibili a pagarne il

prezzo, soprattutto se i controlli delle Corti si concentrano sulle negligenze dei Governi locali e non di quello centrale.

Tuttavia, per i regimi autoritari c'è un potenziale costo aggiuntivo, spesso mascherato. Le Corti impegnate nel controllo del *due process of law*, sostanziale o procedurale, relativo ad azioni del Governo, anche nel caso in cui sembri consistere in un semplice riesame di legittimità e non in un sindacato di natura costituzionale, potrebbero, consapevolmente o inconsapevolmente, iniziare ad instillare parte del *due process* sostanziale nel *due process* procedurale. Non occorre che affermino che l'abuso perpetrato da una certa amministrazione contro un soggetto sia incostituzionale. Potrebbero, invece, affermare che proprio quell'abuso rivela che le procedure appropriate non sono state rispettate poiché queste, essendo approvate da un regime benefico per definizione, non contemplavano che la loro applicazione portasse ad un illecito.

È proprio a causa della tendenza dei giudici a trasporre il *due process* sostanziale in quello procedurale che le Corti radicate nei regimi non democratici possono trasformare un normale controllo amministrativo in un possibile surrogato a difesa dei diritti, ovvero esercitare un controllo di costituzionalità favorevole ai diritti. Un simile esame è valido in sé e per sé nel garantire i soggetti contro l'arbitrio di funzionari governativi subordinati.

Tutto ciò potrebbe essere particolarmente efficace nel contesto delle "democrazie in via di sviluppo" dove si cerca di passare da un sistema monopartitico ad un sistema pluralista. Molti di questi Paesi sono dotati di carte dei diritti e di un sistema di controllo costituzionale. Come abbiamo visto, tuttavia, il controllo di costituzionalità è in qualche modo sempre problematico persino nelle democrazie pienamente sviluppate perché si manifesta sempre una contrapposizione dei giudici versus la maggioranza, che è una rappresentanza eletta. In pratica, il controllo giurisdizionale sulla attività amministrativa si presenta come assistenza ai legislatori nell'applicazione corretta delle leggi.

Trasformando in vizio procedurale quello che il giudice considera come una invasione sostanziale dei diritti individuali da parte di apprestanti dell'Esecutivo piuttosto che come violazione costituzionale da parte del legislatore, le Corti, nel periodo di transizione verso la democrazia, quando la forma di governo potrebbe non essere tanto forte da riuscire ad affrontare il problema direttamente, possono conciliare la regola della maggioranza con i diritti delle minoranze. Le restrizioni volutamente procedurali, imposte gradualmente sul Governo dalle Corti amministrative, possono tutelare i diritti evitando allo stesso tempo un'alternativa drastica dove a soccombere può essere il controllo costituzionale piuttosto che un Governo che viola i diritti.

Nei Paesi come gli Stati Uniti, in cui la giurisdizione amministrativa e costituzionale spetta ad una stessa Corte o Corti, oppure in cui ad un'unica Corte di appello di grado superiore spetta il controllo di costituzionalità sulle Corti amministrative e ordinarie di grado inferiore, è molto plausibile una strategia di graduale unificazione del controllo amministrativo e costituzionale delle corti attraverso il *substantive due process*. Negli ordinamenti in cui permane una netta separazione delle corti amministrative, l'attenzione va posta sul rafforzamento dell'insegnamento del diritto amministrativo, sulla formazione degli avvocati e dei giudici nei confronti delle potenzialità del controllo sul rispetto del *substantive due process*. Sotto questo aspetto, sia il Regno Unito sia i Paesi europei continentali offrono un repertorio molto ampio di strategie e tattiche che potrebbero essere rese disponibili agli addetti al controllo di legittimità degli atti del Governo nei Paesi in via di sviluppo.

Conclusivamente il *substantive due process* e il *procedural due process* sono inestricabilmente intrecciati nel nostro diritto e nella nostra prassi legale. Alcuni potrebbero ritenere che sia un loro dovere sviscerare e risolvere questo enigma tanto chiaramente riconosciuto nel linguaggio giuridico americano. Altri, invece, potrebbero considerare il passaggio dal *substantive due process* al *procedural due*

process come un'evoluzione naturale o persino inevitabile. Quello che è chiaro è che il termine "due" dell'espressione *due process* probabilmente è di gran lunga più rilevante di *process* e che *due process* indica molto di più che *process*.

6. Il recepimento del "due process" nell'ordinamento italiano

La riforma dell'art. 111 della Costituzione e l'affermazione del principio del giusto processo e del giusto procedimento contenuta negli artt. 41 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea¹⁹⁷, nonché nell'accordo di Costituzione Europea¹⁹⁸, e soprattutto nel Trattato di Lisbona¹⁹⁹, riporta all'attualità il dibattuto problema dell'effettività del contraddittorio nel processo e nel procedimento tributario.

La questione, in particolare, riguarda l'esistenza di un principio generale del giusto processo e del giusto procedimento, operante anche in assenza di un'espressa previsione normativa del legislatore fiscale.

Nel tentativo di fornire una soluzione interpretativa, in apertura, giova verificare il pensiero della dottrina e della giurisprudenza sul tema della collocazione del principio del giusto processo nel sistema delle fonti del diritto italiano, nonché sulla questione dell'esistenza, a livello comunitario e/o costituzionale, di un principio generale del contraddittorio, operante in ogni settore del diritto (civile, penale, amministrativo e tributario).

¹⁹⁷ Si tratta della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, firmata a Nizza il 18.12.2000, in *G.U.C.E.*, 2000/C 364/01, inserita nell'accordo di Costituzione Europea concluso il 18 e 19 giugno 2004.

¹⁹⁸ In occasione del Consiglio europeo del 18 e 19 giugno, i capi di Stato e di governo europei sono giunti ad un accordo sulla Costituzione Europea. Si tratta di una versione consolidata provvisoria del Trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa.

¹⁹⁹ Firmato il 13 dicembre 2007, in *G.U.C.E.*, 09.05.2008, C 115/19 ed entrato in vigore il 01.12.2009.

La modifica dell'art. 111 della Carta costituzionale²⁰⁰ generò un ampio dibattito sull'interpretazione dei principi del giusto processo motivato anche dalle difficoltà legate alla sua genesi.

Parte della dottrina ravvisò da tempo le origini culturali del "giusto processo" nella nota clausola "*due process of law*"²⁰¹, propria degli ordinamenti di

²⁰⁰ Articolo modificato con la L. cost. n. 2 del 23 novembre 1999, "*Inserimento dei principi del giusto processo nell'articolo 111 della Costituzione*", Gazzetta Ufficiale n. 300 del 23 dicembre 1999, il quale prevede che « 1. La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. 2. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata. 3. Nel processo penale, la legge assicura che la persona accusata di un reato sia, nel più breve tempo possibile, informata riservatamente della natura e dei motivi dell'accusa elevata a suo carico; disponga del tempo e delle condizioni necessari per preparare la sua difesa; abbia la facoltà, davanti al giudice, di interrogare o di far interrogare le persone che rendono dichiarazioni a suo carico, di ottenere la convocazione e l'interrogatorio di persone a sua difesa nelle stesse condizioni dell'accusa e l'acquisizione di ogni altro mezzo di prova a suo favore; sia assistita da un interprete se non comprende o non parla la lingua impiegata nel processo. 4. Il processo penale è regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova. La colpevolezza dell'imputato non può essere provata sulla base di dichiarazioni rese da chi, per libera scelta, si è sempre volontariamente sottratto all'interrogatorio da parte dell'imputato o del suo difensore. 5. La legge regola i casi in cui la formazione della prova non ha luogo in contraddittorio per consenso dell'imputato o per accertata impossibilità di natura oggettiva o per effetto di provata condotta illecita. 6. Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati. 7. Contro le sentenze e contro i provvedimenti sulla libertà personale, pronunciati dagli organi giurisdizionali ordinari o speciali, è sempre ammesso ricorso in Cassazione per violazione di legge. Si può derogare a tale norma soltanto per le sentenze dei Tribunali militari in tempo di guerra. 8. Contro le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei conti il ricorso in Cassazione è ammesso per i soli motivi inerenti alla giurisdizione. »

²⁰¹ Si tratta di quella corrente di pensiero che, prendendo le mosse dalle riflessioni di CALAMANDREI, P., "Processo e giustizia", in *Riv. dir. proc.*, 1950, I, p. 282; TROCKER, N., "Il rapporto processo-giudizio nel pensiero di Piero Calamandrei", in *Riv. dir. proc.*, 1989, p. 968; CECCHETTI, M., "Giusto processo", in *Enc. dir.*, aggiornamento, vol. V, Milano, 2001, p. 595, ivi 596 ss.; VIGORITI, V., *Garanzie costituzionali del processo civile. "Due process of Law" e art 24 cost.*, Milano, 1970; CAPPELLETTI, M., "Diritto di azione e di difesa e funzione concretizzatrice della giurisprudenza costituzionale. Art. 24 della Costituzione e *due process of law*", in *Giur. cost.*, 1961, p. 1284; DENTI, V., "Valori costituzionali e cultura processuale", in *L'influenza dei valori costituzionali sui sistemi giuridici contemporanei*, Milano, 1985, II, pp. 814-816; COMOGGIO, L. P., *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova, 1970, p. 155, afferma che «...il complesso di principi enunciati dagli art. 3, 24, 25 1° comma, 101-104, 107-108, 111, 113, consente di delineare uno schema fondamentale di "giusto processo"»; per un contributo più recente dello stesso Autore si veda "I modelli di garanzia costituzionale del processo", in *Scritti in onore di Vittorio Denti*, Padova, 1994, I, p. 297 ss.; BARILE, P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna 1984, p. 287 afferma l'esistenza di una serie di norme costituzionali che fanno da corona all'art 24

Common Law, e la ricollegò, altresì, anche a quelle garanzie processuali già contenute nella Carta costituzionale e nelle convenzioni internazionali in materia di diritti umani²⁰².

Lo stesso percorso interpretativo fu seguito dalla Corte costituzionale italiana che ricollegò all'art. 24 della Costituzione la garanzia dello svolgimento di un processo giusto²⁰³. Tuttavia, in tale linea interpretativa non si scorre mai alcun collegamento con i principi elaborati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, ovverossia riferendosi al concetto di giusto processo così come inteso dall'art. 6²⁰⁴ della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo²⁰⁵.

configurando quello che altrove chiamano *due process of law* "il giusto e leale processo"; per un'analisi delle origini storiche del principio del *due process of law* si veda RE, E.D., "Due process of law", in *Enc. giur.*, vol. XII, Roma, 1989; VIGORITI, V., "Due process of law", in *Studi Senesi*, 1988, supplemento al vol. I, p. 383; SERIO, M., "Brevi note sul Due Process of Law", in *Europa e diritto privato*, 2000, 1, pp. 205-214.

²⁰² In particolare si ricorda il saggio di ANDRIOLI, V., "La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il processo giusto", in *Temi rom.*, 1964, p. 444; fra i contributi più recenti si veda COMOGLIO, L.P., "I modelli di garanzia costituzionale del processo", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1991, p. 713, ivi p. 735; in relazione al processo penale si veda CHIAVARIO, M., "Cultura italiana" del processo penale e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: frammenti di appunti e sunti per una microstoria", in *Riv. int. dir. uomo*, 1990, p. 433, ivi p. 436.

²⁰³ Sull'argomento si veda CECCHETTI, M., "Giusto processo", in *Enc. dir.*, aggiornamento, vol. V, Milano, 2001, p. 595, ivi 597. Vi è un gruppo di sentenze negli anni '90 che, oltre a richiamare la nozione di giusto processo, ne individua il significato e le implicazioni qualificandolo al rango di vero e proprio principio costituzionale. In particolare da alcune pronunce, relative però al processo penale, emergono le due anime del principio del giusto processo, una relativa alle garanzie attinenti alla posizione e alle funzioni del giudice (C. Cost., n. 124/1992, in *Giur. cost.*, 1992, p. 1064; C. Cost., n. 186/1992, ivi, p. 1343; C. Cost., n. 155/1996, in *Foro it.*, 1996, I, p. 1898; C. Cost., n. 177/1996, in *Foro it.*, 1996, I, p. 2268.) e l'altra alle garanzie relative alle posizioni e ai diritti di difesa delle parti in giudizio (C. Cost., n. 432/1995, ivi, 1995, p. 3371.); in particolare, con la sentenza n. 131/1996, in *Giur. cost.*, 1996, p. 1139, la Consulta dà una definizione del principio del giusto processo precisando che in esso «...si compendiano i principi che la Costituzione detta in ordine tanto ai caratteri della giurisdizione, sotto il profilo soggettivo e oggettivo, quanto ai diritti di azione e difesa in giudizio, ivi compresa l'imparzialità del giudice».

²⁰⁴ Il quale così recita «1. Ogni persona ha diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o una parte del processo nell'interesse della

La regola del *due process of law* si applica ai diritti della persona, sia a quelli denominati “diritti di libertà” (*liberty interests*), sia ai diritti ed agli interessi di natura patrimoniale (*property rights*)²⁰⁶.

La definizione del principio del *due process* appare piuttosto ardua. E.D. RE²⁰⁷ sottolinea che ogni riflessione sul significato del concetto deve prendere le mosse dal riconoscimento del diritto di ogni individuo ai benefici della legge²⁰⁸. Si preferisce, quindi, in luogo di fornire definizioni del principio che potrebbero restringere le possibilità di applicazione, rivolgere gli sforzi interpretativi verso l'obiettivo di «...stabilire se e quando il principio sia da reputarsi violato, alla luce di fatti e circostanze particolari».

Nonostante questa riluttanza della cultura giuridica anglo-americana a fornire una definizione del principio del *due process*, tale autore suggerisce che si possono individuare alcuni dei suoi elementi costitutivi²⁰⁹; tali elementi sono

morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la tutela della vita privata delle parti nel processo, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale quando, in speciali circostanze, la pubblicità potrebbe pregiudicare gli interessi della giustizia. 2. Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente sino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata. 3. Ogni accusato ha segnatamente diritto a: a. essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in un modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa elevata a suo carico; b. disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie per preparare la sua difesa; c. difendersi da sé o avere l'assistenza di un difensore di propria scelta e, se non ha i mezzi per ricompensare un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio quando lo esigano gli interessi della giustizia; d. interrogare o far interrogare i testimoni a carico ed ottenere la convocazione e l'interrogazione dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico; e. farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua impiegata nell'udienza.»

²⁰⁵ in argomento si veda TONOLLI, N., “Il principio di parità delle armi nell'equo processo e la regola *nemo in propria causa testis esse debet*”, in *Riv. int. dir. uomo*, 1996, p. 307, ivi p. 323.

²⁰⁶ Sull'inclusione dei diritti di proprietà nel novero di quelli protetti dal principio del *due process* si vedano MURPHY, W.F., FLEMING, J.E., HARRIS W.F., *American Constitutional Interpretation*, Mineola (NY), The foundation press, 1986, pp. 938-940

²⁰⁷ RE, E.D., “Due process of law”, in *Enc. giur.*, vol. XII, Roma, 1989, pp. 1-9.

²⁰⁸ Un'espressione di analogo significato di *due process of law* è quella che riconosce ad ogni individuo *equal protection under the law*.

²⁰⁹ Sul punto FRIENDLY, H., “Some kind of hearing”, in *Pennsylvania Law Review*, CXIII, 1975, pp. 1279-1295.

ric conducibili al presupposto che «...la privazione di un interesse dell'individuo ... esige – per essere sanzionata in via amministrativa o giudiziaria – che all'individuo stesso sia offerta una adeguata opportunità di essere ascoltato e di difendersi». Elementi specifici che rientrano nell'ambito di questi diritti riconosciuti all'individuo sono: a) l'imparzialità dell'organo decidente; b) il rispetto del principio del contraddittorio (tale principio a sua volta esige che la persona abbia conoscenza dei motivi del provvedimento che l'autorità intende adottare; abbia la possibilità di esporre le proprie ragioni; abbia il diritto a chiamare testimoni a suo favore e a conoscere le prove a suo carico); c) il diritto ad avere una decisione basata esclusivamente sulle prove presentate; d) la possibilità di essere assistito da un legale; e) la redazione di un verbale del procedimento; f) l'indicazione dei motivi della decisione; g) la pubblicità delle udienze; h) l'ammissibilità del successivo controllo giudiziale.

Un ulteriore elemento di rilievo da sottolineare è costituito dal ruolo dei giudici nell'applicazione del principio del *due process*. È, infatti, compito dei giudici stabilire se gli atti legislativi, ma anche tutti i provvedimenti emessi dalle autorità pubbliche, siano conformi ai requisiti derivanti dall'osservanza del principio del *due process*. Tramite il *due process* quindi il sistema giuridico non si limita ad imporre un comportamento corretto all'operato dello Stato, ma attribuisce al cittadino un diritto di cui può essere richiesta tutela giudiziale.

7. L'attuazione del due process attraverso l'art. 111 della Costituzione

La riforma costituzionale del 1999 introduce una serie di garanzie per le parti processuali riconducendole al concetto di "giusto processo", il cui quadro concettuale è stato sommariamente richiamato in questa sezione. L'indagine, tuttavia, si concentrerà sulla riflessione volta a fornire una risposta a due specifiche questioni: se le regole introdotte nell'art. 111 Cost. recepiscono il significato attribuito all'espressione "giusto processo" nella cultura giuridica

anglo-americana; se vi sono elementi del significato originario dell'espressione "giusto processo" che non sono recepiti dalla riforma della legge costituzionale.

Gli sforzi interpretativi, in particolare della dottrina processual-civilistica, si sono concentrati soprattutto sui primi due commi dell'art. 111 Cost. poiché i commi terzo, quarto e quinto si riferiscono, infatti, in maniera specifica al processo penale.

Gli elementi che maggiormente caratterizzano il giusto processo così come espresso nella Costituzione italiana sono: il "giusto processo regolato dalla legge", lo "svolgimento del processo nel contraddittorio delle parti in condizioni di parità", un "giudice terzo ed imparziale" e la "ragionevole durata" del processo.

Innanzitutto a queste "novità" la dottrina si è espressa in maniera diversificata. Alcuni ne hanno ritenuto inutile la ripetizione in una nuova norma costituzionale²¹⁰ poiché già desumibile da altre norme costituzionali.

Alcuni altri, però, pur ritenendo che alcune di queste garanzie fossero già presenti nel nostro ordinamento, hanno intravisto alcuni elementi di novità nell'art. 111 riformato. Ad esempio, la locuzione "regolato dalla legge", l'enunciazione esplicita del principio di imparzialità del giudice come valore

²¹⁰ In tale ottica si pone CHIARLONI, S., "Giusto processo e fallimento", in *Il Fallimento*, 2002, p. 257 il quale, però, successivamente, sviluppa in un altro senso la sua opinione in ID., "Su alcune riforme e progetti di riforma, con particolare riguardo al disegno di legge delega per un nuovo codice di procedura civile", in *Nuova giur. civ. comm.*, 2004, II, p. 498, ivi p. 507; PROTO PISANI, A., "Il nuovo art. 111 Cost. e il giusto processo civile", in *Foro It.*, 2000, V, p. 241, che, pur collocandosi nella schiera di coloro i quali concedono all'art. 111 un significato innovativo di portata generale, afferma «In un simile atteggiamento vi è molto di vero: l'art. 24, 1°, 2° e 3° comma, specie se letto sistematicamente con l'art. 3, 1° e 2° comma, l'art. 25, 1° comma, l'art. 101, 2° comma, dicevano già molto»; MONTELEONE, G., "Il processo civile alla luce dell'art. 111 Cost.", in *Giust. civ.*, 2001, p. 523 ritiene che il nuovo art. 111 abbia un'efficacia dichiarativa e non costitutiva, avendo reso esplicito ed incontrovertibile ciò che già costituiva il presupposto implicito del nostro sistema giudiziario; parzialmente in questo senso è anche BOVE, M., "Art. 111 Cost. e giusto processo civile", in *Riv. dir. proc.*, 2002, p. 479, ivi p. 482 il quale afferma che «con la riforma costituzionale in oggetto si sono esplicitate o chiarite meglio garanzie del processo già in precedenza ricavabili per implicito dall'impianto costituzionale».

distinto da quello dell'indipendenza dei giudici dagli altri poteri e la garanzia di ragionevole durata del processo come costituzionalizzazione del valore dell'efficienza in sede processuale²¹¹.

Parte della dottrina ritiene che il termine "giusto processo" andrebbe interpretato nel senso che le garanzie processuali devono essere intese come elementi indissolubili, necessariamente coordinati tra loro e controbilanciati anche dal valore dell'efficienza²¹².

Altra dottrina ha ritenuto, infine, che al giusto processo così come espressamente previsto, si potesse attribuire una funzione particolare, cioè quella di consentire di «...superare la chiusura dell'ordinamento nazionale alle normative convenzionali per dare ingresso agli insegnamenti offerti dalla giurisprudenza della Corte europea come elementi interpretativi»²¹³.

COMOGLIO²¹⁴ nell'ambito di una indagine comparata sul giusto processo e sui modelli di garanzia costituzionale del processo, prende in esame i modelli di garanzie dei paesi di *civil law*, di quelli di *common law* nonché i sistemi di norme internazionali creatisi nel secondo dopoguerra²¹⁵. L'autore osserva che l'evoluzione del modello anglosassone di garanzie «...nei rapporti con il modello europeo, non impedisce affatto di scorgere, in nuce, una sostanziale coincidenza di

²¹¹ In questo senso PROTO PISANI, A., "Il nuovo art. 111 Cost. e il giusto processo civile", in *Foro it.*, 2000, V, p. 241, ivi p. 242, secondo cui tale principio era prima desumibile implicitamente dal combinato disposto degli art. 24, 1° comma, e 3, 2° comma, o dall'art. 97, 1° comma.

²¹² In questo senso si esprime CECCHETTI, M., "Giusto processo", in *Enc. dir.*, aggiornamento, vol. V, Milano, 2001, p. 595, ivi p. 598, e rileva come tale valenza sistematica e relazionale del principio del giusto processo fosse già stata messa in evidenza dalla giurisprudenza costituzionale precedente alla riforma dell'art. 111 Cost. ed in particolare dalla sentenza n. 131/1996 citata.

²¹³ Cfr. TARZIA, G., "L'art. 111 Cost. e le garanzie europee del processo civile", in *Riv. dir. proc.*, 2001, pp. 6-7, il quale evidenzia però come l'oggetto su cui è istituzionalmente chiamato a pronunciarsi il giudice delle leggi sia diverso da quello del giudizio della Corte europea di Strasburgo.

²¹⁴ *op. ult. cit.*, p. 687.

²¹⁵ Ad esempio la Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo del 1948 e la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo.

obiettivi e di garanzie». Sulla base di queste premesse egli giunge all'individuazione di un "modello internazionale del giusto processo"²¹⁶.

L'autore rileva²¹⁷ che «*Il giusto processo che la riforma del 1999 ha consacrato nell'art. 111 della Costituzione italiana, non è totalmente sovrapponibile, sul piano formale, a quel medesimo modello tipo che viene delineato e accolto dalle Convenzioni internazionali*»²¹⁸. Sono, infatti, estranei dalla riforma costituzionale italiana:

- un espresso riconoscimento della *pubblicità*, vero cardine strutturale del processo dibattimentale di giudizio e di udienza orale, cui il processo equo per tradizione si ispira;
- un'affermazione, non meno espressa, dell'effettività dei mezzi processuali e delle forme di tutela ottenibili dal giudice;
- la garanzia strutturale di una precostituzione per legge del giudice adito".

Le garanzie minime di legalità processuale inserite nei primi due commi del nuovo art. 111 della Costituzione non rappresenterebbero alcuna vera novità essendo ravvisabili nel sistema costituzionale operante anche prima della

²¹⁶ *op. cit.*, pp. 689–690, il modello internazionale di giusto processo individuato dall'autore include numerosi elementi considerati costanti nei modelli di *common law* e di *civi law*: l'eguaglianza delle parti di fronte al giudice; l'indipendenza, l'imparzialità e la precostituzione per legge degli organi giudicanti; la pubblicità delle udienze e della pronuncia delle decisioni giudiziarie; la durata ragionevole del processo; l'effettività dell'accesso alla giustizia; il contraddittorio su basi paritarie e la difesa tecnica nel giudizio; il diritto alla prova; il diritto dell'individuo arrestato o detenuto ad un tempestivo controllo giurisdizionale, circa la legalità del titolo e la durata della detenzione; il diritto dell'arrestato o dell'imputato ad una immediata informazione delle accuse a suo carico; il diritto individuale di fruire del tempo utile e delle agevolazioni necessarie per la preparazione di un'adeguata difesa; il diritto di difendersi da sé o di farsi assistere da un difensore di propria scelta; il diritto di essere assistito gratuitamente da un difensore d'ufficio nel caso di indigenza; il diritto di interrogare o di far interrogare i testimoni a carico nonché di ottenere l'ammissione o l'interrogatorio, in pari forma, dei testimoni a discarico; il diritto di fruire dell'assistenza di un interprete, nel caso in cui l'imputato non comprenda o non parli la lingua ufficiale dei tribunali giudicanti; il divieto del *ne bis in ID.*.

²¹⁷ COMOGLIO, L.P., "Il "giusto processo civile" nella dimensione comparatistica", in *Riv. dir. proc.*, 2002, p. 748.

²¹⁸ Si vedano la penultima e la terzultima nota.

rimborso²¹⁹. Una tesi analoga a quella sopra ricordata è espressa dal CHIARLONI²²⁰ il quale con particolare riferimento al processo civile osserva che la riforma costituzionale non introduce novità di rilievo e non rappresenta affatto una rifondazione dei principi costituzionali del processo. Pertanto ne consegue, a parere dell'autore «...che non esiste un solo caso in cui, oggi, si dovrebbe dichiarare l'illegittimità di norme ordinarie per violazione di garanzie costituzionali che non si sarebbe potuta (e dovuta) dichiarare prima»²²¹.

In tema di processo penale la riforma introdotta dalla L. Cost. n. 2/99 include una serie di previsioni volte ad inserire nella Costituzione, pur con alcune varianti, le garanzie previste dall'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo²²²: diritto di conoscere l'accusa, diritto di preparare la difesa, diritto al controesame, diritto alla prova, diritto all'interprete. L'intervento forse più significativo è rappresentato dall'affermazione esplicita, per il processo penale, del principio del contraddittorio nella formazione della prova (art. 111, comma 4° Cost.). La previsione ha l'evidente scopo di superare l'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte costituzionale che riteneva

²¹⁹ COMOGGIO, L.P., *op. ult. cit.*, p. 751 ricorda che la formula sancita dal nuovo art. 111 Cost. non si esaurisce nelle garanzie enunciate nella novellazione costituzionale, ma deve necessariamente arricchirsi per effetto di un'integrazione che tenga conto delle norme costituzionali in vigore, insieme a quelle sul "processo equo" previste dalla Convenzione europea del 1950 e sull'effettività dei mezzi di azione e delle forme di tutela previste dalla Carta europea del 2000.

²²⁰ *op. cit.*, p. 260.

²²¹ Analogamente CECCHETTI, M., *Il principio del giusto processo nel nuovo art. 111 della Costituzione. Origini e contenuto normativi generali*, in TONINI, P. (a cura di), *Giusto processo. Nuove norme sulla formazione e valutazione della prova*, Padova, 2001, p. 70; TROCKER, N., "Il nuovo art. 111 della Costituzione e il "giusto processo" in materia civile: profili generali", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2001, p. 409, il quale osserva come nella nuova disciplina dell'art. 111 Cost. non si avvertano le premesse di un impegno riformistico destinato a condurre ad una radicale revisione dei modelli di processo e di giustizia civile, anche se la costituzionalizzazione del principio del giusto processo potrebbe essere portatrice, in futuro, di mutamenti nelle leggi ordinarie.

²²² Una riflessione sul rapporto fra i contenuti del nuovo art. 111 cost. e dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo è svolta da MARZADURI, E., GIANNONE, A., "Commento alla L. Cost. 23/11/1999", in *Leg. pen.*, 2000, XX, 2, pp. 774-787.

illegittimo il divieto di utilizzare come prova in dibattimento le dichiarazioni rese nel corso delle indagini preliminari²²³ (e alle conseguenti modifiche legislative) che, basandosi sul principio della “non dispersione di mezzi di prova” avevano snaturato l’aspetto principale del dibattimento quale sede privilegiata, se non proprio esclusiva per la formazione della prova²²⁴. In particolare, con la novellazione costituzionale viene meglio definita la nozione stessa di contraddittorio escludendo quelle letture riduttive secondo cui ad attuarlo è sufficiente la discussione in giudizio sui risultati di prove già acquisite altrove: cosa ben diversa dalla formazione della prova in contraddittorio²²⁵.

Il tema del contraddittorio tra le parti del processo penale nella fase di formazione ed assunzione della prova è centrale nella determinazione delle caratteristiche di un sistema processuale *adversary* (come quello statunitense), che realizzi quindi i principi del *due process of law*²²⁶.

La riforma costituzionale del 1999 è stata poi seguita da una legge ordinaria di attuazione²²⁷. Secondo ILLUMINATI «*La nuova formulazione dell’art. 111 Cost. – ed in particolare il riconoscimento del principio del contraddittorio nella formazione della prova come criterio di legittimità del processo penale – ha imposto di rivedere l’intera disciplina concernente l’utilizzazione dibattimentale degli atti di indagine e, più in generale, il valore probatorio degli elementi acquisiti al di fuori del giudizio*»²²⁸. In particolare, secondo l’autore, la legge ordinaria avrebbe modificato alcune disposizioni chiave dirette a regolare il sistema dei rapporti

²²³ Sentt. C. Cost., nn. 24, 254 e 255 del 1992, nonché n. 361/1998.

²²⁴ ILLUMINATI, G., “Giudizio”, in CONSO, G., GREVI, V. (a cura di), *Compendio di procedura penale*, Padova, 2003, p. 644.

²²⁵ ILLUMINATI, G., *op. cit.*, p. 647.

²²⁶ Sul punto GIOSTRA, G., “Contraddittorio (Principio del) Dir. proc. pen.”, in *Enc. giur.*, vol. III, Roma, 1988, p. 2, il quale sostiene che il peso del contraddittorio sarà tanto maggiore quanto più sarà esteso per il giudice il divieto di richiamarsi a dati che non scaturiscono dal dibattito frontale delle parti nella motivazione delle proprie decisioni.

²²⁷ L. n. 63 del 01.03.2001.

²²⁸ *op. cit.*, p. 649.

tra indagini preliminari e dibattimento e attraverso questa norma verrebbe, infatti, confermato il principio della formazione della prova nel contraddittorio tra le parti in dibattimento.

A conclusione di questo paragrafo è opportuno tirare le somme dell'analisi fin qui svolta. Dopo aver introdotto il concetto di *due process of law* e preso in esame le caratteristiche di maggior rilievo della legge di riforma costituzionale scopo della riflessione era evidenziare eventuali differenze esistenti fra il contenuto del principio del *due process*, così come è inteso nella cultura giuridica dei paesi di *common law*, e quello che emerge dalle leggi di riforma italiane.

A questo proposito occorre ammettere che la riforma costituzionale italiana mostra di recepire il principio del *due process* in misura solo parziale. Ciò può essere affermato in quanto l'attenzione principale del legislatore costituzionale sembra essere rivolta al processo penale, mentre il principio anglosassone del *due process of law* viene riferito a tutti gli ambiti del diritto e, quindi, anche a quello dei rapporti fra privati e a quello delle controversie fra la Pubblica amministrazione ed i cittadini. Inoltre, la legge costituzionale n. 2 del 1999 non affronta temi di rilievo quali, ad esempio, la giustiziabilità del diritto al giusto processo riconosciuto ai cittadini.

La legge ordinaria di attuazione in materia processuale penale, infine, si limita ad introdurre modifiche del processo penale confermando la tendenza, in precedenza rilevata, al recepimento solo parziale del principio del *due process*.

Le considerazioni fatte a proposito dell'accoglimento incompleto del principio del giusto processo nelle riforme legislative italiane sembrano indicare una difficoltà, espressa a suo tempo da una parte della cultura giuridica italiana, a condividere le premesse di valore di un mutamento di grande rilievo quale quello rappresentato dal nuovo Codice di procedura penale del 1989. Un Codice che, secondo i dettami della legge delega da cui è derivato, avrebbe dovuto

attuare i caratteri del sistema accusatorio²²⁹. La difficoltà, espressa da una parte della magistratura, a misurarsi con il nuovo codice di rito è testimoniata dal numero sorprendentemente alto di questioni di legittimità costituzionale sollevate in poco tempo nei confronti della nuova normativa.

8. Il principio del contraddittorio nell'ordinamento italiano

Il problema dell'esistenza di un principio generale del contraddittorio processuale, operante in ogni ambito del diritto (civile, penale, amministrativo e tributario) ha occupato gli interpreti già prima della riforma dell'art. 111 della Costituzione.

Tradizionalmente, il contraddittorio, enunciato nell'art. 101 c.p.c.²³⁰, con esclusivo riferimento al processo civile, è stato consacrato nel brocardo "*audiatur et altera pars*", ed annoverato tra i principi cardine dell'ordinamento processuale²³¹.

Il lavoro interpretativo della dottrina e della giurisprudenza processuale civile, infatti, conducendo ad una lettura della norma del processo civile coordinata con gli articoli 3 e 24 della Costituzione, ha sancito la graduale affermazione del contraddittorio quale principio fondamentale dell'ordinamento, operante in ogni ambito processuale.

La dottrina, per prima, ha avvertito l'esigenza di elevare la lettura dell'art. 101 c.p.c. da un piano meramente statico e formale ad un livello dinamico e sostanziale, fino ad assurgere a regola generale. In via preliminare va osservato che l'enunciato normativo prevede, come condizione essenziale di validità della

²²⁹ Si veda l'art. 2 della L. n. 81/1987.

²³⁰ Il quale prevede che «*Il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti, non può statuire sopra alcuna domanda, se la parte contro la quale e' proposta non e' stata regolarmente citata e non e' comparsa.*»

²³¹ Sul principio del contraddittorio in dottrina si vedano BENVENUTI, F., "Contraddittorio (Dir. amm.)", in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, p. 739 ss.; SANTA, S., PUNZI, C., *Diritto processuale civile*, Padova, 2000, pp. 143-147; NASI, A., "Contraddittorio (Principio del)", in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, p. 720.

pronuncia giurisdizionale, che, nel processo civile, le parti siano poste in contrapposizione dialettica innanzi ad un giudice imparziale²³². Correlando, poi, la disposizione del codice di procedura civile ai principi costituzionali della difesa e dell'uguaglianza, è giunta a ritenere che l'interpretazione letterale e strutturale della norma, risolvendosi in una regola statica di un c.d. "contraddittorio formale", andava a trascurare le esigenze di tutela di tali principi costituzionali, verso cui è volto il procedimento giurisdizionale²³³. Da un profilo statico, la norma sembrava imporre unicamente che, per aversi in concreto la decisione del giudice, l'attore debba chiamare in giudizio, rispettando certe forme, la parte contro la quale pone la domanda e questa debba essere comparsa. Ciò avrebbe comportato, dunque, unicamente la necessità di un atto di citazione ritualmente notificato alla controparte e di un atto di costituzione del convenuto regolarmente prodotto, facendo rinvio solo alle norme che regolano i requisiti di validità degli atti processuali. Riletta da un profilo dinamico, invece, la disposizione dell'art. 101 c.p.c. andava a tenere conto del fatto che il contraddittorio rappresenta un "mezzo" essenziale per la concreta realizzazione della giustizia (quale scopo tipico del processo), garantendo che l'accertamento e l'attuazione del diritto controverso avvengano su un piano di

²³² L'art. 101 c.p.c. afferma infatti: «Il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti, non può statuire sopra alcuna domanda, se la parte, contro la quale è proposta non è stata regolarmente citata o non è comparsa».

²³³ In questo senso si vedano: CARNELUTTI, F., *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1986, p. 223 ss.; ID., *Diritto e processo*, Napoli, 1958, p. 100 ss.; FERRI, C., "Sull'effettività del contraddittorio", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, p. 780 ss.; NASI, A., *op. cit.*, p. 720.

In particolare, MARTINETTO, G., "Contraddittorio (Principio del)", in *Nov. dig. it.*, vol. IV, Torino, 1959, p. 459 ss., mette in luce lo stretto legame esistente tra il contraddittorio ed i principi di uguaglianza delle parti e di difesa, come diritto ad un provvedimento giurisdizionale. In questo senso si era già espresso LIEBMAN, E.T., *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1957, vol. I, p. 229. Sulla sua scia MARTINETTO ritiene che il rispetto del contraddittorio, quale espressione di tali principi, assuma valori di condizione di legittimità costituzionale della norma processuale e si estrinsechi, non tanto nella necessaria contrapposizione degli interessi coinvolti, quanto nella potenziale difesa degli stessi. In altre parole, il principio del contraddittorio non significa che le parti debbano necessariamente contraddire e difendersi, ma che devono essere poste in condizione di farlo, ove lo ritengano di interesse.

paritaria difesa delle parti²³⁴. Difesa e contraddittorio, cioè, finivano per compenetrarsi vicendevolmente e l'art. 101 c.p.c., (assicurando sostanzialmente e non solo formalmente la parità delle parti processuali), era riletto fino ad elevarsi alla dignità di precetto costituzionale. Ricondotta nell'alveo dei diritti di difesa e di uguaglianza, cioè, la norma andrebbe a postulare che la dialettica tra le parti processuali di ogni tipo di processo (civile, penale ed amministrativo) debba avvenire su un piano di effettiva "*parità delle armi*".

La stretta connessione esistente tra il principio del contraddittorio, della difesa e dell'uguaglianza fece emergere, quindi, la questione dell'effettività della "*parità delle armi*". Si osservò, infatti, che, se l'uguaglianza tra le parti fosse solo apparente, il diritto alla pronuncia giurisdizionale sarebbe privo di concretezza e verrebbe compromesso, altresì, il diritto alla giustizia sostanziale, che esige una parità non solo teorica ed iniziale, ma effettiva, che sia, cioè, comune a tutti i soggetti in lite, che si protragga per l'intero corso del processo, con un'equa distribuzione degli strumenti processuali e la possibilità effettiva di condizionare in proprio favore, con i mezzi di cui paritariamente si dispone, la decisione giurisdizionale conclusiva.

Il contraddittorio, pertanto, da mera enunciazione di un principio di portata processuale, era stato elevato a regola generale dell'ordinamento, dal preminente contenuto etico-ideologico, volta alla realizzazione al contempo della certezza del diritto "*applicato*", dell'eguaglianza delle parti, della difesa e dell'imparzialità del giudice²³⁵.

Seguendo questa linea interpretativa, l'effettività della difesa (e, perciò, la concretizzazione della giustizia), non potendo prescindere dall'uguaglianza delle parti, poste con pari poteri e doveri dinanzi ad un giudice imparziale,

²³⁴ Così COMOGLIO, L.P., "*Contraddittorio (Principio del)*", Dir. proc. amm.", in *Enc. giur.*, Roma, 1988, p. 4. Nello stesso senso, si vedano: MANDRIOLI, C., *Diritto processuale civile*, Torino, 2000, p. 110 e ss.; PICARDI, N., "*Il principio del contraddittorio*", in *Riv. dir. proc.*, 1998, p. 673 e ss..

²³⁵ Così in NASI, A., *op. cit.*, p. 722.

presuppone la concreta tempestiva conoscenza (o conoscibilità) degli atti, dei tempi e dei modi di partecipazione attiva al giudizio e, conseguentemente, - anche laddove le caratteristiche strutturali del procedimento diano a priori per ammessa un'iniziale diseguaglianza di opportunità fra le parti (presupponendo all'uopo l'intervento equilibratore del giudice nel corso del giudizio), - impone un contraddittorio il più possibile effettivo e concreto, assicurato come minimo inderogabile a tutti gli interessati, prima della sentenza. Sul piano dinamico e funzionale, cioè, la difesa e l'uguaglianza divengono sinonimi di un bisogno fondamentale di partecipazione attiva dei litiganti allo svolgimento del processo, in modo tale da assicurare a costoro, su basi paritetiche, un'adequata opportunità di influire - con ogni iniziativa consentita - sulla formazione del convincimento del giudice²³⁶.

Tale pensiero ha condotto ad una lettura dell'art. 101 c.p.c. che distingue due piani prospettici: da una parte quello del dialogo delle parti processuali tra loro e dall'altra parte quello del contraddittorio delle parti con il giudice²³⁷. Si è osservato, infatti, che, in un'ottica sostanziale, la pretesa è vantata nei confronti di un soggetto che deve essere posto in uno stato di parità delle armi a salvaguardia dei precetti costituzionali di difesa ed uguaglianza; in un'ottica processuale, invece, la pretesa si concretizza in una domanda rivolta al giudice che, onde decidere, deve essere in condizione di conoscere i fatti (rappresentatigli dalle parti in posizione di parità) e che (nel rispetto del contraddittorio), deve arrestare la propria decisione ove ravvisi circostanze che abbiano pregiudicato il diritto di una delle parti di far valere le proprie ragioni nel processo²³⁸.

²³⁶ Così COMOGLIO, L. P., *op. cit.*, p. 12.

²³⁷ Così MANDRIOLI, C., *op. cit.*, pp. 114-116.

²³⁸ Al riguardo, MANDRIOLI, C., *op. cit.*, sostiene che il contraddittorio si inserisce nel quadro dei principi costituzionali di uguaglianza e di difesa per cui colui contro cui la domanda è proposta deve essere posto oltre che in condizione di uguaglianza formale rispetto a colui che propone la domanda, anche in condizione di difendersi, purché lo voglia. Poiché per difendersi

Il principio del contraddittorio processuale, allora, oltre a costituire regola dei rapporti tra le parti processuali, partecipa alla delimitazione dei confini entro cui il giudice deve pronunciarsi e va a ricollegarsi, al contempo, al principio della disponibilità della domanda e dell'oggetto del processo, e, sul piano sostanziale, al principio dell'onere della prova.

Discende che, in base al coordinato disposto degli articoli 2907 e 2697 c.c., chi vuole tutelare un proprio diritto deve agire in giudizio e, nella domanda rivolta al giudice, deve indicare i fatti e le prove su cui basa la propria pretesa. Specularmente, il giudice deve pronunciarsi nei limiti dell'oggetto e delle prove dedotte dalla parte, e, in ossequio all'art. 101 c.p.c., non può decidere, qualora la parte nei cui confronti sia stata promossa l'azione giudiziale non sia stata posta nell'effettiva condizione di contraddire.

Con riferimento ai rapporti tra le parti ed avendo riguardo al momento di esercizio del diritto alla prova (che costituisce un corollario del diritto di difesa), il necessario rispetto del contraddittorio tra le parti comporta, poi, che, anche nel corso dell'istruttoria processuale, entrambi i contendenti devono essere posti nella condizione di effettiva "parità delle armi". Tenendo conto, inoltre, che l'oggetto del processo è delimitato, anzitutto, dalla domanda dell'attore (a cui si aggiungono le eccezioni ed, eventualmente, le domande riconvenzionali del contenuto), "parità delle armi" significa, allora, che i fatti, prima di essere rappresentati al giudice nel corso dell'istruttoria processuale, devono essere noti alla controparte, che deve essere in condizione di predisporre (a sua volta)

un soggetto deve sapere cosa si chiede contro di lui e quando e come il giudice inizierà l'esame della domanda e cosa deve fare per contrastare la domanda, la norma dettata dall'art. 101 c.p.c. subordina l'esercizio del potere e del dovere del giudice alla regolare citazione del soggetto passivo della domanda. La norma esige dall'attore la dimostrazione di aver fatto tutto il possibile per porre il convenuto in condizione di difendersi. Il metodo dialettico, per cui si impone *Audiatur et altera pars*, vuole dire che ogni pronuncia del giudice deve porre i soggetti in condizione di svolgere le loro contestazioni. In esso si concretano e specificano le esigenze proprie del contraddittorio, elemento tipico di ogni processo.

un'adeguata linea difensiva²³⁹. In sede di istruttoria probatoria, perciò, devono essere resi noti alla controparte i mezzi di prova di cui si dispone ed i motivi per cui si agisce in giudizio.

Analogamente, il sistema di termini e preclusioni che scandiscono i ritmi processuali devono essere posti proprio in funzione di garanzia della parità di posizione processuale delle parti. Si tratta, infatti, di una parità che si esprime, da un lato, nella previsione di termini e preclusioni e, dall'altro, nell'unità del provvedimento che, giudicando sulle istanze probatorie, ammette od esclude le prove (costituende) offerte. Di rilievo, in quest'ottica appare la prescrizione di un'indicazione specifica dei mezzi di prova ed il deposito dei documenti offerti in comunicazione, egualmente fatta all'attore ed al convenuto sin dai primi atti del processo e l'estensione ad entrambi del potere di produrre nuovi documenti e chiedere nuovi mezzi di prova per tutto il corso della fase istruttoria come l'indicazione, con la direttiva, pure non vincolante, fatta al giudice istruttore, per un provvedimento unico sulle prove ed in particolare sull'ammissione delle prove testimoniali dopo il subprocedimento di deduzione e contro deduzione.

Riconducendo il contraddittorio al principio dell'eguale trattamento e dell'effettività della difesa giurisdizionale, tra gli interpreti non è mancato chi²⁴⁰ ha ritenuto che la struttura del processo civile non garantisca l'effettiva parità delle armi. In particolare, nel caso di acquisizione di prove precostituite (documentali), si è osservato che la tutela del contraddittorio è garantita solo se il giudice sottopone al vaglio di acquisizioni mezzi probatori prodotti dalle parti (cioè, almeno, in sede decisoria) e, nel caso di prove atipiche, formate fuori del processo, si è ritenuto che la parità dei contendenti appare compromessa, essendo impedito ad una delle parti di assistere al momento di costituzione delle stesse. Partendo dal convincimento per cui il contraddittorio dovrebbe ritenersi

²³⁹ Al riguardo, TARZIA, G., "Problemi del contraddittorio nell'istruttoria probatoria civile", in AA.VV., *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario*, Torino, 1986, p. 123 ss..

²⁴⁰ Cfr. TARZIA, G., *op. cit.*, p. 123 ss..

necessario non solo nella fase di acquisizione della prova tipica preformata al processo, ma anche, precedentemente, nel momento della formazione della stessa, si è ritenuto allora che, - pure ammettendosi l'esistenza di prove che possono essere formate (ma con diverso valore probatorio) sia fuori del processo che nel processo (es. art. 2721 c.c. e art. 261 c.p.c.), - non potrebbe sussistere alcun equivalenza tra prove documentali precostituite e prove costituenti poiché l'attendibilità e l'ammissibilità della prova precostituita si dovrebbe collegare a garanzie diverse, a seconda della sua struttura, ma che prescindono sempre dalla partecipazione della controparte alla sua formazione.

Con riferimento, in particolare, alle prove atipiche sostitutive di quelle costituenti, si è concluso, allora, per la loro inammissibilità (e non già solo per la loro efficacia probatoria inferiore), perché la garanzia del contraddittorio avrebbe un ruolo centrale nell'ordinamento processuale e verrebbe meno laddove il convincimento del giudice potesse fondarsi proprio su fonti probatorie formate *inaudita altera parte*. Infine, si è ritenuto insufficiente a garantire la parità tra i contendenti un contraddittorio posticipato alla formazione della prova poiché il dialogo tra i litiganti dovrebbe sussistere proprio nel momento di raccolta formazione della prova. Non diversamente, nel caso delle prove raccolte in un altro processo, l'effettività del contraddittorio dovrebbe sussistere (o essere, quanto meno, potenziale) nel momento della loro formazione. Tali strumenti probatori, pertanto, potrebbero essere valutati in altro processo solo subordinatamente alla partecipazione del soggetto, contro il quale la prova è invocata, al processo nel quale essa si è formata, o quantomeno subordinatamente al fatto che in tale processo egli sia stato posto in condizione di intervenire. Non è mancato, poi, chi²⁴¹ ha osservato che la struttura dell'art. 101 c.p.c. «... se è idonea ad assicurare l'uguaglianza delle parti, si rivela inadatta ad assicurare la ricerca della verità e la realizzazione della giustizia», sicché occorrerebbe

²⁴¹ PROTO PISANI, A., "Dell'esercizio dell'azione", in *Commentario del codice di procedura civile*, diretto da ALLORIO, E., Torino, 1973, p. 1085.

ricorrere ad altri principi idonei a dare alla regola maggiore concretezza (come ad esempio quello della collaborazione tra il giudice e le parti) e a garantire l'effettività della difesa²⁴².

Altri interpreti²⁴³, infine, con riferimento al caso di procedimenti speciali in cui la pronuncia del giudice è emessa *inaudita altera parte*, ovvero di procedimenti istituzionalmente sbilanciati a favore di una delle parti (quali i procedimenti in camera di consiglio), hanno ritenuto che l'effettività della difesa potrebbe essere garantita solo attraverso i meccanismi del contraddittorio posticipato o anticipato. In particolare, con riferimento ai procedimenti di giurisdizione speciale, le forme del contraddittorio posticipato o attenuato non potrebbero mai essere tali da vanificare la loro effettiva influenza sulla decisione (in particolare dovrebbe essere garantito il diritto di opposizione agli effetti provvisoriamente esecutivi di provvedimenti emessi *inaudita altera parte*) e dovrebbe, comunque, escludersi l'ammissibilità di preclusioni o limitazioni determinati dagli eventi riferibili ad altri procedimenti, a cui i soggetti pregiudicati non abbiano potuto partecipare²⁴⁴.

Recependo gli orientamenti interpretativi della dottrina processual-civilistica, anche la giurisprudenza ha riconosciuto che il principio del contraddittorio, come disciplinato dall'art. 101 c.p.c., costituisce un mezzo per la realizzazione dello scopo del processo, ossia per garantire che l'attuazione del diritto avvenga su un piano di parità²⁴⁵. Riconducendo il contraddittorio nell'alveo della Carta costituzionale, ed in particolare dei principi di

²⁴² GRASSO, E., "La collaborazione del giudice", in *Riv. dir. proc.*, 1966, p. 580.

²⁴³ Cfr. CIVININI, M. G., "Poteri del giudice e poteri delle parti nel processo ordinario di cognizione. Rilievo ufficioso delle questioni e contraddittorio", in *Foro it.*, 1999, V, p. 1 ss..

²⁴⁴ Così COMOGLIO, L.P., *op. cit.*, p. 14.

²⁴⁵ Cfr. C. Cass., Civ., n. 1500/1967, in *Mass. giur. it.*, 1967, p. 580, secondo la quale il contraddittorio costituirebbe il mezzo «... per garantire che l'attuazione del diritto avvenga su un piano di parità ed esige la formale osservanza delle norme predisposte dall'ordinamento per l'instaurazione ed il successivo svolgimento del processo in quanto siano dirette ad assicurare alle parti la possibilità di parteciparvi e di far valere in ogni momento le proprie ragioni.»

uguaglianza (art. 3 Cost.) e di difesa (art. 24 Cost.), anche la Corte di cassazione ha affermato che lo stesso concerne gli aspetti tecnici della difesa e garantisca a ciascuno dei destinatari del provvedimento del giudice di poter influire sul contenuto del medesimo. Facendo riferimento alla necessità dell'effettiva parità tra le parti, la Corte ha concluso, quindi, che il contraddittorio non dovrebbe riferirsi solo al momento iniziale del processo, ma dovrebbe realizzarsi durante tutto il suo svolgimento.

Seguendo la medesima linea di pensiero, la Corte Costituzionale (con riferimento al tema della possibilità effettiva di agire e di difendersi in giudizio per la tutela dei propri interessi) ha sottolineato che la garanzia del contraddittorio deve esplicarsi con tale incisività da *rimuovere ogni ostacolo a far valere le ragioni delle parti* assicurando sostanzialmente e non solo formalmente, a tutti i soggetti in lite, la potestà di partecipazione dialettica al giudizio e la possibilità di un'adeguata assistenza tecnico-professionale²⁴⁶.

Ancorché, all'apparenza, l'art. 111 Cost. non sembri avere influito nella collocazione del principio del contraddittorio ai vertici del sistema delle fonti del diritto, in sostanza, invece, l'intervento del legislatore ha definitivamente messo a tacere quell'orientamento interpretativo che ne escludeva l'operare al di fuori del processo civile.

Prima della novella legislativa, solo voci isolate avevano affermato che le strutture dialettiche nelle quali si concretizzano le esigenze del contraddittorio investono ogni tipo di processo (penale, amministrativo e di giurisdizione volontaria) ed ogni procedimento²⁴⁷.

²⁴⁶ C. Cost., n. 59/1963, in *Foro it.*, 1963, I, p. 1039; C. Cost., n. 53/1966, in *Foro it.*, 1966, I, p. 992; C. Cost., n. 127/1979, in *Foro it.*, 1981, I, pp. 602-625.

²⁴⁷ In questo senso si veda MANDRIOLI, C., *op. cit.*, p. 116; BENVENUTI, F., "Funzione amministrativa, procedimento e processo", in *Riv. dir. pubbl.*, 1952, p. 138 ss.; TROCKER, N., "Note sulla contraddittorio nel processo costituzionale", in *Foro it.*, 1989, I, p. 668 ss.; FAZZALARI, E., "Procedimento e processo (Teoria generale)", in *Enc. dir.*, vol. XXXV, Milano, p. 819 ss..

Dopo la riforma dell'art. 111 Cost.²⁴⁸ è GALGANO uno dei primi teorici che va ad estendere la portata applicativa della norma oltre gli stretti ambiti del processo civile e penale ed a leggervi l'enunciazione legislativa di un principio fondamentale dell'ordinamento giuridico²⁴⁹.

In dottrina, sono sempre più numerosi autori²⁵⁰ che concordano nell'attribuire alla nuova formulazione dell'art. 111 Cost. portata innovativa poiché il suo ambito di applicazione andrebbe superare il limite del processo civile e si estenderebbe ad ogni modello processuale.

Sul punto si va allineando anche la giurisprudenza. La Corte dei conti, infatti, ha riconosciuto l'applicazione dell'art. 111 Cost. anche al processo contabile²⁵¹ e la Corte di cassazione ha esteso l'ambito applicativo di tale

²⁴⁸ La norma, infatti, esordisce con l'affermazione generica per cui la giurisdizione (e non soltanto la giurisdizione civile e/o penale) «...si attua mediante il giusto processo» ed attribuisce ad ogni cittadino il diritto al "giusto processo", che è quello regolato dalla legge, in contraddittorio, davanti ad un giudice imparziale e che si svolge in tempi ragionevoli, garantiti *ex lege*.

²⁴⁹ Così GALGANO, F., "Il contraddittorio processuale è ora nella Costituzione", in *Contratto e impresa*, 2000, p. 1081 ss..

²⁵⁰ Si veda COSTANTINO, G., "Giusto processo e procedure concorsuali", in *Foro it.*, 2001, I, p. 3452 ss., commento ad ordinanza C. Cost., n. 167/2001, VI, p. 3450 ss.. Per un primo commento interpretativo dell'art. 111 Cost. si veda inoltre: OLIVIERI, G., "La ragionevole durata del processo di cognizione (qualche considerazione sull'art. 111, 2° comma, Cost.)", in *Foro it.*, 2000, V, p. 251 ss..

²⁵¹ In particolare, si veda la sentenza della C. Conti, sez. III, n. 300/A/2002, in *Foro amm.*, C.d.s., 2002, p. 2238, per cui «L'applicabilità anche al processo contabile dei principi del "giusto processo" di cui all'art. 111, comma 2, Cost., comporta un ridimensionamento del c.d. principio sindacatorio che va limitato all'esercizio dei poteri istruttori ufficiosi, peraltro analoghi a quelli attribuiti dal codice di procedura civile al giudice ex art. 118 e 213.» In senso conforme, ha affermato l'applicabilità del principio del giusto processo anche esorbitando dal limite del processo civile, C. Conti, sez. giur., Reg. Toscana, n. 92/2002, in *Riv. Corte Conti*, 2002, f. 1, p. 199, secondo cui «In disparte gli effetti di giudicato normativamente previsti, gli esiti istruttori emersi in altro processo sono valutabili soltanto quali meri indizi o argomenti di prova in un diverso processo, non acquistando "ex se" -al di fuori del giudizio in cui sono state acquisite-valenza di prove se non attraverso i precisi criteri della prova per presunzioni e potendo, comunque, concorrere nella formazione del giudizio di fatto soltanto quali meri strumenti logico-critici; e ciò tanto più in conseguenza della nuova garanzia costituzionale introdotta dalla riforma dell'art. 111 Cost., che impone l'acquisizione delle prove al processo attraverso un iter formativo nel contraddittorio tra le parti in causa.» In senso contrario si vede invece: C. Conti, sez. giur., Reg. Abruzzo, n. 389/2001, in *Riv. Corte Conti*, 2001, 3, p. 190, a tenore della quale «Il giudizio di responsabilità dinanzi

disposizione anche alla materia fiscale. In questo senso si muovono numerose pronunce. Tra queste è di rilievo la sentenza della Corte di cassazione²⁵² che - *“in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui al nuovo testo dell’art. 111 Cost.”* - ha riconosciuto anche al contribuente, oltre che all’Amministrazione finanziaria, la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale.

L’esame delle soluzioni interpretative della dottrina e della giurisprudenza sembra condurre, pertanto, a concludere che il principio del contraddittorio, anche prima della riforma dell’art. 111 della Costituzione, in sede interpretativa era già elevato a precetto costituzionale, quale garante della giustizia sostanziale e dei principi costituzionali di cui agli articoli 3 e 24 della Costituzione. L’intervento del legislatore, dunque, sembrerebbe non aver apportato alcuna novità di rilievo anche se non si può escluderne l’effetto di aver risolto una precedente situazione di incertezza.

9. Il contraddittorio quale espressione del giusto processo amministrativo e del giusto procedimento nell’ordinamento italiano

La pronuncia della Cassazione civile menzionata²⁵³ è di particolare interesse poiché facendo emergere la stretta relazione esistente tra procedimento e processo induce a concludere che solo la tutela del contraddittorio procedimentale può rendere effettiva la parità delle armi nella sede processuale

alla Corte dei Conti ha sostanziale natura civilistica, atteso che la finalità precipua perseguita è quella della reintegrazione del pregiudizio economico subito dalle pubbliche amministrazioni; pertanto, non è applicabile al processo contabile il principio del contraddittorio nella formazione della prova, di cui all’art. 111 Cost. nella nuova formulazione adottata dalla L. Cost. n. 2/1999, poiché essa si riferisce esclusivamente al processo penale e, conseguentemente, anche nel nuovo quadro normativo, resiste il potere del giudice contabile di disporre l’integrazione del giudizio con altri soggetti non convenuti dal Procuratore regionale nell’atto introduttivo del giudizio stesso, nonché, parimenti, resiste l’ampio ambito del potere istruttorio attribuito al giudice contabile dall’art. 73 R.d. n. 1214/1934 e dagli artt. 14 e 15 R.d. n. 1038/1933.»

²⁵² C. Cass., Civ., sez. trib., n. 5957/2003, in *Giust. civ. mass.*, 2003, IV.

²⁵³ Si veda C. Cass., Civ., sez. trib., n. 5957/2003, in *Giust. civ. mass.*, 2003, IV.

e pone la questione relativa alla possibilità di estendere la portata applicativa dell'art. 111 Cost. oltre lo stretto ambito processuale fino ad assurgere a regola generale del contraddittorio processuale e procedimentale.

Che il necessario contraddittorio anticipato potesse essere l'unica via per garantire l'affettività del contraddittorio processuale, peraltro, era già stato teorizzato, in passato, dagli interpreti del diritto amministrativo²⁵⁴, i quali - rilevando un ontologico squilibrio tra le parti - osservavano che l'effettività del contraddittorio nel processo amministrativo sarebbe gravemente pregiudicata ove non si garantisse, nella sede procedimentale, l'effettiva parità dei litiganti (e, perciò, un dialogo paritario sin dall'avvio del procedimento), soprattutto attraverso la tutela dell'accesso agli atti amministrativi.

Tale linea interpretativa ha il merito di aver posto in luce l'esistenza di un *continuum* (strutturale e funzionale) tra procedimento e processo (soprattutto per quanto attiene alla fase istruttoria), che ha riflessi di rilievo sull'effettività del contraddittorio. Interessante sul punto la posizione di BENVENUTI²⁵⁵, il quale mette in evidenza come nel processo amministrativo la controversia investa due soggetti che non sono in posizione di parità economica o politica (ma solo di parità in senso giuridico) e la funzione della decisione, più che accertare la verità dei fatti, dovrebbe privilegiare il momento della riparazione dell'ordine giuridico violato²⁵⁶. Partendo dal presupposto che la certezza sia il bene della

²⁵⁴ Si vedano: GALLI, R., *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1995, p. 981, nonché BENVENUTI, F., "Istruzione (Proc. amm.)", in *Enc. dir.*, vol. XII, Milano, p. 209 ss.; MIGLIORINI, L., "Istruzione (Istruzione nel processo amministrativo)", in *Enc. giur.*, Roma, vol. XVIII; VIRGA, P., *Diritto amministrativo. Atti e ricorsi*, Milano, 1995, p. 393 ss..

²⁵⁵ BENVENUTI, F., "Processo amministrativo (struttura)", in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, p. 457 ss.

²⁵⁶ LANDI G., POTENZA, G., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 1967, pp. 546-547, affermavano che la giustizia amministrativa, apprestando ai cittadini mezzi giuridici per obbligare lo Stato nella sua attività amministrativa ad osservare le norme di diritto o da esso stesso poste, realizza quello "Stato di diritto" che assicura a tutti gli ordinamenti costituzionali moderni il rispetto, da parte dello Stato nei confronti dei cittadini, della legalità e della giustizia in ogni campo della sua organizzazione e della sua attività.

vita di cui vi è più bisogno, mentre la giustizia dovrebbe essere assicurata già dalla qualità del soggetto che ha prevalenza sociale (e, cioè, dalla Pubblica amministrazione, imparziale), BENVENUTI osservava che, nel procedimento, le parti (in posizione di forte squilibrio ontologico, ma di collaborazione) dovrebbero tendere al perseguimento della giustizia sostanziale, mentre nel processo amministrativo sarebbero volte ad assicurare la certezza di quel rapporto, costituitosi in sede extragiudiziale, tra parti in posizione sbilanciate, in cui l'affidamento alla giustizia è superiore a quello che può esservi in un processo paritario, quale il giudizio civile.

Benché critico rispetto la posizione di BENVENUTI, anche NIGRO rilevava che le parti del processo amministrativo non si pongono in posizione di effettiva "parità delle armi" e sottolineava, altresì, l'esistenza di uno stretto legame tra procedimento e processo. L'autore osservava, in particolare, che ciò che caratterizza il processo amministrativo dal processo civile è l'oggetto²⁵⁷: il processo si farebbe, cioè, non tanto per verificare una realtà sostanziale esterna e definita quanto per concorrere a creare l'oggetto stesso della verifica, fissando la regola del concreto operare dell'amministrazione in relazione all'interesse sostanziale dell'amministrato e stabilendo il giusto rapporto tra interesse sostanziale e potere amministrativo. L'oggetto del processo finirebbe, allora, per confondersi con lo stesso farsi del processo e, in questa prospettiva, il processo amministrativo si rivelerebbe come un momento di cooperazione all'esercizio del potere della Pubblica amministrazione, nell'ottica del perseguimento della giustizia sostanziale. NIGRO rilevava, poi, che la sostanziale disparità tra le parti, in passato, emergeva dalla presunzione di legittimità degli atti della pubblica amministrazione, poiché tale regola (seppur obsoleta) dava l'idea che nel processo vi fosse una posizione giuridica di una parte che, per la sua natura ed il suo valore sociale, si doveva pensare avesse già conseguito un criterio di

²⁵⁷ Cfr. NIGRO, M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1979, p. 313.

giustizia. Nondimeno, oggi, tale ruolo privilegiato della pubblica amministrazione emergerebbe dal precetto dettato dall'art. 97 Cost., che, fissando i principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa, rifletterebbe la necessità di perseguire in sede procedimentale un obiettivo di giustizia e ridurrebbe il ricorso giurisdizionale ad un momento teso alla ricerca della certezza del rapporto e non alla realizzazione della giustizia sostanziale²⁵⁸.

Volendo ripercorrere il pensiero di questi insigni autori alla luce del principio del contraddittorio e distinguendo, perciò, i due aspetti dei rapporti delle parti tra loro e dei rapporti con il giudice, emerge che, nei rapporti *inter partes* i litiganti operano sempre più su un piano di parità in sede extraprocessuale²⁵⁹, mentre in sede processuale sono in posizione fortemente sbilanciate²⁶⁰. Con il nuovo modello di amministrazione "partecipata" dettato dalla Legge n. 241/1990, infatti, il legislatore ha ridisegnato i rapporti tra cittadino e Pubblica amministrazione valorizzando la cooperazione procedimentale, funzionalmente preordinata all'efficienza, efficacia e trasparenza dell'azione amministrativa ed ha consacrato l'effettività del giusto procedimento. Con la disciplina del nuovo processo amministrativo, invece, ha mantenuto la struttura tradizionale, nella quale il privato si confronta con

²⁵⁸ Si comprende, allora, perché secondo l'autore è indifferente che oggetto del giudizio sia la legittimità dell'atto o la lesione dell'interesse del ricorrente nell'ambito di un suo rapporto con l'amministrazione, poiché ciò che rileva è la presenza dell'atto, strumentale al giudizio finale.

²⁵⁹ Ed, infatti, BENVENUTI, F., "Processo amministrativo (Struttura)", in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, p. 457 ss., sottolineava che questo tipo di processo assume maggiore significato e può funzionare meglio quanto più è sviluppato l'istituto del procedimento ed auspicava che la Pubblica amministrazione divenisse più consapevole del proprio ruolo extraprocessuale e si ponesse davvero sul piano della parità extraprocessuale.

²⁶⁰ Sotto questo aspetto, GALLI osserva che nel giudizio amministrativo il rispetto del principio del contraddittorio impone quale condizione di ammissibilità della domanda che il ricorso sia notificato all'autorità che ha emanato l'atto e ad almeno uno dei controinteressati e fissa il principio della inefficacia della decisione adottata senza la partecipazione (almeno potenziale) di tutti gli interessati e controinteressati. L'autore rileva, però, che l'esclusione dal novero delle parti necessarie di cointeressati va a scalfire l'attuazione piena di tale principio. Così, GALLI, R., *op. cit.*, p. 922.

un'autorità che si pone in posizione di supremazia, e, opponendosi a un atto predisposto dalla stessa, si trova anche giuridicamente, in condizione di inferiorità. Da un profilo strutturale, la stessa *vocatio iudicis*, invece della *vocatio in ius*, riflette questo squilibrio, come pure l'assenza della disciplina della contumacia: il giudice è investito della domanda proposta nei confronti di un atto proveniente dalla controparte, ma senza che questa sia necessariamente presente al giudizio²⁶¹. Tale squilibrio tra le parti, però, non si traduce in un sacrificio dell'effettività del contraddittorio nel processo amministrativo per più ordini di ragioni: in un'ottica sociologica, la pubblica amministrazione è dotata di una superiorità sociale che mal si adatta a trovarsi nella stessa posizione del ricorrente e che rende non indispensabile la sua presenza²⁶²; inoltre, avendo riguardo ai rapporti delle parti con l'organo decidente, il processo è strutturato in modo da consentire al giudice di decidere anche senza la contraddizione processuale dell'amministrazione (il che avviene attraverso quella contraddizione - pur processuale - che è data dall'esistenza del provvedimento impugnato²⁶³); infine, il legislatore, intervenendo con meccanismi compensativi

²⁶¹ Critico rispetto a tale ricostruzione interpretativa è NIGRO, M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1979, pp. 303-304, il quale rileva che la presenza, nel processo, dell'atto amministrativo esercita influenza anche sulla struttura processuale ed in primo luogo sul tipo di domanda giudiziale con cui esso si apre. Nel processo amministrativo, infatti, l'atto introduttivo della causa non è una *vocatio in ius* (come la citazione) ma una *vocatio iudicis* (un ricorso), un atto cioè con il quale si chiama il giudice a provvedere sull'oggetto della domanda. Tali profili strutturali, però, sarebbero stati sopravvalutati da BENVENUTI che ha visto in essi la caratteristica fondamentale e primaria del processo e ha perciò parlato del processo amministrativo come di un processo dal ricorso. Secondo NIGRO, questo è eccessivo e non completamente esatto a meno che, con evidente traslato l'espressione processo nel ricorso non venga adoperato nel senso di processo di impugnazione, nel qual caso verrebbero messi in rilievo, non i connotati strutturali ma quelli funzionali del processo.

²⁶² BENVENUTI, F., "Processo amministrativo (Struttura)", in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, p. 457 ss..

²⁶³ Osservava al riguardo BENVENUTI, *op. cit.*, p. 457 che se il termine del ricorso è imposto a pena di decadenza proprio per ottenere rapidamente la certezza del giudizio, l'onere del deposito dell'atto impugnato è statuito per costituire il limite dell'oggetto del giudizio da parte dell'amministrazione da cui esso proviene. Altro limite, poi, è dato dall'indicazione

volti a tutelare l'affettività del contraddittorio processuale²⁶⁴, ha riconosciuto al privato non l'onere della prova, bensì l'onere al principio di prova e parallelamente ha attribuito al giudice il potere di procedere d'ufficio all'assunzione delle prove necessarie a dimostrare i fatti indicati dal ricorrente.

Il giudizio amministrativo, cioè, si caratterizza per essere un processo dispositivo con metodo acquisitivo, in cui la domanda è delimitata dal ricorso del privato e dall'atto amministrativo di cui si chiede l'annullamento e le prove (oltre allo stesso atto impugnato) sono acquisite d'ufficio dal giudice²⁶⁵. Manca una vera e propria fase istruttoria, perché si tratta di un giudizio fondato essenzialmente su una prova documentale, per cui all'istruttoria si ricorre solo in via eventuale, nel caso in cui il giudice si trovi nell'impossibilità di decidere allo stato degli atti²⁶⁶. L'istruttoria processuale avrebbe unicamente la funzione di ricostruire l'iter del procedimento amministrativo andando a porsi quale *continuum* di quest'ultimo. L'istruttoria primaria, invece, si svolge fuori del processo e solo eccezionalmente nel corso del giudizio, quando l'autorità decidente ritenga di dover integrare gli elementi probatori prodotti dalle parti. Nel caso in cui l'atto sia ben motivato e contenga in sé tutti gli elementi idonei a ripercorrere l'iter logico-giuridico che ha condotto all'adozione del provvedimento finale, cioè, il giudice non avrebbe ragione di acquisire altri

immodificabile dei motivi che, denunciando i vizi dell'atto, tendono a dimostrarne l'illegittimità. In questo processo, dunque, è assolutamente necessaria la presenza dell'atto impugnato.

²⁶⁴ Registra la sostanziale disparità tra le parti del processo CANNADA BARTOLI, E., "Processo amministrativo (Considerazioni introduttive)", in *Noviss. dig. it.*, vol. XIII, Torino, 1976, p. 1077 ss. Che peraltro riconosce che la disparità sostanziale delle parti viene compensata nel corso del processo con l'attribuzione al giudice di un potere di disporre delle prove e di introdurre fatti secondari nell'ambito di un processo governato dal principio dispositivo. E il giudizio amministrativo, cioè, il sistema delle prove, risulta libero senza contrastare con il principio dispositivo.

²⁶⁵ Sul punto si veda BENVENUTI, F., *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, p. 1 ss.; ID., "Giudicato (Dir. amm.)", in *Enc. dir.*, vol. XVIII, 1969, p. 893; nonché GALLI, R., *op. cit.*, Padova, 1995, p. 981 e MIGLIORINI, L., *op. cit.*;

²⁶⁶ VIRGA, P., *op. cit.*, p. 393 ss..

elementi probatori, limitandosi ad integrare e supplire l'attività istruttoria delle parti e a valutare la "completezza" dell'istruttoria procedimentale risultanti dai documenti prodotti in giudizio.

Emerge, dunque, un legame tra procedimento amministrativo e processo da cui sembra potersi ritenere che anche l'effettività del contraddittorio processuale sia intimamente connessa all'effettiva parità delle parti nel procedimento: solo il necessario contraddittorio anticipato nel corso dell'istruttoria davanti agli uffici della pubblica amministrazione, cioè, sembra idoneo a compensare l'ontologico squilibrio esistente tra le parti in giudizio ed a garantire l'effettività del contraddittorio processuale.

Sotto questo aspetto, pertanto, sembra potersi concludere (in via di prima approssimazione) che l'art. 111 Cost., elevando a precetto costituzionale il principio dell'effettività del contraddittorio in ogni ambito processuale, vada altresì a riconoscere, quali principi generali dell'ordinamento, anche il principio della parità delle armi in ogni procedimento, *latu sensu* inteso, di carattere contenzioso, che sia funzionalmente e strutturalmente connesso con il processo giurisdizionale, quale il giudizio di impugnazione.

10. Il principio del contraddittorio nel diritto comunitario: la Carta di Nizza e l'interpretazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea

Andando ora ad esaminare la portata del principio del contraddittorio in ambito comunitario, vale considerare che, fino all'enunciazione contenuta nell'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e negli artt. 41 e 47 della Carta di Nizza²⁶⁷, non vi era

²⁶⁷ I quali così recitano «Articolo 41 - Diritto ad una buona amministrazione - 1. Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione. 2. Tale diritto comprende in particolare: il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio; il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel

una regola scritta che affermasse i principi del giusto processo e del giusto procedimento quali principi generali dell'ordinamento sovranazionale.

La Corte Europea dei diritti dell'uomo²⁶⁸ ebbe occasione di precisare, invece, in particolare, che il requisito della parità delle armi, nel senso di giusto equilibrio tra le parti, vale in linea di principio sia per il processo civile che per il processo penale. Ha chiarito, inoltre, che nelle controversie che oppongono interessi privati, la parità delle armi implica l'obbligo di offrire a ciascuna parte una ragionevole opportunità di presentare la sua causa - incluse le prove - in condizioni che non la pongano in una situazione di netto svantaggio rispetto alla controparte.

Con l'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e, soprattutto, con il Trattato dell'Unione Europea che all'art. 6 riconosceva i principi contenuti nella Cedu come principi dell'ordinamento comunitario, sembrava essere risolto ogni dubbio in ordine all'elevazione del contraddittorio processuale tra i diritti individuali di un cittadino.

L'enunciazione, poi, contenuta nell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, del diritto di ogni individuo “...a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un

rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale; l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. 3. Ogni individuo ha diritto al risarcimento da parte della Comunità dei danni cagionati dalle sue Istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri. 4. Ogni individuo può rivolgersi alle istituzioni dell'Unione in una delle lingue del trattato e deve ricevere una risposta nella stessa lingua.», «Articolo 47 - Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale - Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia.»

²⁶⁸ Si veda C.E.D.U., 27.10.1993, *Dombo Beheer*, serie A/274, in FERRARI BRAVO, L., DI MAJO, F. M., RIZZO, A., *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Milano, 2001, pp. 185-186.

giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge”, sembrerebbe costituire, pertanto, una mera ripetizione di un diritto pacificamente riconosciuto a livello superprimario nel sistema delle fonti del diritto comunitario e più volte riaffermato nelle Costituzioni degli Stati membri.

Il legislatore comunitario, invece, fino alla proclamazione della Carta di Nizza, non aveva mai affermato quale diritto inviolabile dei cittadini dell’Unione Europea, il diritto alla parità delle armi nell’ambito procedimentale e/o processuale. Era stata la giurisprudenza della Corte di giustizia ad elevare il contraddittorio a principio generale, espressione del *due process of law*, rilevante in qualsiasi procedimento (intendendo per procedimento una fase di attuazione dei diritti comprensiva anche del processo) in cui l’esercizio di un potere della pubblica amministrazione possa avere esiti pregiudizievoli per l’amministrato, anche in assenza di un’espressa previsione normativa²⁶⁹. In questo senso si riporta la pronuncia della Corte di giustizia delle comunità europee per cui: «...il rispetto dei diritti della difesa, principio di carattere fondamentale deve essere garantito non solo nei procedimenti amministrativi che possono portare all’irrogazione di sanzioni, ma altresì nell’ambito di procedure d’indagine previa, come gli accertamenti di cui all’art. 14 del regolamento n. 17, che possono essere determinati per la costituzione di prove attestanti l’illegittimità di comportamenti di imprese che possono farne sorgere la responsabilità». Di rilievo è anche la sentenza con cui il Tribunale di primo grado²⁷⁰, mettendo in rilievo il legame esistente tra il diritto di difesa e il principio del contraddittorio aveva osservato che «...secondo una giurisprudenza costante, il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona che possa concludersi con un atto per questa lesivo costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario e deve essere garantito anche in

²⁶⁹ C.G.C.E., 21.09.1989, cause riunite C-46/87 e C-227/88, *Hoechst AG/Commissione*, in *Racc.*, p. 2859 ss.. in senso conforme, C.G.C.E., 18.10.1989, causa C-374/87, *Orkem*, in *Racc.*, 1989, pp. 3283 e 3343, punto 13 e C.G.C.E., 27.06.1991, causa C-49/88, *Al Jubail Fertilizer/Consiglio*, in *Racc.*, I, p. 3187 ss..

²⁷⁰ Così Trib. I grado, 06.12.1994, causa T-450/93, *Lisrestal*, in *Racc.*, 1994, II, p. 1177.

assenza di norme specifiche riguardanti tale procedimento»²⁷¹. Il medesimo principio, poi, era stato ripreso dalla Corte di Giustizia²⁷² secondo la quale «...il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario e deve essere garantito anche in mancanza di qualsiasi norma riguardante il procedimento di cui trattasi. Tale principio impone che qualunque persona nei cui confronti può essere adottata una decisione recante pregiudizio sia messa in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista in ordine agli elementi presi in considerazione contro di essa a fondamento della decisione controversa...»²⁷³.

Più di recente, il Tribunale di Primo grado²⁷⁴, ha posto in relazione il diritto ad essere ascoltati con il principio di imparzialità e di buon andamento della Pubblica amministrazione ed ha affermato che «...l'obbligo della Commissione di predisporre una decisione con tutta la diligenza richiesta e di adottarla prendendo a fondamento tutti i dati idonei a incidere sul risultato discende in particolare dai principi di buona amministrazione, legalità e parità di trattamento»²⁷⁵.

²⁷¹ Riconducendo il diritto al contraddittorio al diritto di accesso ai documenti amministrativi, il Tribunale di I grado, 19.06.1996, cause riunite T-134/94 ed altre, *NMH Stahlwerke e altri/Commissione*, in *Racc.*, I, p. 5373 e ss., ha ritenuto che «... costituirebbe una violazione di un principio giuridico elementare fondare una decisione giudiziaria su fatti e documenti di quelle parti, o una di esse, che non abbia potuto prendere conoscenza e sui quali non sia stato loro possibile, di conseguenza, prendere posizione.»

²⁷² Si tratta della pronuncia della C.G.C.E., 24.10.1996, causa C-32/95, *P. Commissione/Lisrestal*, in *Racc.*, I, p. 5373 ss..

²⁷³ Non diversamente, C.G.C.E., 21.03.1990, causa C-142/87, *Belgio/Commissione*, in *Racc.*, p. 959 ss., richiamando espressamente la giurisprudenza costante, oltre a ribadire il principio per cui il contraddittorio va tutelato anche se non c'è una normativa specifica, ha concluso che «... perché una tale violazione dei diritti della difesa comporti un annullamento, occorre tuttavia che, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento potesse condurre ad un risultato differente.»

²⁷⁴ Si fa riferimento alla decisione del Tribunale di I grado, 19.03.1997, causa T-73/95, *Oliveira/Commissione*, in *Racc.*, II, p. 381.

²⁷⁵ Per un ulteriore approfondimento si vedano: C.G.C.E., 23.10.1974, causa C-14/74, *Transocean Marine Paint Associazion*, in *Racc. Uff.*, 1974, p. 1063; C.G.C.E., 13.02.1979, causa C-85/76, *Hoffman-La Roche*, in *Racc. Uff.*, 1979, p. 461; C.G.C.E., 17.10.1989, causa C-85/87, *Dow Benelux/Commissione*, in *Racc.*, p. 3137 e ss.; C.G.C.E., 17.10.1989, cause riunite C-97/87, C-98/87, C-99/87, *Dow Chemical Iberica SA e altri/Commissione*, in *Racc.*, p. 3165 e ss.; C.G.C.E., 31.03.1992, causa C-255/90, *P. Burban*,

La consacrazione, a livello comunitario, del principio del contraddittorio procedimentale quale principio fondamentale dell'Unione Europea sembra essere avvenuta, a livello normativo, con la proclamazione contenuta nell'art. 41 della Carta di Nizza.

L'art. 41, 1° e 2° comma, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, infatti, afferma solennemente il diritto inviolabile di ogni cittadino ad «essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio» ed estende così il principio del contraddittorio ad ogni ambito procedimentale (giurisdizionale e non).

Parrebbe, cioè, che - con l'intento di fornire al cittadino europeo alcuni diritti di carattere amministrativo, per una più efficace tutela dinanzi agli organi della Comunità Europea, - il legislatore dell'Unione prenda posizione nell'ambito generale del dibattito relativo alla necessità di codificare i principi del procedimento amministrativo²⁷⁶ e vada a porre a livello sovraordinato il diritto ad una buona amministrazione, elevando un principio generale, più volte richiamato dalla giurisprudenza comunitaria²⁷⁷, a diritto soggettivo individuale di ogni cittadino della Comunità.

in *Racc.*, 1992, I, p. 2253 e ss.; Trib. I grado, 08.03.1995, causa T-34/93, *Société generale*, in *Racc.*, II, 545 ss.; Trib. di I grado, 06.07.2000, causa T-32/98, *Volkswagen/Commissione*, in *Racc.*, II, p. 5171 ss..

²⁷⁶ Al riguardo si contrappongono quanti propendono per una "costituzionalizzazione" dei principi generali di buona amministrazione, elaborati dalla Corte di Giustizia, tramite consolidata azione nei trattati (così WEBER, A., "Sviluppi nel diritto amministrativo europeo", in *Riv. it. dir. pubbl. comun.*, 1998, p. 601 ss.) e quanti obiettano che alcuni principi sono già inseriti nei Trattati e che difficilmente potrebbe aggiungersi ad una disciplina comunitaria del procedimento amministrativo per le diversità tuttora esistenti tra le discipline nazionali. (Cfr. BIFULCO, R., CARTABIA, M., CELOTTO, A., *L'Europa dei diritti - Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001, p. 285 ss.).

²⁷⁷ La Corte di Giustizia in una nota sentenza ha affermato che quanto più ampio è il potere discrezionale delle istituzioni comunitarie, tanto maggiore deve essere il rispetto nei procedimenti amministrativi delle garanzie offerte dall'ordinamento giuridico comunitario ed in particolare il diritto dell'interessato al contraddittorio. (C.G.C.E., 21.11.1991, causa C-269/90, *Technische Universität München*, in *Racc.*, 1991, p. 5468, punto 14 nonché Trib. di I grado, 18.09.1995, T-167/94, *Nollei*, in *Racc.*, 1995, p. 2593, punto 73).

Infatti, ancorché non espressamente (perché la Carta, sino all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, non è stata inserita nei Trattati), con la previsione contenuta nel citato art. 41, sembra essere riconosciuta, in via implicita, l'esistenza di un diritto soggettivo al contraddittorio nella gerarchia delle fonti dai principi di creazione giurisprudenziale richiamati dalla Carta medesima²⁷⁸.

Sino al momento in cui sembrava che il principio del contraddittorio sarebbe stato consacrato, quale principio di portata sovranazionale, nell'art. II-41 del Trattato che istituiva una Costituzione per l'Europa²⁷⁹ (adottato nel corso del Consiglio europeo di Bruxelles del 17 e 18 giugno²⁸⁰), in via interpretativa si fu indotti a concludere nel senso che il principio del contraddittorio costituiva un diritto fondamentale, canone di legalità e giustizia di portata generale, operante non solo nell'ambito del processo, ma in molti settori dell'esperienza giuridica in cui vi siano due parti dialetticamente contrapposte.

11. Il problema del riconoscimento dell'estensione di un fenomeno sovranazionale che ponga limiti ai singoli ordinamenti nazionali

Seguendo il pensiero di quanti attribuirono alla Carta di Nizza un qualche valore giuridico²⁸¹, anche solo di strumento di interpretazione "autentica" delle

²⁷⁸ Si veda VIARENGO, I., "La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea", in AA.VV., *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, a cura di NASCIMBENE, B., Milano, 2002, p. 210 ss..

²⁷⁹ L'art. II-41 del Trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa disponeva che «1. Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dall'istituzione, dagli organi e dagli organismi dell'Unione. 2. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nella rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.»

²⁸⁰ Nel dicembre 2000, il Consiglio europeo, concludendo un accordo sulla revisione dei Trattati per adeguare le istituzioni dell'Unione all'allargamento, esprimeva la necessità di affrontare un dibattito più ampio e più approfondito sul futuro dell'Unione. Il Consiglio europeo approvò, quindi, una "dichiarazione sul futuro dell'Europa" allegata come dichiarazione n. 23 al Trattato di Nizza.

²⁸¹ Per una ricostruzione più puntuale si rinvia a quanto esposto nel capitolo II.

tradizioni costituzionali comuni agli stati membri e di ausilio alla giurisprudenza comunitaria, e volendo, quindi, collocare il contraddittorio procedimentale, *latu sensu* inteso, nell'alveo dei diritti superprimari nel sistema delle fonti, occorrerebbe verificare se, prima del Trattato di Lisbona, il legislatore nazionale poteva escludere ovvero limitare i principi in essa affermati ovvero se alla Carta poteva attribuirsi forza maggiore rispetto a quella proveniente da eventuali deroghe fissate dal legislatore interno.

Al riguardo, si potrebbe aderire al pensiero secondo cui la concezione tradizionale (che legittima l'Unione Europea sulla base delle Costituzioni dei singoli Stati e delle conseguenti limitazioni alla loro originaria sovranità²⁸²) deve ritenersi superata dalla valenza espressiva di un ordinamento che sembra legittimarsi autonomamente, imponendosi per forza propria²⁸³. Già da tempo si è delineato nell'Unione Europea un "sistema di concorrenza generalizzata" in cui il principio di sussidiarietà scardina lo strumentario normativo tradizionale, per estendere l'ambito di intervento comunitario e la Comunità sembra potersi spingere al di là dell'ambito delle materie ad esse riservate quando gli obiettivi non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono invece (a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione) essere realizzati meglio a livello comunitario²⁸⁴.

La progressiva compenetrazione tra l'ordinamento nazionale e quello comunitario, rafforza, pertanto, la necessità di andare a verificare il grado di compatibilità della legislazione nazionale con i principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria. Nell'ottica dell'integrazione europea, perciò, si deve prestare attenzione al tema del riconoscimento dell'estensione di un

²⁸² In tal senso BERTI, G., "Democrazia, pluralismo e sistema economico (Le Costituzioni e l'Unione Europea)", in *Jus*, 1997, p. 102 ss..

²⁸³ Così CABIDDU, M. A., "Costituzione europea e Carta dei diritti fondamentali", in AA.VV., *Profili della Costituzione economica europea*, a cura di QUADRIO CURZIO, A., Bologna, 2001, pp. 179-181, pp. 179-181.

²⁸⁴ Sempre CABIDDU, M. A., *op. cit.*, pp. 179-181.

fenomeno sovranazionale che ponga limiti ai singoli ordinamenti nazionali. La posizione interpretativa prevalente, nel legittimare un ordinamento sovranazionale (quello comunitario) che limiti quello dei singoli Stati, da una parte riconduce la Comunità Europea all'art. 11²⁸⁵ della Costituzione (e risolve il problema di compatibilità fra i due ordinamenti richiamando le "limitazioni di sovranità" ivi ammesse ed attribuendo al giudice nazionale il potere di disapplicare le disposizioni nazionali contrastanti, senza sollevare necessariamente la questione di costituzionalità), dall'altra parte, poi, allarga la cerchia delle disposizioni comunitarie destinate ad essere applicate direttamente dai tribunali nazionali, tanto da ricomprendere anche le sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle comunità europee²⁸⁶.

Volendo attribuire valore giuridico alla Carta di Nizza riconoscendo, pertanto, il principio del contraddittorio quale regola fondamentale dell'ordinamento comunitario, si poneva, perciò, il problema della possibile limitazione od esclusione (in via di eccezione) di tale diritto ad opera del legislatore nazionale e, quindi, occorrerebbe procedere all'esame dei rapporti tra l'ordinamento europeo e gli ordinamenti nazionali.

Vengono in rilievo le disposizioni contenute agli articoli 51 e 52 della Carta²⁸⁷, a tenore delle quali, la Carta di Nizza - nel rivolgersi alle Istituzioni ed

²⁸⁵ Il quale com'è noto prevede che «L'Italia ripudia la guerra come strumento di offesa alla libertà degli altri popoli e come mezzo di risoluzione delle controversie internazionali; consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo.»

²⁸⁶ Cfr. RINOLDI, D., "Sviluppi costituzionali dell'integrazione Europea: l'impatto sui principi fondamentali degli ordinamenti giuridici nazionali e sui rapporti fra autonomie regionali", in AA.VV., *Profili della Costituzione economica Europea*, a cura di QUADRIO CURZIO, A., Bologna, 2001, pp. 213-217.

²⁸⁷ L'art. 51 è teso a delimitare il campo di applicazione della Carta e mira a stabilire che la Carta si applica alle Istituzioni ed agli organi dell'Unione, in ossequio al principio di sussidiarietà e impone all'Unione di rispettare i diritti fondamentali. L'art. 52 mira a fissare la portata dei diritti garantiti. I primi due paragrafi trattano del sistema delle limitazioni e precisano che la Carta non modifica il sistema dei diritti accordati dai Trattati. Il paragrafo successivo, poi, si riferisce al rapporto esistente con la Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e sancisce il

agli organi dell'Unione Europea - mentre tutela e garantisce i diritti in essa espressi come inviolabili e fondamentali per il cittadino dell'Unione, - riconosce al contempo che il legislatore nazionale, in via eccezionale, possa limitare il loro operare con una disciplina espressa che si rende necessaria perché rispondente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.

Si sarebbe indotti, pertanto, a concludere che, con l'art. 41 della Carta di Nizza, il contraddittorio sia elevato a principio generale a valenza sovraordinata operante in ogni settore del diritto e, unicamente in via eccezionale, la legge nazionale potrebbe - espressamente - escluderne l'operatività, ma solo per perseguire interessi generali (superiori) riconosciuti dall'Unione.

Tuttavia, tale questione, di cui ora si fa solo accenno, rimane assorbita dall'esigenza di trattarla in altra e separata sede attribuendone lo spazio che merita.

principio secondo cui qualora i diritti previsti dalla Carta corrispondano ai diritti garantiti dalla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo il loro significato e la loro portata, comprese le limitazioni ammesse, dovranno ritenersi identici a quelli della Convenzione. Ne conseguiva, in particolare, che il legislatore, nel fissare le suddette limitazioni, avrebbe dovuto rispettare gli standards stabiliti dalla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, senza che ciò pregiudicasse l'autonomia del diritto comunitario e della Corte di Giustizia delle Comunità Europee.

CAPITOLO IV

L'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Premessa

Si è osservato, in precedenza, che il novellato art. 111 della Costituzione ha definitivamente elevato il principio del contraddittorio oltre gli stretti ambiti del processo civile, fino ad estendersi ad ogni modello processuale.

La Corte di Cassazione²⁸⁸, poi, ha espressamente richiamato «... *i principi del giusto processo della parità delle parti di cui al nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione*» per riconoscere anche al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, la possibilità di introdurre nel giudizio dinanzi le Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale.

Sembra, pertanto, che non sussistano dubbi in ordine alla piena affermazione del principio del giusto processo anche in ambito fiscale. L'esistenza di siffatto principio generale, dunque, suggerisce di procedere ad una verifica della sua effettività nel processo davanti alle commissioni tributarie.

1. L'art. 111 della Costituzione italiana ed il giusto processo tributario

Preliminare alla verifica dell'effettività del giusto processo tributario appare l'esame della portata dell'art. 111 della Costituzione alla luce degli orientamenti interpretativi della Corte costituzionale, onde delineare gli elementi in presenza dei quali il contraddittorio tra le parti litiganti possa dirsi effettivo.

²⁸⁸ Sent. n. 5957/2003, citata in precedenza.

Giova considerare, anzitutto, che - prima della riforma dell'art. 111 della Costituzione - la Corte Costituzionale²⁸⁹ aveva definito il contenuto del principio del giusto processo, affermando che esso sarebbe un concetto *«in cui si compendiano i principi che la Costituzione detta in ordine tanto il carattere della giurisdizione, sotto il profilo soggettivo e oggettivo, quanto ai diritti di azione e difesa in giudizio»* e *«... comprende l'esigenza di imparzialità del giudice: imparzialità che non è che un aspetto di quel carattere di terzietà che connota nell'essenziale tanto la funzione giurisdizionale quanto la posizione del giudice... e condiziona l'effettività del diritto di azione e di difesa in giudizio»*.

Sotto questo aspetto, dunque, giusto processo, imparzialità e difesa si compenetrano: nel principio del giusto processo viene ricompresa l'esigenza di imparzialità del giudice, che, sua volta, è espressione della sua terzietà e della tutela del diritto di difesa. Il giusto processo, in questo modo, assume le vesti di canone oggettivo di esercizio della funzione giurisdizionale, ossia di unico metodo ammissibile per l'attuazione della giurisdizione. Questo "metodo" risulta definito dalla compresenza di più elementi: il fulcro sembrerebbe costituito dal dialogo tra le parti e con il giudice, a cui si aggiungono, come corollario, la necessità che il confronto dialettico avvenga tra parti almeno potenzialmente contrapposte, alle quali si è garantito una sufficiente posizione di parità, nonché la necessità che la decisione finale venga affidata ad un soggetto che abbia posizione esterna ed estranea alle parti contrapposte (e, quindi, terzo rispetto ad esse) in modo da risultare da apparire anche imparziale.

Nel principio del giusto processo, allora, l'effettività della difesa e del contraddittorio processuale non appare tanto (o solo) un aspetto della tutela di situazioni soggettive, quanto l'elemento che caratterizza il processo giurisdizionale e qualifica l'imparzialità ed indipendenza del giudice non solo

²⁸⁹ Sent. n. 131/1996, in *Giur. cost.*, 1996, p. 1139.

sul piano della sua autonomia, ma anche e primariamente nella sua veste di terzo. Il contenuto dell'art. 111 della Costituzione sembra potersi sintetizzare, perciò, nel principio per cui è "giusto" (e, dunque, idoneo all'effettiva tutela giurisdizionale) unicamente quel processo che sia condotto da un giudice imparziale, posto in posizione di terzietà, e che garantisca un paritario contraddittorio tra due o più parti.

La verifica dell'effettività del giusto processo tributario, allora, deve passare attraverso l'esame dell'effettiva imparzialità del giudice, nonché dell'effettiva parità delle armi delle parti non solo nel momento del dialogo *inter partes* ma anche nei confronti del giudice.

Partendo dall'osservazione basilare secondo cui, in sede processuale, l'effettività del contraddittorio esige che ognuna delle parti sia ugualmente posta in condizione di sapere contro cosa difendersi e di conoscere l'oggetto del giudizio, i mezzi di prova e le conseguenze negative della sua eventuale soccombenza, prima che il giudice pervenga ad una decisione, si osserverà, che questo, da un profilo sostanziale, si traduce nella regola per cui chi vanta una pretesa deve dirigere alla controparte una domanda, rendendo manifesti i fatti e le prove su cui la stessa si fonda (onde garantire la difesa). Da un profilo processuale, inoltre, impone che la pretesa sia avanzata innanzi ad un giudice terzo ed imparziale, posto nell'effettiva possibilità di conoscere l'oggetto del processo e, perciò, i fatti e le prove su cui si fonda la pretesa e che arresti la decisione ove ravvisi circostanze che possano avere pregiudicato l'effettiva uguaglianza processuale e la sostanziale tutela del diritto di difesa. Emergerà, dunque, un'intima connessione del principio del contraddittorio con il principio dell'onere della prova e con quelli processuali del dispositivo e della domanda.

Traslando queste osservazioni in ambito tributario, si vedrà, allora, che, se da un profilo di diritto sostanziale comune, l'onere della prova impone a colui che avanza una pretesa di dimostrare il proprio diritto alla controparte, offrendo

(nel corso dell'istruttoria processuale) le prove del suo fondamento, nella sede tributaria, ciò significa che il contraddittorio deve essere garantito sin dall'avvio del procedimento. Indurranno a tale conclusione, anzitutto, la constatazione che le parti processuali sono in una posizione di forte squilibrio, a discapito dell'effettiva "parità delle armi", ma anche l'assenza di meccanismi di compensazione idonei a riportare in equilibrio i contendenti, altresì in ragione della particolare natura del processo dinanzi le Commissioni tributarie, ed infine in ragione della particolare natura della pretesa, che si concretizza in un atto impositivo. Il particolare modo di atteggiarsi della regola dell'onere della prova nel processo tributario, le limitazioni probatorie contenute nell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992 ed il fatto che la fase istruttoria (nella quale si risolve l'esercizio del diritto alla prova da parte dell'ente impositore) è anticipata alla sede procedimentale amministrativa, poi, convinceranno definitivamente che l'effettiva conoscenza dei fatti su cui la pretesa si fonda (ed in cui si concreta la tutela del contraddittorio) dovrebbe essere garantita, sin dalla fase di formazione dell'atto amministrativo, prima, cioè, del loro esame da parte del giudice.

L'esame delle posizioni interpretative in tema di effettività del contraddittorio nel processo tributario, nonché di quelle relative al principio dell'onere della prova e alla natura del processo tributario costituiranno, dunque, le basi per le successive riflessioni relative all'effettività della "parità delle armi" nel processo.

2. Le posizioni interpretative della dottrina

In linea di massima, non si è mai posto in dubbio che il principio del contraddittorio operi nel processo tributario.

In dottrina, vi era chi²⁹⁰, anche quando mancava un'espressa previsione normativa, riteneva che i principi informatori del processo civile, fra i quali quelli formulati dagli artt. 101 e 112 c.p.c. fossero invocabili nel processo tributario. In particolare, il contraddittorio sembrava imposto nella fase decisoria del giudizio e la sua eventuale violazione comportava la nullità della decisione secondo i criteri sanciti dagli artt. 132, 156 e 161 c.p.c.. Garanzie del contraddittorio processuale si rinvenivano, altresì, in quelle disposizioni normative con le quali il legislatore aveva imposto un sistema di notificazione (la cui violazione comporta la nullità ai sensi dell'art. 160 c.p.c.) e di preclusioni e decadenze.

Riconducendo la necessità di applicare il principio del contraddittorio al processo tributario e all'esigenza di garantire il diritto di difesa delle parti processuali, si riteneva²⁹¹ che anche nel processo tributario dovessero sussistere i presupposti per l'applicazione delle garanzie di tutela giurisdizionale e di inviolabilità della difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione, poiché il riferimento esplicito alle disposizioni generali del codice di procedura civile, presente nell'art. 39 del D.p.r. n. 636/1972²⁹² permetteva l'adeguamento automatico dell'intero procedimento tributario ai principi della domanda e del contraddittorio, anche laddove la disciplina normativa non prevedeva forme autonome di esercizio dei poteri di iniziativa, di impulso e di allegazione delle parti private. L'art. 35, 2° comma, ultima parte, del D.p.r. n. 636/1972, in particolare, era considerata norma cardine cui ricondurre l'esigenza di tutela del principio del contraddittorio, in quanto rispondente alla triplice esigenza di tempestiva comunicazione alle parti degli adempimenti istruttori ordinati dalla

²⁹⁰ Così COMOGLIO, L.P., "Atti di istruzione delegata e contraddittorio del contenzioso tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, p. 468 ss..

²⁹¹ COMOGLIO, L.P., *op. ult. cit.*, p. 484.

²⁹² Precedente norma regolatrice del contenzioso tributario abrogata con l'entrata in vigore del D.lgs. n. 546/1992.

Commissione tributaria, del loro diritto di intervenire e del diritto di far constare a verbale le loro richieste e deduzioni²⁹³.

Vi era, poi, chi²⁹⁴ rilevava che l'art. 20²⁹⁵, 1° comma, del D.p.r. n. 636/1972, fosse espressione delle esigenze del contraddittorio, in quanto l'esposizione dei fatti in contestazione doveva essere effettuata dal relatore all'udienza, cioè, davanti al giudice ed in presenza delle parti, immediatamente prima della discussione, coinvolgendo in tal modo contemporaneamente tutti i soggetti del processo nel vaglio della materia del contendere. Diversamente da quanto accadeva nel processo civile (art. 183, 2° comma, c.p.c.), poi, il diretto coinvolgimento del giudice nel contraddittorio con le parti, sarebbe stato espressamente previsto con l'obbligo, imposto all'organo giudicante, di esternare ad esse i fatti e le questioni della controversia. Solo parte degli interpreti²⁹⁶ ha sollevato il dubbio che, nel processo tributario, il contraddittorio processuale non rispondesse al principio dell'effettività, individuandone un ostacolo alla piena realizzazione nella struttura della frase istruttoria. Veniva in rilievo, in particolare, la disciplina dei poteri del giudice tributario, che, facendo propendere per un sistema di tipo inquisitorio, sembrava incompatibile con un effettivo confronto dialettico dei contendenti. Si metteva in luce che gli atti istruttori, in linea teorica, potevano essere posti in essere dal giudice tributario (che si avvaleva, peraltro dell'attività degli uffici) senza avvisare preventivamente il contribuente e che non era neppure richiesta la necessaria notifica (a pena di nullità) alle parti del provvedimento con cui veniva disposta

²⁹³ Cfr. GLENDI, C., "I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario", in AA.VV., *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario. Atti del convegno organizzato dalla facoltà di giurisprudenza dell'Università di Sassari (20-22.09.1984)*, a cura di GLENDI, C., PATTI, S., PICOZZA, E., Torino, 1986, p. 175 ss..

²⁹⁴ GLENDI, C., "Il giudice tributario e la prova per presunzioni", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, p. 593 ss..

²⁹⁵ La norma prevede che «... all'udienza il relatore espone i fatti e le questioni della controversia in presenza delle parti; il presidente ammette quindi le parti alla discussione.»

²⁹⁶ COMOGLIO, L.P., *op. ult. cit.*, p. 474 ss..

l'attività istruttoria. Anche in relazione al necessario rinvio ai principi informatori del processo civile, si concludeva che l'istruttoria del processo tributario dovesse garantire il contraddittorio e che il giudice non potesse decidere utilizzando prove formate senza confronto dialettico dei contendenti ma che il procedimento davanti alle Commissioni tributarie non garantisse l'effettività di tali principi.

Dopo la riforma ad opera del D.lgs. n. 546/1992, benché non sembri sussistere dubbio che, in linea astratta, il principio del contraddittorio faccia ingresso nella disciplina del contenzioso tributario in forza del rinvio alle norme del codice di procedura civile operato dall'art. 1 del citato decreto²⁹⁷, nondimeno ci si interroga sulla sua effettività. Si pone cioè la questione se la struttura del processo tributario, che - come si è visto partecipa al contempo del modello processuale civile e di quello amministrativo - sia idonea a garantire la conoscenza dell'oggetto del processo ad ogni parte processuale ed al giudice²⁹⁸.

GLENDI, in particolare, rileva che l'effettiva costituzione del contraddittorio nel processo si realizzi solo ove sia correttamente avvenuta la comunicazione ad entrambe le parti costituite dell'avviso di trattazione ed osserva che la disciplina normativa introdotta con il D.lgs. n. 546/1992 ha modificato le forme di proposizione del ricorso con la notificazione non più diretta all'ufficio ed alla segreteria del giudice adito (ma all'autore dell'atto impugnato), con la previsione del successivo deposito in segreteria della Commissione tributaria e

²⁹⁷ Di recente, la Corte di Cassazione nel confermare il diritto d'ingresso nel processo tributario alle dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria, a carico del contribuente, con il valore probatorio "proprio degli elementi indiziari", ha ritenuto che il medesimo diritto dovesse essere riconosciuto anche al contribuente (con il medesimo valore probatorio), proprio per dare concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa. Così ad. es. C. Cass., Civ., sez. trib., n. 4269/2003, in *Giust. civ. mass.*, 2002, p. 517; in senso conforme si veda C. Cass., Civ., sez. trib., n. 5957/2003, in *Giust. civ. mass.*, 2003, IV.

²⁹⁸ GLENDI, C., "L'irregolare "Costituzione" del contraddittorio nel processo tributario", in *GT-Riv. giur. trib.*, 2001, p. 101 ss..

con il divieto di integrare i motivi di ricorso (se non nei casi tassativamente previsti dal legislatore).

Tuttavia ancora oggi, l'art. 24 del D.lgs. n. 546/1992 consentirebbe alla parte interessata di dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza (a pena di inammissibilità), che intende proporre motivi aggiunti, con successivo rinvio dell'udienza di trattazione. Tale disposizione, secondo l'autore, andrebbe ad inficiare l'effettività del contraddittorio se non venisse realizzata la comunicazione dell'avviso di trattazione alle parti. Di conseguenza, conclude GLENDI, il giudice d'appello, *ex art. 59 del contenzioso*, dovrebbe ordinare la remissione alle Commissioni provinciali per vizio del processo.

Anche MULEO²⁹⁹ dubita dell'effettività del contraddittorio nel processo tributario e rileva che l'attuazione del precetto contenuto nell'art. 111 della Costituzione comporta la necessità di garantire l'effettiva parità delle armi sin dalla fase di acquisizione ed assunzione delle prove oltre che in quelle di valutazione delle stesse.

Nel processo tributario, però, l'istruttoria manca poiché il giudice si limita ad una verifica di legittimità dell'istruttoria degli uffici. Conseguentemente, per rendere effettivo il giusto processo, occorrerebbe il confronto dialettico necessario tra le parti, sin dall'avvio del procedimento amministrativo, davanti all'ente impositore.

3. La posizione della giurisprudenza italiana e comunitaria

Anche nell'ambito della giurisprudenza nazionale non si è mai posto in dubbio che il principio del contraddittorio operi nel processo tributario. La Corte

²⁹⁹ MULEO, S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 345 ss..

costituzionale³⁰⁰ - a lungo ancorata all'idea che le Commissioni tributarie avessero natura di organi amministrativi per i quali non potevano operare i principi generali dell'ordinamento giurisdizionale - riteneva che il contraddittorio (e con esso l'obbligo di motivazione) fosse compatibile con il carattere amministrativo di un'attività che è pur sempre contenziosa, quale quella del giudice tributario. La Cassazione³⁰¹ riconosceva il carattere giurisdizionale delle Commissioni proprio confrontando le forme di procedimento impositivo con la disciplina del codice di procedura civile e con l'apposizione di uguaglianza garantita dalle norme sul contraddittorio e sul diritto di difesa.

In sede comunitaria, invece, la Corte Europea dei diritti dell'uomo, tradizionalmente, si è sempre posta con disfavore all'estensione al processo tributario dei principi del giusto processo tutelati dalla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. La Corte Europea dei diritti dell'uomo³⁰² ha ritenuto, infatti, che nella materia tributaria i principi del giusto processo possano applicarsi solo ove siano in questione trattamenti sanzionatori. In linea di principio, invece, ha ritenuto di escludere l'estensione al processo tributario del principio generale del giusto processo.

³⁰⁰ Si veda C. Cost., n. 10/1969, in *Foro. It.*, 1969, I, p. 565.

³⁰¹ Si veda C. Cass., Civ., sez. I, n. 2847/1971, in *Foro it.*, 1972, I, p. 849 ss..

³⁰² Così, C.E.D.U., Ad. plen., 12.07.2001, n. 44759/1998, *Ferrazzini/Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 305 ss., ha espresso il convincimento che «L'art. 6 comma 1 della Convenzione Europea per i diritti dell'uomo e le libertà fondamentali in tema di giusto processo non può essere applicato al processo tributario, che conseguentemente resta sottratto ai vincoli di ragionevole durata che invece sono imposti agli altri tipi di processo. Tale conclusione può essere giustificata alla luce di due profili: innanzitutto, in via generale, in base al particolare rapporto di natura sostanziale fra contribuente e Stato, che non può essere ricondotto fra quelli indicati all'art. 6 della Convenzione. In subordine, per il fatto che le deroghe che il Primo Protocollo addizionale (art. 1) apporta alla Convenzione Europea, in materia tributaria e sul piano sostanziale, non possono non incidere, seppur in via indiretta, anche sulla tutela processuale di quelle stesse situazioni soggettive. Conseguentemente, il processo tributario va esente, per sua natura, da qualsiasi censura sollevata in base alla Convenzione Europea a causa della sua irragionevole durata.»

La dottrina ha criticato tale linea interpretativa della Corte³⁰³. In particolare, GREGGI (con riferimento al caso di fattispecie, che era antecedente all'introduzione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea) rileva che la sentenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo suscita non poche perplessità considerando che già l'art. 6 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo consacrava, quale corollario del diritto di difesa, il principio del giusto processo. Ciò tanto più perché tale Convenzione ha indubbi effetti anche nell'ordinamento nazionale.

Secondo la Corte, la Convenzione non potrebbe applicarsi all'obbligazione tributaria, in quanto - essendo questa espressione di un particolare potere di imperio fiscale dello Stato nazionale, - non rivestirebbe natura di obbligazione civile. Tale deroga all'estensione della portata applicativa della Convenzione, per quanto operante sul piano sostanziale, andrebbe ad incidere in via indiretta anche sulla tutela processuale delle situazioni giuridiche soggettive. Il particolare rapporto contribuente-Stato non potrebbe essere ricondotto fra quelli indicati all'art. 6 della Convenzione.

Al contrario, l'autore rileva che l'art. 6 della Convenzione Europea racchiude una pluralità di garanzie (pubblicità dell'udienza, ragionevole durata del processo, imparzialità ed indipendenza del giudice ecc...) che al momento della loro concreta applicazione - devono essere valutate attraverso un c.d. "margine di apprezzamento". Sarebbe perciò errato parificare ogni garanzia alla medesima soglia di salvaguardia e non sarebbe corretto escludere dalla sua portata applicativa un'intera tipologia di processi (quelli tributari), potendosi al più riconoscere un abbassamento della soglia di tutela. Inoltre, se pure la situazione giuridica soggettiva sia governata dalla più ampia espressione del potere di imperio del legislatore nazionale, non può venire pregiudicata da eventuali limiti del rapporto sostanziale la sua tutela processuale che deve

³⁰³ Cfr. GREGGI, M., "Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)", in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 529 ss..

essere al contrario garantite modo pieno nell'ambito della Convenzione. L'autore osserva, inoltre, che la dottrina e la giurisprudenza nazionali evolvono nel senso della piena affermazione dell'efficacia della Convenzione anche per l'ordinamento interno. Da ultimo, anche in materia tributaria si è riconosciuta la vincolatività della Convenzione³⁰⁴.

GREGGI esclude l'esistenza nell'ordinamento fiscale nazionale di principi contrari al giusto processo anche in considerazione di tra ulteriori circostanze. Anzitutto, rileva che per effetto della novella dell'art. 111 della Costituzione si sarebbe verificata una sorta di «...*assorbimento costituzionale del principio del giusto processo*». Inoltre, aggiunge che la Carta dei diritti fondamentali di Nizza, andando a riconoscere il diritto al giusto processo quale principio guida nei rapporti con l'autorità giurisdizionale e con la pubblica amministrazione, non avrebbe posto alcuna distinzione tra tipologie di procedimento o di situazioni giuridiche sottese. Infine, il legislatore nazionale avrebbe più volte consacrato il principio enunciato dalla Convenzione Europea nella normativa interna, mostrando con ciò di voler adeguare l'ordinamento interno ai principi generali del diritto comunitario.

Alle considerazioni di GREGGI, si aggiunga che, secondo quanto più volte affermato dalla Corte costituzionale nel bilanciamento tra gli interessi contrapposti al prelievo fiscale ed alla tutela giurisdizionale il primo non può andare a completo discapito della seconda. Al più, può riconoscersi un'attenuazione della modalità di tutela, ma solo quando il debito tributario sia certo e determinato. Sulla scia del ragionamento interpretativo del giudice costituzionale, allora, si è indotti a concludere che ancora non si tiene nella dovuta considerazione che il concetto di sovranità fiscale ormai è obsoleto, consentendo che il dovere tributario vada a soffocare la tutela del diritto di difesa (e perciò anche quella del diritto al giusto processo che ne costituisce

³⁰⁴ In tal senso si veda Comm. trib. reg., sez. Milano, 19.09.2000, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2001, I, p. 160.

corollario), manifestando così di non soppesare i due interessi contrapposti. Al contrario, proseguendo nella medesima linea interpretativa, deve ritenersi che né la sovranità né l'interesse fiscale possano impedire l'applicazione del principio del giusto processo. Dunque, l'interesse alla riscossione delle imposte non sembra poter restringere la portata applicativa dei principi riconosciuti dalla Carta di Nizza (ciò, almeno, in assenza di una norma di legge che, a tutela di tale interesse superiore, deroghi espressamente il principio del contraddittorio).

4. L'onere della prova nel processo tributario

Preliminare all'esame dell'effettività del contraddittorio nel processo tributario, appare un approfondimento sul particolare modo di atteggiarsi del principio dell'onere della prova nel rapporto d'imposta.

La regola, infatti, è di recente acquisizione nel processo tributario. A lungo gli interpreti si sono interrogati sulla possibile estensione di tale principio anche alla materia tributaria, in ragione dell'esistenza della presunzione di legittimità degli atti dell'Amministrazione finanziaria che sembrava impedirne l'ingresso³⁰⁵. La presunzione di legittimità degli atti impositivi portava ritenere che l'erario avesse raccolto prove sufficienti per l'emanazione dell'atto e, di conseguenza, conduceva all'esclusione, in sede processuale, dell'onere della prova a carico dell'ente impositore³⁰⁶.

PUGLIESE e poi ALLORIO, per primi, prospettarono l'idea della precostituzione della prova in sede procedimentale da parte dell'amministrazione finanziaria e ravvisarono, nel corso del processo, un onere

³⁰⁵ Si veda GIANNINI, A. D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, I, p. 289.

³⁰⁶ Si riteneva che gli atti dell'amministrazione finanziaria fossero legittimi e che spettasse al contribuente provarne l'illegittimità.

di “controprova” a carico del contribuente³⁰⁷. Il ragionamento, che mosse tali autori (ed in particolare ALLORIO) partiva (tra l’altro) dalla semplice intuizione che le norme che fissano le presunzioni legali a favore del fisco attestano che proprio su di essa grava l’onere della prova dei fatti sui quali la pretesa si fonda. Lo sviluppo di siffatta osservazione andava, però, a stravolgere il principio dettato dall’art. 2697 c.c. per cui «*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*», poiché l’onere incombeva non già su chi faceva valere in giudizio il diritto all’annullamento dell’atto ma sulla controparte. ALLORIO spiegava che il problema dell’incombenza della prova si pone, prima che alle Commissioni tributarie, alla stessa Amministrazione. Ciò sulla base di un principio generale a tenore del quale la Pubblica amministrazione non può porre in essere alcun atto senza aver procurato a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà a dar vita a quell’atto. Con riferimento agli atti di imposizione, la prova che il fisco avrebbe dovuto possedere, allora, era quella dell’esistenza della situazione posta alla base della pretesa impositiva. Il giudice tributario, nella mancanza o insufficienza di questa prova avrebbe dovuto, allora (secondo ALLORIO) ritenere viziato l’atto d’imposizione (e quindi procedere al suo annullamento) per violazione della norma che impone alla finanza di non addivenire all’imposizione senza la prova della situazione base del tributo³⁰⁸.

³⁰⁷ Cfr. PUGLIESE, M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 19 e ss.; ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 383 ss..

³⁰⁸ Cfr. ALLORIO, E., *op. cit.*, pp. 391-393, dove l’autore escludeva sì dovesse addossare l’onere della prova a carico dell’Amministrazione finanziaria, in quanto già gravata dell’obbligo di motivazione degli atti di imposizione. Si legittimerebbe, così (secondo l’autore) il principio per cui nel processo tributario ciò che incomberebbe sull’amministrazione finanziaria non è il dovere di dare tutta la prova, ma solo un principio di prova che il contribuente potrebbe vincere dimostrando in via di eccezione la fondatezza delle sue avverse ragioni. L’esigenza della motivazione dell’atto d’imposizione, infatti, rifletterebbe unicamente un aspetto formale dell’atto stesso; la situazione base del tributo verrebbe unicamente affermata, non dovendo essere anche provata.

Altra dottrina³⁰⁹, traeva dalla natura del processo tributario la deduzione secondo cui l'onere della prova dovesse incombere sull'Amministrazione finanziaria. Il giudizio, infatti, sarebbe stato costruito sulla base di una *provocatio ad opponendum* (l'avviso di accertamento), ma questo non avrebbe esonerato l'ufficio dall'onere di spiegare in giudizio le ragioni della pretesa fiscale.

Un primo importante passo verso il riconoscimento del principio, per cui l'onere della prova deve essere posto a carico dell'erario, fu fatto dalla Corte di Cassazione nel 1979³¹⁰. La Suprema Corte, negò, anzitutto, ingresso nel processo giurisdizionale alla presunzione di legittimità degli atti d'imposizione e affermò che la posizione formale di attore in capo all'opponente non rileverebbe ai fini della distribuzione dell'onere probatorio incidendo, al riguardo, piuttosto la posizione sostanziale dei contendenti. In questo modo ha riconosciuto che l'onere della prova deve essere posto a carico dell'erario in quanto, in base all'art. 2697 c.c., non è l'attore in senso formale che deve provare l'illegittimità del credito vantato dalla pubblica amministrazione, ma (poiché è quest'ultima che - dal punto di vista sostanziale - si afferma creditrice) è l'autorità amministrativa che subisce l'onere della prova dei fatti costitutivi (per legge) della sua pretesa, mentre grava sul destinatario (contribuente) che eccepisca l'inefficacia di quei fatti che (in quanto provati dalla controparte) ovvero assuma che il diritto sia modificato o estinto, l'onere di provare i fatti sui quali l'eccezione si fonda³¹¹.

Sulla scorta di tale pronuncia, ora l'orientamento della giurisprudenza più accreditata è nel senso che - quando la pubblica amministrazione sia convenuta in giudizio per effetto dell'impugnazione di un provvedimento impositivo, la

³⁰⁹ Così BERLIRI, A., *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, I, p. 156; ID., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, III, p. 128 ss.; MICHELI, G. A., "Sulla possibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, p. 13 ss..

³¹⁰ Si veda C. Cass., Civ., sent. n. 2990/1979, in *Giur. it.*, 1979, I, p. 1770 ss..

³¹¹ Nello stesso senso si veda C. Cass., Civ., sez. I, n. 5951/1979, in *Rass. avv. Stato*, 1980, I, p. 377 ss..

relativa controversia riguarda l'esistenza di un credito dell'Amministrazione finanziaria, riconducibile all'ambito dei rapporti di diritto privato. Di conseguenza, benché l'iniziativa dell'azione provenga dal contribuente (sul quale la pretesa amministrativa viene esercitata in via esecutoria) la posizione sostanziale delle parti vede l'Amministrazione nella veste di attrice e il privato in quella di convenuto. Secondo la disciplina dettata dall'art. 2697 c.c., dunque, la prima deve provare i fatti costitutivi della pretesa, mentre il secondo è tenuto a dimostrare le cause modificative ed eventualmente, istintive di tali fatti o la loro inefficacia³¹². Tale distribuzione del carico probatorio sembra giustificato altresì dall'esigenza di vedere garantita la chiarezza dei rapporti tributari che, essendo rapporti di natura patrimoniale, incidono profondamente nella sfera delle libertà costituzionalmente garantite.

Anche la dottrina si è allineata al pensiero della giurisprudenza ed ha riconosciuto che l'onere della prova grava sull'ufficio impositore³¹³. In

³¹² Cfr. C. Cass., Civ., n. 2092/1996, in *Giust. civ. mass.*, 1996, e C. Cass., Civ., sez. I, n. 11420/1998, in *Boll. Trib.*, 2000, p. 385 secondo la quale «nel processo tributario l'onere della prova si configura non come onere in senso proprio (quale posizione assimilabile a quella di diritto sostanziale), ma come regola di giudizio per il giudice, regola che, in caso di prova mancante o insufficiente, vale ad individuare la parte a cui carico porre la carente dimostrazione dei fatti dedotti (costitutivi, ovvero impeditivi, modificativi o estintivi), in modo da consentire al giudice di pervenire comunque a una decisione di merito, dal che deriva l'irrelevanza della provenienza dell'allegazione probatoria (art. 115 c.p.c.), potendo il giudice trarre il proprio convincimento (art. 116 c.p.c.) dagli elementi di prova che siano stati forniti da qualunque delle parti, fermo restando che le regole generali sull'onere della prova vanno coordinate, nella materia tributaria, con il limite dei criteri di valutazione utilizzati dall'ufficio nella formulazione dell'avviso di accertamento.»

³¹³ Si veda GAFFURI, G. F., "Considerazioni sull'accertamento tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, p. 551 ss.; MOSCHETTI, F., "Avviso di accertamento e garanzie del cittadino", in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1913 ss.; SCHIAVOLIN, R., "Le prove", in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, F., Torino, 1999, p. 473 ss.. SCHIAVOLIN, in particolare, rileva che se prima di emanare l'accertamento non è stata acquisita la prova delle violazioni del contribuente, l'atto deve essere annullato senza che l'Amministrazione possa chiedere l'esperimento di un'istruttoria processuale per rimediare alle carenze di quella amministrativa e tantomeno possa provvedere di propria iniziativa la Commissione tributaria. Tali osservazioni sono di interesse, perché prospetta il legame esistente tra onere della prova, poteri del giudice e il principio del contraddittorio.

particolare, vi è stato chi³¹⁴ ha rilevato che, benché l'art. 2697 c.c. si applichi anche al processo tributario, diversamente da quanto indurrebbe a concludere un'esegesi meramente letterale della regola, ciò non vuol dire che l'onere della prova incomba su chi ha l'iniziativa processuale, ma sulla parte che fa valere - fuori dal giudizio - la pretesa sostanziale. La natura inquisitoria o dispositiva del processo tributario, invece, non avrebbe alcuna influenza sull'onere della prova.

Sulla stessa linea interpretativa, altri³¹⁵ ha evidenziato, che l'incombenza dell'onere della prova non è connessa al ruolo processuale di attore o convenuto dovendo prescindere dalla veste formale assunta dalle parti nel processo ma aversi riguardo ai vantaggi che ognuna ricava, alla stregua del diritto sostanziale, dalla dimostrazione dei fatti dedotti in causa. Compete, dunque, al soggetto titolare della pretesa fatta valere per il tramite dell'atto oggetto di contestazione l'onere di dimostrare i fatti costitutivi di quest'ultima, mentre spetta al contribuente fornire la prova dei fatti impeditivi, modificativi ed istintivi da lui dedotti in via di eccezione per contrastare la pretesa anzidetta.

Pur dovendo ritenersi superati gli indirizzi che spostavano sul ricorrente l'onere di provare l'illegittimità dell'atto impositivo ed ormai pacificamente

³¹⁴ CIPOLLA, G.M., "Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 ss. nonché ID., "L'onere della prova", in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, F., Torino, 1999, p. 528 ss.. Sulla stessa linea di pensiero è COMOGLIO, L.P., "Profili processuali e rilevanza processuale dell'avviso di accertamento", in *Riv. not.*, 1984, II, p. 166 ss., il quale ritiene che l'art. 2967 c.c. fissi il principio dell'onere della prova anche nel processo tributario.

³¹⁵ RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 480 ss.; ID., "Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo", in *Rass. trib.*, 2000, p. 567 ss.. L'autore ha chiarito, inoltre, che l'accollo dell'onere della prova va operato in funzione delle conseguenze favorevoli che si riconnettono ai fatti da dimostrare e non alla posizione processuale delle parti, né alla titolarità della situazione giuridica sostanziale. Nel giudizio di impugnazione di un atto dell'Amministrazione finanziaria, allora, la Pubblica amministrazione avrebbe l'onere della prova degli elementi costitutivi della fattispecie dalla cui realizzazione scaturiscono la nascita e l'entità del proprio credito ed il contribuente deve provare, oltre ai fatti impeditivi, istintivi e modificativi del credito, tutte le circostanze di fatto che inducono ad una minore quantificazione del suo debito (gli oneri deducibili, la detrazione d'imposta ecc.).

acquisito che nel rapporto tributario l'onere della prova incombe sull'Amministrazione finanziaria (parte in senso sostanziale), che deve dimostrare la fondatezza della pretesa prima del processo, già nell'atto impositivo, mentre è rimessa al contribuente la prova (nel corso del giudizio³¹⁶) dei fatti impeditivi, istintivi e modificativi della stessa (si vedrà, oltretutto, che il confine che tradizionalmente delimita la prova dalla motivazione nel diritto tributario si assottiglia, le due figure tendono sovrapporsi e, conseguentemente, si verifica un *continuum* tra istruttoria processuale ed istruttoria procedimentale), permangono dubbi sulla fonte normativa che giustifica il principio in parola.

La dottrina, mutuando il pensiero della giurisprudenza, ha espresso un orientamento che fa riferimento all'art. 2697 c.c..

Altra linea interpretativa, invece, sulla scia del pensiero di PUGLIESE e ALLORIO, procedendo dalle presunzioni legali e dall'obbligo della precostituzione della prova (pur non ponendo in dubbio che la prova del fondamento della pretesa deve essere fornita dall'ente impositore, sia in sede procedimentale che in sede processuale) ha escluso ogni riferimento all'art. 2697 c.c. nella considerazione che tale norma non potrebbe operare nei processi (come quello tributario) di impugnazione in cui valgono regole diverse di distribuzione dell'onere della prova sul riflesso, cioè, di una situazione sostanziale che è quella di un soggetto abilitato ad emanare un atto solo in presenza di certi presupposti. Promosso il giudizio di controllo, sarebbe, di conseguenza, il soggetto agente a dover fornire al controllante le prove della legittimità della sua azione e l'ente impositore è gravato dell'onere della prova non in quanto si pone come

³¹⁶ Si rileva, per inciso, che nell'ottica del nuovo modello dei rapporti amministrazione-cittadino, quest'ultimo è chiamato provare i fatti dichiarati già nella fase precontenziosa. A titolo esemplificativo, si consideri l'art. 32 del D.p.r. n. 600/1973.

creditore, ma in quanto si pone come autore di un atto sottoposto a verifica giudiziale³¹⁷.

Altro autore³¹⁸ ritenendo che l'art. 2697 c.c. non possa trovare applicazione nel processo tributario, conclude che con tale processo sia incompatibile la

³¹⁷ Cfr. TESAURO, F., "L'onere della prova nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, p. 81, il quale criticando le posizioni di PUGLIESE, osservava che tale autore si poneva erroneamente il problema dell'onere della controprova partendo dall'assunto che l'iniziativa fosse sempre del privato. Rilevava che tale impostazione conduceva a gravi effetti distorsivi nel caso in cui il ricorso fosse diretto contro atti privi di motivazione, perché il contribuente si trovava a doversi difendere ed a dimostrare l'illegittimità della pretesa erariale, ignorandone, però, le ragioni.

³¹⁸ MAFFEZZONI, F., "La prova nel processo tributario", in *Boll. trib.*, 1977, p. 1701 ss.. L'autore parte dalla considerazione che nel processo tributario operano solo il vincolo di esibizione delle parti, sul fondamento della disponibilità (potenziale o attuale) delle prove, il diritto di esibizione delle prove ed il principio istruttorio-inquisitorio del giudice. Rileva che le norme tributarie impongono al soggetto passivo (tra gli altri) l'obbligo di ricostituire le prove del corretto adempimento fiscale ed all'Amministrazione finanziaria penetranti poteri istruttori funzionali all'acquisizione delle prove delle inadempienze dell'obbligato. Regola generale operante nell'ordinamento fiscale sarebbe, cioè, quella dell'acquisizione extraprocessuale degli adempimenti e degli inadempimenti degli obblighi tributari, quasi che il complesso delle prove acquisibili al di fuori del processo possa soddisfare la totalità delle esigenze istruttorie di tale processo. Nel giudizio, invece, le parti avrebbero il solo vincolo di esibire quelle prove di cui hanno la disponibilità e quelle che possono essere utili all'accoglimento delle loro domande. Il giudice, poi, con penetranti poteri istruttori d'ufficio, potrebbe sopperire alle lacune probatorie delle parti. Secondo l'autore tali principi sarebbero indicativi della convinzione del legislatore circa la sufficienza delle prove acquisibili al di fuori del processo, per consentire la giusta decisione giudiziale della controversia. La regola dell'onere della prova, invece, non sembrerebbe avere alcuna rilevanza per il giudice. Ciò, essenzialmente, in considerazione del fatto che tale istituto dettato dall'art. 2697 c.c. poggia, tra l'altro, su presupposti che non ricorrono nel processo tributario e cioè: il principio di disponibilità delle prove per la parte su cui incombe l'onere nonché quello per cui la prova deve tendere a dimostrare esclusivamente l'esistenza o l'inesistenza di un diritto soggettivo. Nel giudizio fiscale, invece, la prova è volta a dimostrare la legittimità o l'illegittimità di atti amministrativi da cui quei diritti derivano sotto forma di crediti tributari e la disponibilità delle prove dipende dalle norme tributarie che da un lato impongono ai soggetti passivi di preconstituire e conservare le prove degli adempimenti fiscali e dall'altro riconoscono all'erario poteri istruttori con l'esercizio dei quali esso concentra su di sé la disponibilità di tutte le prove rilevanti. Infine, osserva l'autore che l'abbandono della regola fondata sull'art. 2697 c.c. si armonizzerebbe con le linee di sviluppo della disciplina della prova nel processo amministrativo, nel quale è sancito l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di produrre in giudizio il provvedimento impugnato unitamente agli atti e documenti in base ai quali esso è stato emanato, nonché di conformarsi alle richieste di chiarimenti e verifica disposta dal giudice.

regola di giudizio fondata sull'onere della prova, perché i mezzi probatori in materia fiscale devono tendere a dimostrare l'illegittimità dell'atto impugnato e non l'esistenza di diritti soggettivi.

Allineandosi al pensiero di quanti ritengono che nel processo tributario il principio dell'onere della prova non possa trovare la propria fonte normativa nell'art. 2697 c.c., vale considerare, altresì, che tale norma opera nel giudizio proprio per rispondere alla necessità dell'organo giurisdizionale di ancorare ad un criterio fisso la giustificazione del rigetto delle domande i cui presupposti non siano stati provati.

Sembra potersi aderire, cioè, alle considerazioni di quella parte della dottrina³¹⁹ per cui (facendo riferimento al giudizio civile di accertamento) la regola di giudizio basata sull'onere della prova attua una precisa correlazione tra diritto sostanziale e processo traducendo nel giudizio lo schema previsto dalla norma sostanziale.

L'onere della prova, in termini oggettivi, sarebbe una regola di giudizio che (dovendo il giudice pronunciarsi nei limiti della domanda e delle prove prodotte dalle parti) da un lato consente di addivenire in ogni caso ad una pronuncia di accoglimento o rigetto della domanda (anche quando sia dubbia la verità dei fatti) e dall'altro canto va ad attuare una precisa correlazione tra diritto sostanziale e processo. In termini soggettivi, invece, stabilirebbe criteri di ripartizione degli oneri a dimostrazione dei fatti, a fondamento delle pretese vantate dalle parti.

Traslando tali osservazioni alla materia tributaria, allora, il contenuto della regola dell'onere della prova non può non tenere conto del fatto che il processo ha ad oggetto l'impugnazione proposta dal contribuente contro un atto amministrativo, suscettibile di divenire definitivo, con cui l'Amministrazione

³¹⁹ Si veda CIPOLLA, G. M., "Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 1998, p. 671 ss. nonché ID., "L'onere della prova", in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, F., Torino, 1999, p. 528 ss..

finanziaria vanta una pretesa creditoria e, conseguentemente, l'art. 2697 c.c. non può costituire la norma di riferimento a cui ancorare l'assegnazione delle incombenze probatorie delle parti processuali: infatti, se l'onere della prova è criterio di ripartizione dell'obbligo di dimostrare alla controparte il fondamento della pretesa fatta valere in giudizio e se l'Amministrazione finanziaria vanta il proprio diritto di credito in un momento anteriore al processo, cioè, con la notifica dell'atto impositivo, dovrà essere quella la sede in cui competerà altresì l'onore di provare il fondamento della pretesa. La regola dell'onere della prova alla controparte non può fondarsi sull'art. 2697 c.c. (che opera "in giudizio") ma viene ricondotto ad un principio di carattere generale, che opera in ogni sede (anche fuori del processo), per cui chi assume un diritto creditorio deve dimostrare il fondamento alla controparte, fornendone la motivazione e le prove.

L'onere della prova fondato sull'art. 2697 c.c., invece, sembra poter operare nel processo tributario, esclusivamente, quale regola di giudizio che opera nei rapporti delle parti con il giudice, per renderlo edotto della pretesa che andrà a delimitare l'oggetto della pronuncia. Da qui sembra trarre fondamento l'onere imposto dal legislatore al ricorrente di indicare nell'atto introduttivo del giudizio il provvedimento amministrativo contro cui agisce, provvedimento che, delimitando l'oggetto del giudizio manifesta al giudice la pretesa fatta valere e (attraverso la motivazione) le prove su cui la stessa si fonda.

L'esame del principio dell'onere della prova nel giudizio tributario, pertanto, induce a tenere distinti il dialogo delle parti tra loro e quello con il giudice ed a proseguire lo studio del contraddittorio tenendo disgiunti i due diversi momenti di confronto dialettico.

5. *Il contraddittorio processuale e la natura del processo tributario*

La verifica dell'effettività del contraddittorio nel processo tributario impone, ora, un esame della natura del processo, teso all'individuazione del suo oggetto.

Infatti, l'ingresso nella disciplina del contenzioso tributario dell'art. 111 della Costituzione, ma anche quello dell'art. 101 c.p.c., per effetto del rinvio operato all'art. 1 del D.lgs. n. 546/1992 alle norme del codice di procedura civile, si estende su due fronti. Da un lato prescrive che ognuna delle parti contendenti sia posta nella condizione di conoscere le pretese ed eccezioni della controparte (oltre ai mezzi di prova da queste offerte) prima dell'inizio del giudizio; dall'altro lato impone che il giudice sia edotto degli esatti termini della controversia. In sintesi il principio "*Audiatur et altera pars*" sembra enunciare che ognuna delle parti processuali ed il giudice devono essere posti nella condizione di conoscere esattamente l'oggetto del processo e, perciò, il *thema decidendum*. L'attenzione si sposta, pertanto, sulla natura del processo, perché solo individuando la medesima si è in grado di delimitare l'oggetto della controversia che deve necessariamente essere conosciuta dalle parti e dal giudice sin dall'inizio della vicenda processuale. Dopo aver delineato l'oggetto del processo, e solo allora, si potrà andare a verificare se il contraddittorio sia effettivamente garantito davanti agli organi della giustizia tributaria ovvero se occorre cercare meccanismi di compensazione idonei a ripristinare l'equilibrio tra le parti contendenti.

Occorre partire da una prima considerazione: si tratta di un processo che sembra partecipare della medesima natura del giudizio civile e di quello amministrativo. Pertanto, qualora dovesse ritenersi prevalente nel processo tributario la natura dichiarativa, si dovranno tenere in maggior conto le conclusioni cui è giunta la dottrina e la giurisprudenza processual-civilista in ordine alle garanzie di effettività del contraddittorio nel processo civile. Qualora,

invece, dovesse ritenersi prevalente la natura impugnatoria che caratterizza il processo amministrativo non potrà non tenersi in considerazione quanto affermato dagli interpreti in merito all'effettività del contraddittorio in tale giudizio.

Tra i teorici del diritto tributario non vi è uniformità di vedute. Tradizionalmente si fronteggiano tre soluzioni interpretative a cui di recente si è aggiunta una nuova impostazione di pensiero.

Da una parte vi sono quanti aderiscono alla c.d. "teoria dichiarativa"³²⁰ che riconduce il processo tributario ad un giudizio (simile a quello civile) volto all'accertamento dell'esatto debito d'imposta e ne rinviene la funzione nella verifica della verità dei fatti³²¹. La teoria dichiarativa, ritenendo che l'obbligazione tributaria origini *ex lege* al verificarsi del presupposto d'imposta, giunge a concludere che il potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria abbia natura di mero accertamento, con effetti dichiarativi (non diversamente dalle sentenze dichiarative). L'ente impositore, quindi, senza produrre una situazione giuridica nuova, si limiterebbe ad accertare e dichiarare una

³²⁰ Seguono, tale linea interpretativa: MERCATALI, A., "L'istruzione probatoria nel nuovo processo tributario", in *Boll. trib.*, 1999, p. 1095 ss.; ID., "Atto, rapporto e fatto nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 1987, I, p. 663 ss.; BAFILE, C., "Motivazione dell'accertamento e natura del processo secondo l'ultimo indirizzo delle sezioni unite", in *Rass. trib.*, 1989, I, p. 247; RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario – parte generale*, Milano, 1999, p. 455 ss.; ID., "Impugnazione e merito nel processo tributario", in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 749 ss.; ID., "Processo tributario", in *Enc. giur.*, Milano, 1987, p. 756 ss. e 772. Quest'ultimo autore, in particolare, - all'obiezione sollevata dagli interpreti della tesi costitutiva per cui, se il processo tributario riguardasse il rapporto e non l'atto, i vizi formali dell'atto dovrebbero essere giudizialmente irrilevanti (a differenza di quanto prevede invece una disciplina normativa sul contenzioso), - ribatte che questi atti sono previsti e sono in concreto posti in essere, concorrendo a produrre determinati effetti che la legge ad essi collega e che peraltro si collocano a seconda dei casi, sul diverso terreno della determinazione quantitativa dell'imponibile o della pena pecuniaria o su quello della riscossione ed è solo con riferimento a tali effetti che vengono in rilievo i vizi formali degli atti in questione, i quali devono considerarsi insuscettibili di dar vita agli effetti medesimi quando non corrispondono in pieno al paradigma delle norme che li prevedono.

³²¹ Di interesse, sotto questo aspetto, si profila la sentenza della C. Cass., Civ., sez. trib., n. 159992/2000, in *Boll. trib.*, 2002, p. 142 ss..

situazione giuridica preesistente (il rapporto d'imposta *ex lege*). In sede processuale, il giudice dovrebbe tendere, allora, alla reintegrazione del diritto soggettivo del contribuente, leso dall'attività amministrativa ed oggetto del processo sarebbe, perciò, l'accertamento dell'effettivo rapporto d'imposta sorto *ex lege*.

Dall'altro lato, vi sono i sostenitori della c.d. "teoria costitutiva" dell'obbligazione di imposta³²², che invece, rapportano il giudizio tributario al modello del processo di impugnazione-annullamento e ne individuano la funzione in quella tipica del processo amministrativo, e cioè la concretizzazione della certezza dei rapporti. Il processo, cioè, non potrebbe costituire un secondo momento volto alla determinazione del prelievo fiscale (come il processo di accertamento di una pretesa creditoria), quanto piuttosto un momento di verifica della legittimità e correttezza dell'azione amministrativa nel perseguimento della certezza del rapporto contribuente-fisco. Diversamente opinando, il giudice si andrebbe a sostituire all'Amministrazione finanziaria, arrogandosi un potere (quello impositivo) che non gli è proprio. I fautori della c.d. "teoria costitutiva" - partendo dal presupposto che l'obbligazione tributaria

³²² In dottrina, senza pretesa di esaustività, seguono la tesi costitutiva: ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, p. 85 ss.; FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario - parte generale*, Padova, 1999, in particolare p. 649 ss.; MAFFEZZONI, F., "La prova nel processo tributario", in *Boll. trib.*, 1977, p. 1677 ss.; GLENDI, C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 31 ss.; MICHELLI, G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1990, p. 280 ss.. Quest'ultimo autore ritiene che si tratti di una giurisdizione di diritto obiettivo, con riguardo alla tutela dei diritti soggettivi, anche se il contenuto di questi ultimi, nei confronti della Pubblica amministrazione finanziaria, abbiano un contenuto differente da quelli che, nel diritto privato ed in altre aree del diritto pubblico contrappongono il cittadino alla pubblica amministrazione e d'altro canto si differenziano da situazioni soggettive meno compiutamente protette in quanto subordinate al soddisfacimento dell'interesse pubblico. Ne discende che la giurisdizione tributaria non si può neppure definire come una giurisdizione sul merito dell'atto amministrativo poiché essa involge sempre questioni di diritto e di fatto che non attengono all'esercizio di un potere discrezionale circa la scelta del modo migliore per realizzare la tutela dell'interesse pubblico, dato che la legge stabilisce tutti gli elementi per la determinazione dell'*an* e del *quantum* e lascia all'amministrazione solo la valutazione della misurazione della base imponibile, là ove la legge confida all'amministrazione la stima della base stessa o la misura della sanzione amministrativa, pur stabilendone i criteri di massima.

nasca per effetto dell'esercizio del potere impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria (che avrebbe perciò effetti costitutivi del rapporto giuridico di imposta), - giungono ritenere, allora, che il processo tributario abbia per oggetto la verifica della legittimità dell'atto d'imposizione in funzione del suo annullamento e della realizzazione della certezza dei rapporti. Da un profilo strutturale, poi, osservando che il giudizio si instaura con un ricorso contro un atto dell'Amministrazione finanziaria ne si rinvencono, dunque, i caratteri tipici del processo di impugnazione³²³. Alcuni elementi strutturali condurrebbero a tale conclusione. Anzitutto, si osserva che l'art. 18 impone l'indicazione dell'atto impugnato quale elemento essenziale del ricorso ed il successivo art. 19 elenca tassativamente una serie di atti impugnabili, attraverso i quali si avvia il giudizio. Inoltre, l'introduzione del processo è subordinata all'osservanza del termine di decadenza agganciato alla notificazione di un atto tra quelli impugnabili. L'oggetto del giudizio non è delineato dalla domanda di colui che agisce in giudizio (contribuente-ricorrente), ma da un atto (quello impositivo) che si forma fuori dal processo e che va a costituire insieme il principale mezzo di prova attraverso cui l'erario fornisce al giudice ed alla controparte la dimostrazione del fondamento della pretesa creditoria. Inoltre, uno dei contendenti è un ente pubblico, che si caratterizza per il fatto di agire in modo imparziale, nel perseguimento del giusto prelievo fiscale.

³²³ Gli artt. 18 e 19 del D.lgs. n. 546/1992 appalesano che il giudizio si incardini attraverso l'impugnazione di un atto impositivo tra quelli elencati tassativamente dal legislatore. Per un approfondimento si veda: GIOVANNINI, A., "Il ricorso e gli atti impugnati", in *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO, F., Torino, 1998, p. 329 ss., il quale sottolinea che le diverse ricostruzioni interpretative, ancorché giungano a differenti conclusioni in ordine alla natura costitutiva o dichiarativa del processo, concordano pressoché tutte che si tratti di un giudizio di impugnazione. Si vedano inoltre, FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, Torino, 1992, p. 413 ss; GAFFURI, G. F., *Lezioni di diritto tributario - parte generale*, Milano, 1994, p. 164 ss..

Prospettando una soluzione interpretativa intermedia, l'orientamento prevalente della Cassazione³²⁴ è nel senso che il processo tributario consiste in un giudizio c.d. di impugnazione-merito in cui l'atto impugnato non avrebbe altra funzione se non quella di mera "*provocatio ad opponendum*" e l'impugnazione da parte del contribuente non costituirebbe altro che il mero mezzo tecnico preordinato all'instaurazione di un giudizio che, quando verta nel merito, finisce per tradursi in un vero proprio giudizio di accertamento del rapporto impositivo.

L'Amministrazione finanziaria, benché formalmente convenute, sarebbe nella sostanza parte attrice interessata al riconoscimento dei presupposti impositivi e quindi alla definizione dell'*an* e del *quantum* del tributo. Secondo tale interpretazione della giurisprudenza, qualora l'impugnazione abbia ad oggetto vizi formali dell'atto (quale il difetto di motivazione) il giudizio si

³²⁴ Si vedano tra le altre, con riferimento al giudizio tributario delineato dal D.p.r. n. 636/1972: C. Cass., SS.UU. Civ., n. 6151/1983, in *Boll. trib.*, 1982, p. 729; C. Cass., SS.UU. Civ., n. 5786/1988, in *Boll. trib.*, 1988, p. 1828 ss.; C. Cass., SS.UU. Civ., n. 10770/1991, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 3291. Interessante appare la pronuncia con cui la C. Cass., Civ., sez. trib., n. 3898/1980, in *Giust. civ. mass.*, 1980, 6, ha disposto che «L'avviso di accertamento tributario presenta due aspetti tra loro interdipendenti: l'uno sostanziale, in quanto pone in essere i presupposti per l'applicazione dell'imposta, l'altro processuale, in quanto è diretto ad affermare, ai fini della sua definitività, la pretesa tributaria, come nel medesimo determinata, affinché il contribuente possa consapevolmente scegliere tra l'accettarla, anche tacitamente, o impugnarla, se ritenuta illegittima, in seguito a tal "*provocatio ad opponendum*"...». Con riferimento, invece, alla struttura del nuovo giudizio tributario delineato dal D.lgs. n. 546/1992 si veda: C. Cass., SS.UU. Civ., n. 8/1993, in *Boll. trib.*, 1993, p. 611 ss.. Interessanti, in particolare sono le pronunce con cui la Suprema Corte ha messo in risalto la natura di processo di impugnazione del giudizio tributario. Così: C. Cass., SS.UU. Civ., n. 2246/1986, in *Giust. civ. mass.*, 1986, 4, che ha ritenuto che «Nella disciplina del contenzioso tributario di cui al D.p.r. n. 636/1972, il processo è strutturato come impugnazione di specifici provvedimenti dell'amministrazione (secondo un'elencazione resa tassativa con le modificazioni introdotte dal D.p.r. n. 739/1981), e giudizio concernente la legittimità formale e sostanziale di tali atti, mentre l'indagine sul rapporto d'imposta resta consentita nei limiti in cui si debba accertare la ricorrenza dei presupposti della pretesa fiscale, assunti a fondamento degli atti medesimi. Pertanto, qualora il provvedimento impugnato risulti viziato da carenza di motivazione, tale da non consentire l'identificazione degli elementi materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria, la tutela giurisdizionale, nella predetta sede contenziosa, non può che consistere nell'invalidazione del provvedimento stesso, senza che il giudice tributario possa sostituirsi all'amministrazione finanziaria per un accertamento di merito sulla sussistenza del debito d'imposta.».

esaurirebbe nell'annullamento dell'atto; qualora, invece, non siano in questione vizi formali, il giudizio vertendo (sull'*an* ed il *quantum* dell'imposta) assumerebbe i caratteri del giudizio di accertamento (c.d. impugnazione-merito) ed infine, quando si tratti di azioni di rimborso, assumerebbe i connotati tipici del giudizio di impugnazione. Il giudice tributario dovrebbe limitarsi ad annullare l'atto, ove rilevi un vizio che ne infici la validità nel suo complesso e, invece, procedere all'accertamento del rapporto sostanziale, quando si verta nel merito. Il giudizio tenderebbe all'accertamento sostanziale del rapporto nel senso che l'atto è il veicolo di accesso al giudizio di merito al quale si perviene appunto per il tramite dell'impugnazione dell'atto (con la precisazione peraltro che al giudizio di merito sul rapporto non è dato pervenire quando ricorrano determinati vizi formali dell'atto in presenza dei quali il giudice deve arrestarsi all'invalidazione di esso)³²⁵.

Di rilievo, sul punto, è la pronuncia della Cassazione³²⁶, con cui la Suprema Corte ha espresso il convincimento per cui «*Nessuna norma vieta al giudice di quantificare il reddito del contribuente determinato dall'ufficio in via induttiva sulla base di presunzioni semplici e non assolute, poiché il giudice, proprio per il tipo di presunzioni utilizzate dalla Pubblica amministrazione ex art. 39, secondo comma, del D.p.r. n. 600/1973 (che non prevede né i fatti da porre a base delle presunzioni, né gli effetti ad essi ricollegabili), deve avere necessariamente il potere di controllare l'operato della Pubblica amministrazione e di verificare se i fatti utilizzati abbiano una loro*

³²⁵ CONSOLO, C., *Dal contenzioso al processo tributario – Studi e casi*, Milano, 1992, p. 223-241, ponendosi in posizione critica a tale orientamento di pensiero, osserva che oggetto del giudizio è il potere giudiziario concreto a provocare la sentenza ablativa del provvedimento amministrativo, diversamente si porrebbe il problema dell'effetto vincolante dell'accertamento del giudice e del suo rapporto con l'accertamento dell'ente impositore. La riproduzione immutata dell'atto da parte dell'erario (dopo la pronuncia giurisdizionale), allora, non dovrebbe essere raffrontata alle norme sostanziali ma alla regola di condotta estraibile in positivo dalla motivazione dell'accertamento giurisdizionale, la cui efficacia non viene meno per il solo fatto che con un successivo atto impositivo l'amministrazione sia intervenuta rinnovando la medesima pretesa impositiva.

³²⁶ C. Cass., Civ., sez. trib., n. 15992/2000, in *Boll. Trib.*, 2001 p. 142 ss..

significatività probatoria ed una loro affidabilità ai fini della presunzione e di verificare, ancora, se gli effetti che l'Amministrazione ha voluto desumere siano o meno compatibili con l'id quod plerumque accidit e, quindi, se il risultato del ragionamento sia corretto o meno. La giurisdizione assegnata al giudice tributario non è una giurisdizione di legittimità soltanto ma è anche una giurisdizione di merito che consente di valutare appieno gli strumenti probatori utilizzati della Pubblica amministrazione, soprattutto quando si tratti di valutare le presunzioni semplici i cui connotati e le cui caratteristiche sono formulati dall'interprete meritando perciò un maggior controllo; pertanto, nella determinazione del reddito del contribuente operata dall'ufficio finanziario in base alle presunzioni il reddito presunto resterà invariato se fatti, effetti e metodo presuntivo risultano corretti secondo le valutazioni effettuate dal giudice mentre il reddito potrà variare se il giudice ritiene di individuare vizi che lo inducono a correggere o ad escludere addirittura il metodo presuntivo utilizzato dall'ufficio finanziario o quegli effetti.

L'interesse per tale pronuncia investe diversi profili. Anzitutto la Corte attribuisce al giudice tributario il potere di controllare la legittimità dell'attività posta in essere dall'Amministrazione ma giunge ad attribuirgli il potere di quantificare *ex novo* il reddito presunto *ex art. 39, 2° comma, del D.p.r. n. 600/1973*, anche in base a criteri diversi da quelli usati dell'ufficio, spingendosi a legittimare il potere di escludere il metodo presuntivo-induttivo usato dall'ente impositore. In questo modo, cioè, la Suprema Corte si spinge sempre più ad attribuire al processo tributario la natura di giudizio di accertamento fino a privare di consistenza l'atto per il cui tramite si instaura giudizio³²⁷.

³²⁷ Con riferimento alla posizione interpretativa della Cassazione parte della dottrina ha osservato che poiché la formula impugnazione-merito ha riguardo ai motivi ovvero alla cognizione del giudizio di impugnazione ad essa andrebbe contrapposta l'impugnazione c.d. di legittimità i cui motivi prospettano vizi della sentenza emessa nel giudizio a *quo* e tali vizi sottopone alla cognizione del giudice ad *quem*. Alla formula impugnazione-annullamento, che ha riguardo alla pronuncia di impugnazione andrebbe contrapposta l'impugnazione che mette capo ad una pronuncia sostitutiva. La contrapposizione, insomma non dovrebbe essere tra impugnazione-merito e impugnazione-annullamento, ma dal punto di vista dei motivi della

Una differente soluzione interpretativa³²⁸, partendo dall'esame dei punti di contatto e di divergenza delle due teorie sul rapporto giuridico d'imposta, ritiene che il giudizio tributario sia un processo a struttura mista, ossia in alcuni casi di annullamento ed in altri di accertamento. Si tratterebbe di un giudizio di impugnazione-annullamento nel caso "classico" di ricorso avverso un atto impositivo e, invece, di un peculiare giudizio di impugnazione nel caso di ricorso avverso il diniego espresso o tacito di rimborso di quanto indebitamente corrisposto volto al contempo all'accertamento dell'esistenza del credito vantato dal contribuente, all'annullamento del rifiuto di rimborso e alla condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di quanto dovuto.

cognizione, tra impugnazione di merito e impugnazione di legittimità e dal punto di vista della decisione di impugnazione tra impugnazione-annullamento e impugnazione-sostituzione. Così TESAURO, F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1986, p. 31 ss.. Aderendo a tale orientamento interpretativo, si osserva, pertanto, che se impugnazione-merito indica un'impugnazione che, in contrapposizione a quella di annullamento, mette capo ad una pronuncia che sostituisce quella impugnata, se ne dovrebbe dedurre che la decisione del giudice tributario sostituisce l'atto impugnato. Il rapporto di sostituzione, però, se è configurabile quando l'atto sostituito è una sentenza di primo grado e l'atto sostitutivo è una pronuncia di impugnazione, non è configurabile quando il primo atto è un provvedimento amministrativo e il secondo un provvedimento giudiziale. La giurisprudenza, d'altro canto nega siffatta sostituzione, in quanto postula che il provvedimento sopravviva al giudizio, essendo poi il dovere dell'amministrazione provvedere a revocarlo o modificarlo. Se il ricorso al giudice tributario non mette capo né ad una pronuncia di annullamento né ad una pronuncia sostitutiva non si comprende, allora, secondo l'orientamento della Cassazione, cosa significhi "impugnazione". TESAURO ritiene che con il vocabolo "merito" aggiunto a quello di "impugnazione" la cassazione abbia creduto di poter mascherare il contenuto impugnatorio del gravame, ma non abbia potuto far a meno di riconoscere la natura di giudizio di impugnazione al processo tributario. In quanto giudizio di impugnazione, allora, quello tributario condurrebbe all'annullamento o alla sostituzione dell'atto. Con riferimento al contrario avviso di sostenitori dell'origine legale dell'obbligazione tributaria (c.d. teoria dichiarativa), poi, TESAURO osserva che essi assegnano effetti d'accertamento all'atto d'imposizione e nel caso di accoglimento del ricorso da parte del giudice sembrerebbero ipotizzare un giudizio di impugnazione con cui il giudice, con la pronuncia di accoglimento, accerta il rapporto sostituendo il suo *dictum* a quello della finanza. Il sistema dei dichiarativisti entrerebbe, però, in crisi quando essi cercano di spiegare il rilievo dei vizi formali e procedimentale dell'atto, poiché in tali casi non potrebbe negarsi di riconoscere la natura impugnatoria ed eliminatoire del giudizio tributario.

³²⁸ TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, Torino, 2000, pp. 142-145 ss..

Anche altra dottrina ha messo in rilievo che non è possibile il completo parallelismo tra il processo tributario e quello amministrativo³²⁹. Il contribuente vanta, infatti, dinanzi all'erario una posizione di diritto soggettivo che solleva il dubbio dell'esistenza di poteri del giudice di accertare il diritto medesimo. Il rinvio alle norme del codice di procedura civile fissato dall'art. 1, 2° comma, del D.lgs n. 546/1992 (per quanto non diversamente disposto e compatibile con la struttura delineata dalle norme del contenzioso fiscale), inoltre, sembrerebbe sottintendere una scelta del legislatore di richiamare la disciplina del processo civile ed i principi generali ivi imperanti e, quindi, solleva la questione se si tratti (quanto alla funzione) di un giudizio di annullamento, teso alla certezza del diritto (come quello amministrativo) ovvero di cognizione (come quello civile) teso all'accertamento della consistenza effettiva dell'obbligo fiscale.

Sembrerebbe cioè, che secondo un profilo funzionale il processo tributario partecipi della natura del processo amministrativo in quanto il giudice è chiamato a verificare il corretto accertamento del credito/debito d'imposta da parte dell'erario attribuendo certezza e definitività alla decisione della Pubblica amministrazione, sia nel caso in cui sussiste una pretesa ad una maggiore imposta, sia nel caso in cui vi sia il diniego (espresso o tacito) ad un rimborso o ad un'agevolazione. Secondo un profilo strutturale, poi, anche se il giudizio si prospetta tipicamente di impugnazione, come quello amministrativo, per effetto del rinvio del legislatore ai principi generali che regolano il processo civile, sembrerebbe doversi avere riguardo al modello del processo civile.

³²⁹ GIOVANNINI, A., "Il ricorso e gli atti impugnati", in *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO, F., Torino, 1998, pp. 348-349. L'autore sottolineando che quegli atti amministrativi l'erario deve accertare, quantificare il credito e delimitare i fatti sulla cui base è fondata la pretesa (anche in ordine alla contestazione dell'inesistenza di quelli sui quali si radica il diritto del contribuente) e, dunque, i confini della domanda dipendono e si esauriscono nell'atto impositivo.

L'oggetto del processo sembra essere circoscritto al contempo dalla domanda contenuta nel ricorso e dall'atto (oggetto immediato dell'impugnazione), in cui è contenuta la pretesa impositiva.

Contrariamente a quanto asserisce la giurisprudenza prevalente (per cui l'oggetto del giudizio si concretizzerebbe in una domanda di puro accertamento dell'esistenza del credito dell'Amministrazione finanziaria), sembra, cioè, che il *thema decidendum* sia limitato da un lato dalla domanda del ricorrente tesa al soddisfacimento dell'interesse all'annullamento dell'atto impugnato e dall'altro lato alla verifica della legittimità della pretesa impositiva e della correttezza dell'azione amministrativa in relazione ai vizi contestati dal ricorrente.

Il *petitum*, quindi, dovrebbe individuarsi nell'interesse all'annullamento dell'atto con cui è avanzata la pretesa creditoria del fisco e la *causa petendi* dovrebbe ricondursi ai vizi dell'atto impugnato³³⁰ e non (come vuole la giurisprudenza) ai fatti istintivi, modificativi o impeditivi della pretesa addotta dall'Amministrazione finanziaria. D'altra parte, l'art. 32 del D.p.r. n. 600/1973 per le imposte dirette (a cui fa rinvio anche l'art. 52 del D.p.r. n. 633/1972 per l'imposta sul valore aggiunto), prescrive che le notizie e i dati non adottati, gli atti, documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente in sede contenziosa. Pare, cioè, che tale norma debba essere interpretata nel senso che i fatti istintivi, modificativi o impeditivi della pretesa addotta dall'Amministrazione finanziaria devono necessariamente essere opposti dal contribuente all'erario nella sola sede dell'istruttoria procedimentale e non si debba ricondurre ad essi la *causa petendi* del processo. Aderendo alla teoria costitutiva, la *causa petendi* sembrerebbe da ricondurre, piuttosto, ai motivi del ricorso perché collegata inscindibilmente ai vizi dell'atto. Si tratta cioè di un'entità processualmente unitaria nel senso che la *causa petendi* è comprensiva

³³⁰ Cfr. ALLORIO, E., *op. cit.*, p. 116 ss.; TESAURO, F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 191 ss..

anche dei fatti qualificati giuridicamente come vizi dell'atto e si esaurisce in questi³³¹.

L'oggetto del processo, su cui deve vertere la pronuncia del giudice, si incentra, allora, su due elementi essenziali: l'atto impugnato dal contribuente in cui è contenuta una pretesa creditoria dell'ufficio impositore ed il ricorso introduttivo del giudizio in cui sono contestati i vizi dell'atto medesimo ed evidenziati i fatti estintivi, modificativi o impeditivi addotti dal contribuente quali cause di illegittimità dell'atto, già in sede precontenziosa.

Sembrerebbe, cioè, potersi aderire a quella linea interpretativa³³² per cui l'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992 non consentirebbe di per sé di espungere dall'oggetto del processo il rapporto giuridico tributario, inteso come rapporto giuridico obbligatorio, né darebbe legittimazione alla qualificazione del processo alla medesima stregua del giudizio amministrativo di impugnazione. Da un profilo strutturale, infatti, il carattere di giudizio di impugnazione sembra costituire elemento neutrale rispetto all'oggetto del processo ovvero mero elemento formale o procedimentale connesso alla dinamica introduttiva del processo.

Il termine per la proposizione del ricorso di cui all'art. 21 del D.lgs. n. 546/1992, poi, non sarebbe elemento sufficiente per equiparare la struttura processuale tributaria al modello del giudizio amministrativo poiché anche nel processo civile vi sono azioni di impugnazione collegate a termini decadenziali. La decadenza, infatti, costituisce lo strumento tipicamente utilizzato dal legislatore per offrire certezza e stabilità ai rapporti giuridici in tempi brevi³³³.

Il termine previsto dall'art. 21 del D.lgs. n. 546/1992, se non aiuta ricondurre la struttura processuale entro gli schemi del tipico giudizio di

³³¹ In questo senso si veda GIOVANNINI, A., *op. ult. cit.*, pp. 354-355.

³³² Cfr. ancora GIOVANNINI, A., *op. ult. cit.*, p. 381.

³³³ Così TEDESCHI, "Decadenza", in *Enc. dir.*, XI, Milano, 1962, p. 770 ss..

impugnazione, chiarisce, però, la sua funzione che è di verifica della legittimità dell'azione amministrativa nel perseguimento della certezza e definitività del rapporto contribuente-fisco.

Conformemente a un profilo funzionale, infatti, occorre considerare che l'Amministrazione finanziaria in ragione di quanto dispone l'art. 97 della Costituzione è organo imparziale che, in sede di accertamento, agisce nel necessario rispetto della legge. La funzione di accertamento dei fatti, attraverso cui tradizionalmente si realizza la certezza del diritto nella sede giurisdizionale, è qui perseguita da un soggetto diverso: l'ente pubblico.

Questo, in quanto imparziale, è chiamato verificare la verità e correttezza di quanto affermato dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi. A tutela dei diritti del cittadino l'Amministrazione finanziaria è vincolata nel suo agire ad un rigido formalismo che - scandendo diversi momenti della vicenda impositiva - garantisce la terzietà dell'organo verificatore ed il perseguimento della giustizia. La funzione del giudice, allora, non è più quella di accertamento dei medesimi fatti posti alla base dell'obbligazione tributaria (diversamente si andrebbe violare il principio di separazione dei poteri). Egli, più che accertare la verità dei fatti, deve privilegiare il momento della riparazione dell'ordine giuridico violato³³⁴.

La funzione del processo tributario, allora, non diversamente da quella del processo amministrativo, pare essere la realizzazione della certezza del diritto attraverso la riparazione dell'ordine giuridico violato ed il perseguimento della definitività del rapporto contribuente-fisco.

La struttura, invece, non può identificarsi in quella propria di uno o dell'altro modello processuale, partecipando al contempo dei caratteri propri del processo civile e di quello amministrativo di impugnazione.

³³⁴ Sul punto, BENVENUTI, F., "Processo amministrativo (Struttura), in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, p. 457 ss..

6. *L'effettività del contraddittorio nel processo tributario*

Passando a verificare l'effettività del contraddittorio nel processo tributario, alla luce del principio, ora enunciato dall'art. 111 della Costituzione, vale premettere che (come si è già osservato, in precedenza) il principio del contraddittorio costituisce un corollario non solo del diritto di difesa a cui è intrinsecamente connesso, ma altresì del diritto alla prova.

L'art. 24 della Costituzione, infatti, garantisce una tutela sostanziale non meramente formale del diritto di difesa, per cui ogni parte processuale, in condizione di tendenziale parità, deve sapere contro cosa difendersi, e dunque, deve poter conoscere l'oggetto del giudizio e le conseguenze negative della sua eventuale soccombenza³³⁵. Corollario del diritto di difesa è, perciò, il principio del contraddittorio processuale consacrato nell'art. 101 c.p.c., a tenore del quale - da un profilo sostanziale - chi vanta una pretesa deve dirigere alla controparte una domanda, ponendo (almeno potenzialmente) il soggetto cui si rivolge in condizione di conoscere la pretesa stessa ed i mezzi probatori su cui si basa permettendogli di sollevare, a sua volta, eccezioni e contestazioni. Da un profilo processuale, poi, il principio del contraddittorio si concretizza in una domanda rivolta al giudice che deve essere nella possibilità di conoscere il *thema decidendum et probandum* e, perciò, i fatti rappresentatigli dalle parti (in posizione di parità) e deve arrestare la propria decisione ove ravvisi circostanze che pregiudichino (o abbiano pregiudicato) il diritto di uno dei contendenti di far valere le proprie ragioni nel processo.

³³⁵ Così SCOSSI, A.M., SANDULLI, P., *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 2000, p. 51, che nel sostenere la necessità di una motivazione esaustiva, proseguono affermando che se fosse possibile l'accertamento del semplice fatto storico e della norma giuridica si avrebbe una limitazione sostanziale della difesa del convenuto. Posto, infatti, che il fatto storico è fonte di una serie indefinita di fattispecie, e come tale può essere rilevante ai fini di più e diversissimi effetti giuridici, se non è precisato quale sia la fattispecie con riferimento alla quale si agisce, il convenuto non saprebbe qual è il bene della vita su cui l'accertamento è destinato ad incidere.

Poiché anche il diritto alla prova costituisce uno dei principi in cui si sostanzia il diritto di difesa, esiste un forte legame anche tra diritto alla prova e diritto al contraddittorio, per cui, in sede di formazione del materiale probatorio, al giudice sono attribuiti particolari poteri tesi a salvaguardare l'effettività del contraddittorio tra le parti e, cioè, a garantire che entrambi i contendenti siano posti in condizione di verificare direttamente i mezzi di prova utilizzati a fondamento delle rispettive argomentazioni. Tra il diritto alla prova (che si sostanzia nel principio dell'onere della prova) e quello al contraddittorio³³⁶ sembra sussistere, cioè, una sorta di doppio legame per cui il primo non è soddisfatto se non viene garantito il secondo e viceversa.

Da un profilo di diritto sostanziale, infatti, l'onere della prova impone a colui che avanza una pretesa (o eccezione) di dimostrare la certezza del suo diritto alla controparte³³⁷ e, perciò, in sede di avvio del giudizio esige la necessaria conoscibilità del *petitum*, della *causa petendi* e delle prove offerte e, nel corso dell'istruttoria processuale, comporta che a colui contro cui la pretesa è fatta valere debba essere garantita l'uguaglianza formale e l'effettiva possibilità di difesa attraverso la concreta conoscibilità dei documenti probatori (c.d. prove precostituite) e la partecipazione alla fase di costituzione delle prove (costituende) nel corso del giudizio³³⁸.

³³⁶ Se colui che ha una pretesa non ne dimostra il fondamento, infatti, risulta gravemente pregiudicato il diritto di difesa della controparte che si trova nell'impossibilità di contraddire e, dunque, compromesso il contraddittorio tra le parti.

³³⁷ SANTA, S., PUNZI, C., *Diritto processuale civile*, Padova, 2000, p. 183 ss.. Gli autori precisano che il diritto sostanziale, come aveva stabilito su chi incombe l'onere della prova, così stabilisce quali siano i mezzi e gli enti dei quali la certezza risulta, quale grado e a quali condizioni di certezza essi diano i limiti entro i quali la certezza può essere richiesta a determinati enti o mezzi.

³³⁸ Si spiega, in quest'ottica, anche perché il legislatore abbia imposto che l'attore dimostri di aver fatto tutto il possibile per consentire al convenuto di tutelarsi. Sul punto si veda MANDRIOLI, C., *Diritto processuale civile*, vol. I, Torino, 2000, pp. 114-116.

Da un profilo processuale, inoltre, l'onere della prova subordina l'esercizio del potere giurisdizionale al metodo dialettico³³⁹ e, quanto all'oggetto del giudizio, al principio della domanda³⁴⁰ ed il giudice, perciò, può pervenire ad una decisione solo allorché i soggetti processuali gli rappresentino i fatti su cui si fondano rispettivamente la pretesa e le eccezioni, in modo da garantire la conoscenza *thema decidendum et probandum*.

Tale premessa è stata necessaria per chiarire perché, nel prosieguo, l'effettività del contraddittorio esigerà un esame non solo nell'ottica della tutela del diritto di difesa, ma anche in quella del diritto la prova.

In particolare, poi, poiché per essere effettivo - come si è già osservato - il contraddittorio non si realizza su un piano di mera parità formale dei contendenti, quanto piuttosto da un profilo sostanziale con la previsione di termini e preclusioni processuali idonei a realizzare l'effettiva conoscenza dell'oggetto del giudizio, con l'assenza di impedimenti all'esercizio del diritto alla prova e con la previsione di meccanismi di formazione delle prove che tendano a garantire la conoscenza della prova medesima da parte di tutti i soggetti processuali³⁴¹, occorrerà verificare se la disciplina normativa del

³³⁹ Il legislatore impone, cioè, al giudice la verifica della regolarità della citazione e di arrestare la pronuncia se la citazione risulti viziata ovvero se le parti non siano state poste nell'effettiva condizione della parità delle armi. Sul punto, si veda per tutti, MANDRIOLI, C., *op. ult. cit.*, pp. 114-116.

³⁴⁰ Il principio della domanda impone che il potere di determinare l'oggetto del processo spetti a chi propone la domanda. Sul punto, ancora MANDRIOLI, C., *op. ult. cit.*, pp. 114-116.

³⁴¹ Sul punto TARZIA, G., "Problemi del contraddittorio nell'istruttoria probatoria civile, in AA.VV., *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario. Atti del convegno organizzato dalla Facoltà di Giurisprudenza dell'università di Sassari 820-22.09.1984*), a cura di GLENDI, C., PATTI, S., PICOZZA, E., Torino, 1986, p. 123 ss.. L'autore sottolinea che il principio del contraddittorio vede quali corollari il principio per cui ad entrambi i contendenti deve essere garantito il diritto alla conoscenza delle prove di controparte e quello per cui deve essere tutelata la parità delle posizioni processuali delle parti, con la previsione di termini e preclusioni e di un unico provvedimento di ammissione delle prove. Con particolare riferimento al momento di ammissione delle prove nel processo, l'autore esamina il problema dell'ammissibilità delle prove c.d. atipiche, non formate in contraddittorio tra le parti, e giunge ad escluderne l'ammissibilità. Con specifico riferimento alle prove formate in altro processo, inoltre, l'autore ritiene che queste

processo tributario è idonea a garantire al contempo l'effettiva parità processuale dei contendenti sin dall'avvio del giudizio, l'esatta conoscenza dell'oggetto del processo e delle prove da parte di entrambe le parti processuali e del giudice; tutelando, altresì l'esigenza dei contendenti di partecipare al momento di costituzione delle prove.

Prima di procedere a tale verifica dell'effettività del contraddittorio nel processo tributario, occorre considerare, inoltre, che l'enunciazione contenuta nell'art. 101 c.p.c. entra nel processo tributario per effetto del rinvio operato dall'art. 1 del D.lgs. n. 546/1992 alle norme del processo civile. Il principio del contraddittorio processuale, quindi, anche in sede tributaria esplica effetto in due direzioni: da un lato impone che ognuna delle parti debba conoscere la pretesa, le eccezioni e le prove formulate dalla controparte, prima dell'avvio del processo; dall'altro lato prescrive che esse rendano edotto il giudice delle prove e dell'oggetto del giudizio, prima di giungere alla fase decisoria.

Vale ricordare, allora, che - diversamente da quanto accade nel processo civile - nella sede tributaria il dialogo tra le parti e quello con il giudice si realizzano in due momenti diversi della vicenda impositiva. La pretesa dell'Amministrazione finanziaria, infatti, è contenuta in un atto che si forma fuori del processo e che rientra per effetto dell'impugnazione del ricorrente. Nella verifica dell'effettività del contraddittorio processuale, pertanto, occorrerà tenere distinti i due momenti del dialogo delle parti con il giudice e quello delle parti tra loro.

Quanto al primo, l'esame della disciplina normativa induce a ritenere effettivamente tutelata l'esigenza che il giudice sia posto in condizione di conoscere il *thema decidendum et probandum* prima di giungere alla decisione della

siano ammissibili solo se il contraddittorio è stato garantito nel corso del primo processo. Facendo un parallelo con le conclusioni dell'autore, sembrerebbe potersi ritenere che solo se è tutelato il confronto dialettico delle parti nel momento di formazione delle prove, raccolte dall'amministrazione finanziaria, è possibile metterne l'ingresso nel processo tributario.

lite. Il sistema delineato dagli articoli 18, 22, 23, 24 e 32 del D.lgs. n. 546/1992, infatti, impone alle parti di depositare il ricorso, l'atto introduttivo ed i documenti probatori prima dell'udienza di trattazione ed entro un termine che non è ritenuto perentorio, proprio per consentire al giudice di conoscere la domanda, i fatti e le prove in un tempo ragionevolmente antecedente al momento della decisione. D'altra parte, i principi della disponibilità della domanda e quello dell'oggetto del processo trovano ingresso nel processo tributario per effetto del rinvio alle norme del codice di procedura civile operato dal citato art. 1 del D.lgs. n. 546/1992. Discende, pertanto, l'onere delle parti di indicare al giudice tributario le ragioni e le prove a sostegno delle rispettive pretese ed eccezioni. L'art. 7 del citato decreto legislativo, inoltre, sembra attribuire al giudice speciali poteri istruttori d'ufficio finalizzati alla sua completa conoscenza dell'oggetto del giudizio.

Per quanto concerne, invece, il dialogo delle parti tra loro, l'effettività del contraddittorio apparirebbe compromessa. La particolare natura del processo tributario, quale giudizio di impugnazione-annullamento, comporta che il *thema decidendum et probandum* non è delineato da una domanda di parte ricorrente e dalle repliche del resistente, bensì dalla pretesa contenuta in un atto, che si forma fuori del processo e che va a costituire insieme l'oggetto del giudizio ed il principale mezzo di prova dell'ente pubblico (così come accade nel processo amministrativo), e dalle eccezioni formulate nel ricorso.

Inoltre, per il particolare modo di operare dell'onere della prova in una struttura di tipo impugnatorio (qual è il processo tributario), l'istruttoria processuale si limita all'acquisizione di documenti ed elementi probatori per lo più precostituiti (fuori del processo)³⁴² e, conseguentemente, la sede in cui l'ente

³⁴² LUPI, R., "L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto", in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, A., vol. III, Padova, 1994, p. 281 ss., osserva al riguardo che il contenzioso tributario del D.lgs. n. 546/1992, non prevedendo una fase di formazione della prova nell'istruttoria giudiziale, va a sacrificare l'effettività del contraddittorio e penalizza il giudizio di fatto. L'autore parte dalla semplice osservazione che il giudizio di fatto a cui è chiamato il giudice

impositore è tenuto a garantire al contribuente la conoscenza (almeno potenziale) dei fatti e dei mezzi probatori posti a fondamento della pretesa sembra essere quella istruttoria, attraverso la motivazione dell'atto impositivo. Conseguentemente l'effettività del contraddittorio nel momento del dialogo delle parti tra loro sembra doversi garantire non tanto nella fase processuale quanto nel corso del procedimento amministrativo davanti agli uffici finanziari.

Si consideri, poi, che il dato normativo, insufficiente ad una piena tutela del contraddittorio delle parti tra loro, sembra orientato alla sola tutela del confronto dialettico con il giudice. L'interpretazione giurisprudenziale degli articoli 32 e 33 del D.lgs. n. 546/1992 induce ad escludere, infatti, l'esistenza di un sistema di termini e preclusioni processuali a carattere tassativo a discapito dell'effettiva "parità delle armi" dei contendenti.

Il divieto di giuramento e di testimonianza, poi, esclude nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie un momento di formazione giudiziale delle prove in contraddittorio tra le parti. Tra i documenti che possono essere depositati nel processo tributario rientrano, tra gli altri, i verbali dell'Amministrazione finanziaria in cui sono contenute le dichiarazioni del contribuente e di terzi. Si determina, cioè, un forte squilibrio a danno del ricorrente, che non è ammesso a partecipare alla costituzione delle prove poste a fondamento della pretesa creditoria e che potrebbe ignorarne il contenuto fino

tributario è un'operazione mentale per cui da una serie di tracce (i mezzi di prova) si giunge alla ricostruzione di un avvenimento passato, non ripetibile. La componente "argomentativa" e mentale del giudizio di fatto sarebbe evidente poiché (in sede processual-tributaria) mancano quei rapporti diretti che caratterizzano il processo civile e domina una forte componente indiziario-argomentativa. Molte circostanze, inoltre, fanno sì che il confronto delle argomentazioni contrapposte avvenga con minore ponderazione e approfondimento (o quanto meno, con un esame che non è consono alla complessità del giudizio di fatto). Tra queste, si considerino: il fatto che, di fronte alla molteplicità delle argomentazioni presuntive, il giudice tributario si richiama spesso a nozioni di comune esperienza; la sommaria età della fase istruttoria processuale; l'assenza di spazio sufficiente per ricercare altre tracce che possano suffragare indirettamente le affermazioni contrastanti, ma soprattutto l'assenza di un momento di discussione dialettica delle argomentazioni contrapposte. Tutto ciò comporta un grave sacrificio del contraddittorio processuale.

all'udienza di trattazione ove si negasse l'obbligo di allegazione delle prove alla motivazione dell'atto ovvero l'obbligo di un contraddittorio anticipato in sede procedimentale.

La Corte Costituzionale³⁴³ ha precisato, al riguardo, che il diritto di difesa risulta essere escluso o limitato se si nega o si limita alla parte il potere processuale di rappresentare al giudice la realtà dei fatti ad essa favorevole e, cioè, se si restringe il diritto di esibire i mezzi rappresentativi di quella realtà.

Consegue, pertanto, la necessità di ricercare meccanismi di compensazione idonei a riportare nell'alveo degli artt. 24 e 111 della Costituzione le norme del processo tributario che non prevedono sistema tassativo di termini e preclusioni processuali e quelle che sacrificano il pieno esercizio del diritto alla prova.

Come si è visto in precedenza, due paiono essere i sistemi per ripristinare l'equilibrio tra i contendenti: una disciplina inquisitoria in cui, cioè, al giudice siano attribuiti i poteri di intervento d'ufficio idonei a compensare i diminuiti poteri della parte, ovvero l'anticipazione delle garanzie del contraddittorio alla fase procedimentale.

In assenza dei poteri inquisitori del giudice, allora, solo l'affermazione del contraddittorio procedimentale potrà ripristinare l'effettività del contraddittorio processuale.

Sotto questo aspetto è interessante rilevare che, nel tentativo di riportare in equilibrio la posizione sostanziale dei contendenti, in sede interpretativa si è cercato di riconoscere valore probatorio alle dichiarazioni di terzo ed allo scritto proveniente da terzi (anche a vantaggio del contribuente) e si è affermata la necessità di anticipare il confronto dialettico tra i soggetti del rapporto tributario nella fase precontenziosa. Ciò, però, equivale a constatare nuovamente che la disciplina normativa del processo sia di per sé inidonea a garantire l'effettività

³⁴³ Sul punto si richiama la sentenza della C. Cost., n. 53/1966, in *Giur. Cost.*, 1966, p. 858 ss..

del contraddittorio delle parti tra loro sembrando strutturato unicamente a garantire il dialogo delle parti con il giudice investito della lite.

Per concludere, allora, l'effettività del contraddittorio nel momento del dialogo delle parti tra loro, dovendo attendere alla conoscenza dei fatti di causa e le relative eccezioni onde consentire l'esercizio del diritto di difesa, sembra imporre che l'erario comunichi al contribuente l'avvio del procedimento per consentirgli di partecipare all'istruttoria procedimentale e indichi, nell'atto (che è la sede in cui la pretesa è fatta valere), il fondamento della pretesa medesima ed i mezzi di prova su cui la stessa si fonda. La notificazione dell'atto impositivo, perciò, andrebbe a costituire il termine ultimo entro cui gli uffici comunicano al contribuente la pretesa e le prove su cui si fonda (salva, naturalmente, la possibilità di procedere alla sua integrazione o modificazione con la notificazione di un nuovo atto, sostitutivo o integrativo del precedente, ai sensi e nei termini di cui all'art. 43 del D.p.r. n. 600/1973). Non potrebbe ammettersi, invece, che l'ufficio in sede processuale adduca fatti o elementi probatori nuovi³⁴⁴. Il dialogo tra le parti, quindi, è anticipato alla fase procedimentale ed il processo circoscrive unicamente il momento di presentazione delle lagnanze al giudice.

³⁴⁴ La giurisprudenza, al riguardo, ha precisato che un'interpretazione rispettosa del dettato costituzionale in ordine alle garanzie del diritto di difesa non potrebbe posticipare il momento della conoscenza dei mezzi di prova utilizzati dall'ufficio sino a 20 giorni prima della discussione, appalesandosi che il contribuente debba conoscere i fatti posti a fondamento della pretesa sin dal momento della notifica dell'atto, per poter predisporre efficacemente la propria difesa in sede contenziosa. Solo la conoscenza effettiva garantisce infatti, il diritto di difesa. Così C. Cass., Civ., sez. I, n. 5506/1996, in *Boll. trib.*, 1997, p. 1564, che ha affermato che «L'atto di accertamento tributario non integra una decisione su contrapposte tesi da dotarsi nel rispetto del contraddittorio e del diritto di difesa, né esprime un apprezzamento critico di dati noti ad entrambe le parti, ma configura un provvedimento autoritativo di esercizio unilaterale del credito erariale ed è indirizzato esclusivamente ad esternare la pretesa impositiva con il titolo delle relative ragioni allo scopo di consentire al destinatario di vagliare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale che, se proposta, impone alla parte creditrice di passare dalla fase assertiva a quella probatoria, e di dare esauriente dimostrazione degli elementi costitutivi del diritto allegato. La conoscenza, però, "degli elementi costitutivi del diritto allegato" da parte del contribuente, non può essere posticipata ad un momento successivo a quello nel quale l'atto viene formato né questo può legittimamente formarsi senza l'apporto collaborativo e difensivo del destinatario.»

CAPITOLO V

LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA NELL'ESPERIENZA STATUNITENSE

1. Cenni sulle modalità di determinazione del reddito e di risoluzione amministrativa delle controversie tributarie

Questo capitolo si prefigge lo scopo di illustrare nella maniera più chiara possibile la struttura giurisdizionale tributaria degli Stati Uniti d'America. Tuttavia per ragioni di sinteticità si accennerà in termini esclusivamente essenziali al codice tributario ai fini della determinazione della capacità contributiva dando, altresì, per scontata la conoscenza dei principi di rango costituzionale che sorreggono la potestà impositiva dello Stato. Ben comprendendo le difficoltà di un approccio diretto alla tutela del contribuente in sede giurisdizionale senza un'analisi delle procedure amministrative che necessariamente lo precedono, per le ragioni sopra esposte vi si farà cenno nei suoi termini indispensabili all'analisi dell'oggetto del presente capitolo.

Negli Stati Uniti d'America le norme basiche di riferimento ai fini della determinazione della capacità contributiva di un soggetto sono contenute nel corrispondente codice tributario americano (*Internal Revenue Code*)³⁴⁵. Fu adottato nel 1986 e da allora è stato modificato ogni anno.

Il sistema di determinazione della capacità contributiva del contribuente è inscindibilmente legato alla presentazione da parte del medesimo della dichiarazione dei redditi, solitamente entro il 15 aprile dell'anno seguente, termine spesso normativamente prolungato fino al 15 agosto.

³⁴⁵ Notoriamente citato come IRC.

Il saldo finale delle imposte viene solitamente richiesto con la dichiarazione dei redditi ma, quasi sempre, la maggior parte delle imposte è già stata riscossa dalla corrispondente agenzia delle entrate³⁴⁶ attraverso le ritenute. I datori di lavoro sono obbligati a trattenere dal corrispettivo pagato ai dipendenti le imposte per loro conto depositandole entro il 31 gennaio dell'anno successivo di riferimento.

Circa il 75% delle imposte di tutte le persone fisiche è riscosso per mezzo delle ritenute d'acconto. La presentazione della dichiarazione dei redditi è, dunque, principalmente una rideterminazione dell'ammontare delle trattenute operate con la determinazione dell'ammontare delle imposte ancora da saldare.

Il controllo della determinazione della capacità contributiva dei singoli contribuenti inizia con un controllo computerizzato delle dichiarazioni dei redditi alla ricerca di errori di calcolo. Il controllo avviene, altresì, incrociando i dati della dichiarazione presentata dai datori di lavoro quali sostituti d'imposta. Se vengono riscontrati errori dove l'ammontare delle imposte risulta in difetto rispetto a quanto determinato dal contribuente è richiesto il versamento di un'ulteriore somma mentre nel caso contrario di eccessivo pagamento di imposte vi sarà un rimborso. Alcune dichiarazioni sono selezionate per un controllo analitico-contabile; in particolare, lo IRS si focalizza sui controlli relativi a contribuenti redditivamente importanti, di cui il 70% è costituito da grandi società.

In diversi testi esplicativi si rinviene la suggestiva considerazione che qualche volta le dichiarazioni sono soggette ad un approfondito controllo solo per ragioni politiche. Nel 2006 la percentuale di dichiarazione dei redditi controllate relative a persone fisiche era dell'1,03%. La ridotta capacità dello IRS di ricontrollare analiticamente le dichiarazioni dei redditi, unita alla crescente complessità della normativa tributaria, ha creato un problema noto anche come

³⁴⁶ Internal Revenue Service citato anche come IRS.

audit lottery. Questa situazione ha dato origine negli ultimi anni a molteplici fenomeni di ridotta dichiarazione in base alla considerazione che, o non saranno analiticamente ricontrollati o, in caso contrario, con il funzionario dello IRS vi sarà un modo per riuscire a comporre la questione in termini di "concordato" sul dovuto. Ovvero, solitamente, il pagamento dell'imposta dovuta più gli interessi. Per contrastare questo fenomeno il Congresso ha istituito severe sanzioni.

In realtà, il controllo analitico, può avvenire solitamente secondo tre modalità: con la richiesta di integrazione documentale; con un formale contraddittorio innanzi al funzionario dello IRS a precisare gli elementi dubbi che gli vengono sottoposti relativamente alla sua dichiarazione dei redditi; infine, con una verifica effettiva del funzionario presso la sede della società o il domicilio del contribuente.

Se al termine del controllo analitico, il contribuente, rilevato un errore in difetto nella determinazione delle imposte dovute, non dovesse accettare la rideterminazione effettuata dallo IRS, riceverà una *30-day letter* che gli illustrerà le opzioni per reclamare contro la rideterminazione innanzi ad un organo gerarchicamente sovraordinato ed individuato nello *Appeals Office*, deputato a revisionare l'atto finale di rideterminazione. A tale fine è richiesto un preciso reclamo per iscritto. Statisticamente è possibile affermare che la maggior parte delle controversie siano risolte amministrativamente. Tuttavia questa è una procedura facoltativa. Infatti, se non si dovesse giungere ad una risoluzione in sede amministrativa o se il contribuente decidesse di non procedere con un reclamo scritto per una revisione della propria posizione in sede amministrativa, può richiedere una *statutory deficiency notice* (nota anche come *90-day letter* poiché il contribuente ha solo 90 giorni per presentare ricorso alla *Tax Court*). Se il contribuente non dovesse agire nei trenta giorni assegnatigli per una eventuale

richiesta di revisione riceverebbe ugualmente allo scadere dei trenta giorni stessi una *90-day letter*.

2. *Brevi cenni sulle procedure fiscali amministrative federali*

Le controversie federali tributarie generalmente concernono dispute tra contribuenti parti private³⁴⁷ che possono essere soggetti individuali o persone giuridiche e lo *Internal Revenue Service* che è parte del Dipartimento del Tesoro ed è l'agenzia amministrativa del Governo degli Stati Uniti responsabile dell'applicazione dello *Internal Revenue Code* e della riscossione delle imposte federali.

Altri enti governativi oltre allo IRS sono coinvolti nelle controversie fiscali. Il Congresso ha, ovviamente, il potere di legiferare in materia di diritto tributario; la *Joint Committee on Taxation* deve approvare tutte le richieste di rimborso eccedenti i \$ 2,000,000; il Dipartimento del Tesoro emana le circolari applicative³⁴⁸; il Dipartimento di Giustizia è parte in tutte le controversie relative ai reati tributari federali in ogni Corte eccetto che innanzi alla U.S. Tax Court.

In generale lo IRS è il primo autorevole esponente governativo nelle controversie fiscali. Inoltre, esso indica le modalità attraverso le quali contribuenti inviano le dichiarazioni, è competente a risolvere in via amministrativa le controversie fiscali, a riscuote le imposte etc.. Infine, provvede alla pubblicazione di guide e all'assistenza ai contribuenti nella corretta applicazione delle procedure fiscali.

3. *Struttura dello IRS*

Lo *Internal Revenue Service* come già detto è una agenzia del Dipartimento del Tesoro. Lo IRS è guidato da un *Commissioner* che è nominato dal Presidente

³⁴⁷ Ogni soggetto in senso federal-tributario è definito "contribuente" dallo IRC § 7701 (a) (14).

³⁴⁸ *Regulations to effectuate the laws.*

degli Stati Uniti d'America e la cui nomina è confermata dal Senato. La "mission" dello IRS si rinviene direttamente nello IRC³⁴⁹ dove è precisato che «...provide America's taxpayers top quality service by helping them understand and meet their tax responsibilities and by applying the tax law with integrity and fairness to all».

Sul finire degli anni '80 il sentimento popolare del contribuente fu quello di percepire l'onere di contribuire fiscalmente come di un peso da subire ingiustamente. Questo sentimento crebbe con l'uso sempre più frequente di condotte illegittime e pratiche abusive da parte dei verificatori dello IRS delle quali furono formalmente accusati dinnanzi ad una commissione apposita del Congresso che aveva recepito numerosi atti di accusa in questo senso. Dopo numerosissime testimonianze relative a tali pratiche il Congresso rispose prontamente con l'emanazione dello *Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act* del 1998, un vero proprio procedimento di riforma dello IRS. Tale atto conteneva nuove e numerose procedure che modificarono sostanzialmente il procedimento amministrativo tributario. L'atto di riforma incluse anche la previsione di una delega specifica al medesimo IRS di riorganizzare le proprie strutture operative³⁵⁰. Prima della riorganizzazione, lo IRS utilizzava una struttura geograficamente distribuita. L'Ufficio Nazionale di Washington, D.C. supervisionava quattro uffici regionali situati nello Stato. Gli uffici regionali, a loro volta, supervisionavano gli uffici distrettuali, ognuno dei quali era responsabile relativamente all'applicazione delle norme tributarie a ciascun contribuente all'interno dei confini geografici dell'ufficio del distretto.

L'atto di riforma del 1998 è ancora pienamente vigente e, di fatto, ha ripartito la struttura dello IRS in quattro divisioni operative ciascuna con

³⁴⁹ § 7802. Anche se lo IRC prevede che esso sia amministrato e guidato dal Segretario del Tesoro, il Segretario ha delegato molto del suo potere al Commissioner (IRC § 7801 (a)). Inoltre, lo IRC specifica precisi doveri poteri dei quali il Commissioner ha piena responsabilità (IRC § 7803).

³⁵⁰ IRS Reform Act § 1001.

particolari compiti e responsabilità che si indicheranno nel prosieguo. Le divisioni operative sono supportate da diversi uffici e interagiscono continuamente e principalmente con gli uffici del *Chief Counsel*, *Appeals Services* e *Taxpayer advocate service*.

Il quartier generale nazionale dello IRS è situato in Washington, D.c. dove si trova, altresì, l'Ufficio del *Commissioner* dello IRS, responsabile delle politiche generali di organizzazione, sviluppo ed obiettivi delle divisioni operative. L'Ufficio è composto da due divisioni: avvocati e consulenti che si occupano della redazione di circolari e risoluzioni applicative; avvocati che rappresentano il *Commissioner* nelle controversie tributarie innanzi alla Tax Court e in alcuni casi di bancarotta.

L'Ufficio del *Chief Counsel* ha creato gruppi specializzati di avvocati che sono allineati alle quattro divisioni operative. La struttura è composta di tre livelli: *National field leadership team*, *Area teams* e *Managing Counsel*. Il *Field leadership team*, che supervisiona la distribuzione degli avvocati e sovrintende alle attività di contenzioso, include avvocati delle maggiori divisioni operative. Le *Area Teams* sono strutture assegnate ad aree geografiche ma includono anche *Area Counsels* da ogni unità operativa. Il *Managing Counsel*, invece, ha la diretta supervisione dei gruppi di avvocati distrettuali. In particolare, la nuova struttura rappresenta una forma organizzativa creata appositamente per bilanciare differenti esigenze sulla base di differenti classificazioni geografiche e per tipologie di contribuenti³⁵¹.

Le quattro divisioni operative responsabili di specifici gruppi settoriali di contribuenti sono:

- *The wage and investment division (W&I);*
- *The small business self-employed division (SB/SE);*

³⁵¹ Sul punto si veda KORB, D.L., "A new approach to managing our field resources", in *TNT*, 2006, 3, pp. 43-54.

- *The large and mid-size business division (LMSB);*
- *The tax exempt and governmental entities division (TE/GE).*

La W&I si occupa approssimativamente di 88 milioni di contribuenti individuali che possiedono solo redditi derivanti da salari ed investimenti. La SB/SE si occupa approssimativamente di circa 33 milioni di contribuenti che sono completamente o parzialmente lavoratori autonomi e di circa 7 milioni di piccole imprese (incluse le *C corporations*, *S corporations* e *partnership*, che per ragioni di tempo spazio non se ne analizza la differenza) con ricavi entro i \$ 10 milioni. Sempre in relazione a questa tipologia di contribuenti, la SB/SE si occupa anche di casi relativi a imposte sul patrimonio immobiliare, donazioni e rapporti di lavoro subordinato.

La LMSB si occupa dei contribuenti più grandi (*C corporations*, *S corporations* e *partnership*) con ricavi oltre i \$ 10 milioni. Approssimativamente circa il 20% di questi contribuenti vengono verificati ogni anno dallo IRS. In questa divisione si sviluppano le problematiche più complesse relative all'interpretazione delle norme tributarie, in particolare per ciò che concerne le dichiarazioni e le procedure applicative, e soprattutto le operazioni in campo internazionale. La LMSB è stata suddivisa al suo interno in "segmenti industriali", ovvero contribuenti appartenenti a particolari rami dell'industria: distributori di beni di largo consumo, alimentare, farmaceutico, sanitaria, risorse naturali, servizi finanziari, trasporti, comunicazione, media e altri minori. Più recentemente, comunque, questa divisione si sta riorganizzando strutturalmente passando da una suddivisione per segmenti industriali, appena citati, ad una più efficiente allineata a parametri geografici³⁵².

³⁵² Per un approfondimento si veda THRONDSO, T.J., PETRELLA, J., "LMSB industry issue focus program raises new considerations for tax executives", in *Daily tax repertory*, 2007, 18, pp. J-1.

La divisione TE/GE si occupa, infine, dei trattamenti previdenziali dei lavoratori, organizzazioni esenti ed enti governativi. Questa divisione include un quartiere generale operativo ed una *Customer account service division*.

Lo IRS possiede al suo interno alcune unità operative specializzate su particolari questioni. Probabilmente la più importante è la *Criminal Investigations Division*, che come suggerito dalla sua denominazione, si concentra sui potenziali reati in materia tributaria e finanziaria. Esiste inoltre, la *Appeals unit*, come una sorta di autorità amministrativa indipendente per la risoluzione di controversie con lo IRS in materia di accertamento, rimborso, e riscossione.

Un'ulteriore importante divisione è la *Taxpayer advocate service* che svolge prevalentemente due funzioni. La prima è assicurarsi che, in quei casi in cui le normali procedure dello IRS hanno condotto alla commissione di qualunque illegittimità a danno del contribuente, i problemi dei contribuenti siano risolti velocemente ed equamente. Secondariamente la divisione si coordina con le divisioni operative al fine di identificare problematiche procedurali amministrative implementandone le strategie per la loro soluzione. Organizzativamente, la divisione è composta dal *National taxpayer advocate*, da numerosi *Area advocate offices* e da una serie di *Taxpayer advocate offices* locali che si occupano delle quantitativamente maggiori problematiche concernenti i contribuenti nei loro rapporti con lo IRS.

Un ultimo organo, da citare per la sua rilevanza interna, è lo *IRS Oversight board*³⁵³. Questa commissione è composta dal segretario del Dipartimento del Tesoro, dal *Commissioner*, da un rappresentante federale dei lavoratori, e da sei membri del settore privato. Le ragioni che determinarono la creazione, nel 1998, di questa commissione, fu di apportare allo IRS l'esperienza nel campo dello sviluppo e della gestione organizzativa di soggetti esterni. Tra i suoi compiti più rilevanti vi è quello di rivedere le funzioni operative dello stesso IRS, in

³⁵³ IRC § 7802.

particolare curandone la formazione al fine di assicurare un corretto rapporto con i contribuenti. Questa commissione non può, tuttavia, partecipare od intervenire nello studio e nella risoluzione delle controversie tributarie.

4. *The taxpayer's Bill of Rights*

Dal 1988, il Congresso ha emanato tre *Taxpayer's Bills of Rights*. Ognuna di queste Carte è contenuta in una serie di modifiche e integrazioni alle disposizioni procedurali dello IRC e fa ora parte di questo testo normativo. Molte delle nuove disposizioni sono state motivate da problematiche di carente tutela del contribuente a fronte della forte posizione di supremazia dello IRS. In effetti, molti dei cosiddetti "diritti" sono in realtà obblighi e doveri imposti allo IRS senza rimedi per la loro violazione. Inoltre, le Carte hanno aumentato i costi di tutte le controversie fiscali senza considerare l'utilità di modificare le procedure amministrative a maggior tutela del contribuente³⁵⁴.

Si è sostenuto da più parti come la Carta dei diritti del contribuente sia inutile perché generalmente non prevede rimedi appropriati a favore dei contribuenti giuridicamente lesi.

Nel 1998 lo IRS istituì una figura professionale chiamata "*National taxpayer advocate*" che aiuta i contribuenti in situazione di forte disagio economico causato dall'azione dello stesso IRS. Questo organo, che mostra una certa assonanza con il nostro Garante del contribuente - benché sia formalmente e sostanzialmente distinto dallo IRS -, interagisce con lo IRS stimolandolo continuamente nell'unificare e chiarire le interpretazioni adottate dallo stesso in materia fiscale al fine di una maggiore trasparenza nei confronti dei contribuenti.

³⁵⁴ LEDERMAN, L., "Of taxpayer rights, wrongs, and a proposed remedy", in *Tax Notes*, 2000, Vol. 87, p. 1133.

5. *La struttura del processo federale tributario e come si addiviene ad esso*

In base sistema federale tributario, un contribuente il cui reddito lordo eccede uno specifico ammontare deve inviare una dichiarazione dei redditi ogni anno³⁵⁵.

Lo IRS può immediatamente valutare la capacità contributiva riportata dal contribuente nella dichiarazione ma non può accertare una minore capacità contributiva rispetto a quella dichiarata dal contribuente senza prima avergli inviato un avviso scritto contenente le proprie valutazioni e la corretta rideterminazione della sua capacità contributiva, o meglio del reddito e delle imposte, quindi, dovute³⁵⁶. Tale avviso scritto è condizione indispensabile affinché lo IRS possa successivamente inviare un vero proprio avviso di accertamento. Normalmente lo IRS ha tre anni di tempo dalla ricezione della dichiarazione dei redditi per accertare nuove o maggiori imposte³⁵⁷.

Il procedimento che conduce all'accertamento di maggiori o ulteriori imposte deriva normalmente dalla verifica delle dichiarazioni. Ogni anno lo IRS riesce a verificare solo una piccola percentuale di tutte le dichiarazioni poiché a causa delle norme che limitano temporalmente questa attività non riescono a condurre a termine le adeguate verifiche. Se, durante i controlli delle dichiarazioni, un funzionario dello IRS determina un ammontare dovuto di imposte maggiore a quello dichiarato e il contribuente non è d'accordo, il funzionario prepara un rapporto dettagliato noto anche come *Revenue agent's report* o *RAR*. Lo IRS generalmente invia al contribuente il rapporto in busta chiusa contenente un accordo di definizione da firmare. Tale rapporto, una volta inviato al contribuente, è noto anche come *30-day letter* poiché informa il

³⁵⁵ IRC § 6012.

³⁵⁶ La comparazione con il nostro ordinamento sembrerebbe accostarlo ad un invito al contraddittorio o alla richiesta di ulteriore documentazione.

³⁵⁷ IRC § 6501.

contribuente del diritto di richiedere un contraddittorio con la divisione *Appeals* dello IRS entro 30 giorni. A differenza dell'avviso scritto citato prima, quale condizione e requisito indispensabile per un successivo ed eventuale avviso di accertamento, l'invio di questo rapporto non è richiesto dalle norme tributarie.

Il contribuente che riceve la *30-day letter*, a seconda dell'ammontare in dollari della controversia, può essere obbligato a formulare per iscritto un reclamo se decide di proseguire per questa via dinnanzi alla *Appeals division*. Questa divisione ha statisticamente un'alta percentuale di casi risolti. Diversamente dai funzionari dello IRS, i funzionari di questa divisione valutano la sostenibilità probatoria in sede processuale della pretesa avanzata dallo IRS e, quindi, possono determinare come opportuna una risoluzione in sede transattiva, magari accettando parzialmente il reclamo del contribuente. Le controversie che non vengono risolte dinnanzi alla *Appeals division* potranno essere risolte successivamente nel processo tributario.

Se, infatti, il contribuente richiede il contraddittorio innanzi alla *Appeals division* e le parti non addivengono ad un accordo, o se il contribuente semplicemente ignora la *30-day letter*, lo IRS invia al contribuente un avviso di accertamento.³⁵⁸ Questo avviso ha numerosi e importanti effetti. Innanzitutto fornisce al contribuente due opzioni (naturalmente sempre che non voglia accettare la rideterminazione *sic et simpliciter* aderendo all'accertamento). La prima opzione è pagare quanto rideterminato e seguire le procedure per il rimborso. Come si vedrà successivamente gli organi giurisdizionali competenti in materia di rimborso sono differenti dalla Tax Court e vengono individuati nella U.S. District Court o nella U.S. Court of Federal Claims. I casi, poi, in cui si giungerà innanzi ad una o all'altra Corte saranno esaminati più avanti.

³⁵⁸ IRC § 6212.

La seconda è ricorrere alla Tax Court per contestare l'accertamento, normalmente entro 90 giorni dalla data di ricezione dell'avviso. Proprio a causa di questo termine l'avviso di accertamento è anche noto come *90-day letter*.

È importante notare come l'invio dell'avviso di accertamento faccia decorrere il termine relativo ad un periodo durante il quale lo IRS non può accertare nuove imposte. Se il contribuente ricorre alla Tax Court, tale periodo perdura sino a quando si giungerà al provvedimento finale della Tax Court.³⁵⁹

Se il contribuente ricorre alla Tax Court, quest'ultima può considerare contemporaneamente sia l'accertamento di maggiori o ulteriori imposte da parte dello IRS che la richiesta di rimborso di quanto eccessivamente pagato dal contribuente. Se il ricorso del contribuente e la controversie hanno un valore inferiore a \$ 50,000 relativamente ad ogni imposta annualmente considerata, il contribuente ha l'ulteriore opzione di richiedere che il caso sia trattato secondo le procedure dello *small tax case*. Tali procedure sono meno formali, però il contribuente rinuncia al diritto di appello.

Un altro punto merita particolare accenno: il contribuente in ogni momento della fase processuale ha la possibilità di agire diversamente attuando le procedure per il rimborso, le quali richiedono primariamente che il contribuente paghi l'intero ammontare di quanto richiesto dallo IRS e, successivamente, proceda alla richiesta di rimborso.

Le procedure che regolano i processi di rimborso concedono generalmente al contribuente un termine lungo di tre anni dalla data di invio della dichiarazione o di due anni dalla data di pagamento delle imposte da richiedere a rimborso. Il termine di tre anni non è assolutamente casuale e corrisponde al medesimo termine concesso allo IRS per ricontrollare la dichiarazione del contribuente ed eventualmente accertare maggiori ulteriori imposte. Contribuente ed amministrazione godono così, almeno su un piano

³⁵⁹ IRC § 6213.

procedimentale, di un medesimo termine a disposizione per la tutela dei propri diritti³⁶⁰.

Se il contribuente decide di ricorrere alla Tax Court, il provvedimento finale può essere appellato innanzi alla Court of Appeals del circuito all'interno del quale il contribuente risiedeva al momento del ricorso³⁶¹.

Infine, se il contribuente non ricorre alla Tax Court o non paga quanto indicato nell'avviso di accertamento, anche ai fini di un'eventuale richiesta di rimborso, l'avviso di accertamento diventa esecutivo e, pertanto, diventa un debito del contribuente nei confronti dello Stato. Lo IRS a questo punto deve inviare al contribuente, entro 60 giorni, una richiesta di pagamento. Se il contribuente si rifiuta di pagare la richiesta di pagamento diventa titolo esecutivo ai fini delle procedure di riscossione coattiva delle imposte nei confronti del contribuente (sono spesso utilizzate in questi casi le rateazioni di pagamento per i contribuenti che non si possono permettere di pagare integralmente e che, probabilmente, non si sono potuti permettere un processo tributario).

6. La scelta del foro

Un contribuente che riceve un avviso di accertamento e decide di contestarlo processualmente può optare per alcune soluzioni alternative³⁶². La prima è ricorrere direttamente alla Tax Court; la seconda è pagare quanto rideterminato nell'avviso di accertamento, inoltrare istanza di rimborso e

³⁶⁰ Questione peraltro assai controversa, invece, nell'ordinamento italiano e anche in quello comunitario dove, secondo la Corte di Giustizia, lo stato è libero di attribuire alla Pubblica amministrazione un termine più lungo per l'accertamento delle imposte rispetto a quello che il contribuente ha a disposizione per rettificare la dichiarazione: C.G.C.E., *Ecotrade*, cause riunite C-95 e 96/2007.

³⁶¹ IRC § 7482.

³⁶² Curiosamente definita in dottrina anche come *forum shopping*.

seguire le procedure di reclamo innanzi alla Federal district Court o alla Court of federal claims.

Ricapitolando vi sono tre giurisdizioni da adire per la risoluzione di una controversia tributaria contro lo IRS: U.S. Tax Court, U.S. District Court e U.S. Court of federal claims. Ciascuna presenta vantaggi e svantaggi che saranno ora esaminati.

7. *U.S. Tax Court*

La maggior parte delle controversie tributarie sono risolte dinnanzi alla U.S. Tax Court. È situata in Washington ed è composta da 19 giudici ciascuno in carica per un periodo di 15 anni. In questa giurisdizione si discute solo di controversie tributarie e, quindi, si presume che i giudici siano esperti di diritto tributario. Benché la Corte sia federale e sia situata in Washington è curioso notare come periodicamente tenga udienza in differenti circuiti degli Stati Uniti; tanto è vero che i giudici si spostano regolarmente tra le maggiori città degli Stati Uniti dove assumono direttamente le prove. Il contribuente ha l'opportunità di indicare un luogo dove verranno assunte le prove in qualunque delle maggiori città degli Stati Uniti. La Corte giungerà per l'assunzione delle prove nella città designata secondo un calendario di discussione dei casi, generalmente ripetuto ciclicamente ogni due settimane.

Le procedure di assunzione degli elementi probatori sono piuttosto informali, e le deposizioni sono alquanto straordinarie. Per l'assunzione delle prove provvede un giudice monocratico, pertanto senza una giuria. La risoluzione di un caso innanzi alla Tax Court è discussa con un funzionario dello IRS *Appeals office*. Prima dell'assunzione delle prove la corte richiede alle parti di indicare o accordarsi su tutti i fatti non controversi. Questa procedura velocizza, di fatto, l'assunzione delle prove.

Per l'assunzione delle prove innanzi alla Tax Court si utilizzano le *Federal rules of evidence* che non sono altro che una codificazione indipendente delle norme in materia di prove. Solitamente si riporta che i giudici della Tax Court siano abbastanza indulgenti nell'applicazione delle norme federali in tema di prova. Spesso tale indulgenza viene connaturata alla presenza di un singolo giudice e non di una giuria³⁶³. Dopo l'assunzione della prova, la Tax Court concede normalmente un termine di 90 giorni richiedendo alle parti di presentare le conclusioni, adeguatamente argomentate in fatto e in diritto secondo le richieste di prova precedentemente presentate. Dopodiché, la corte normalmente pronuncia una *opinion* entro un anno dall'assunzione delle prove; in quella pronuncia, la Corte applica le norme tributarie in modo rigoroso attraverso i vari Stati senza alcun riguardo al circuito o alla regione dove le prove sono assunte o il contribuente vive. La parte perdente ha il diritto di appellarsi alla Court of Appeals del circuito dove il contribuente risiede. Secondo giurisprudenza consolidata³⁶⁴ si richiede che la Tax Court si conformi alle decisioni analoghe sul punto già emesse in precedenza dalla Court of Appeals innanzi alla quale il provvedimento della Tax Court sarebbe appellato.

8. U.S. District Court

Si diceva precedentemente che il contribuente ha l'opportunità di scegliere di adire la U.S. District Court. In tal caso, il contribuente deve prima pagare le imposte e poi presentare un'istanza di rimborso, mentre invece, innanzi alla Tax Court non si richiede che le imposte vengano pagate precedentemente all'instaurazione del contenzioso e sino a quando il caso non è concluso. Questa, di fatto, è anche la ragione sostanziale per la quale, secondo i contribuenti, la U.S. District Court è solitamente eliminata nella scelta delle giurisdizioni.

³⁶³ Cfr. PORTER, D.B., "Where can you litigate your federal tax case?", in *Tax notes*, 2003, 98, p. 558 ss..

³⁶⁴ *Golsen v. Commissioner*, 54 T.C. 742 (1970), *aff'd*, 445 F.2d 985 (10th Cir. 1971).

Questa Corte è la giurisdizione generale del sistema giudiziale federale. È dislocata in precise regioni e tiene udienza solo all'interno di quel distretto. I suoi giudici sono nominati a vita e si potrebbe dire che si occupa di qualunque controversia, dalle questioni in tema di diritto del lavoro al diritto penale complessivamente inteso. La loro eventuale specializzazione in diritto tributario, ammesso e non concesso che ve ne sia alcuna, è puramente casuale e, pertanto, non richiesta.

Lo svolgimento del giudizio è condotto seguendo scrupolosamente le norme della *Federal rules of civil procedure*, da intendersi comparativamente come il nostro codice di procedura civile. L'utilizzo dell'esame delle parti e degli altri strumenti probatori, interrogatori inclusi, sono alquanto comuni. Non vi è alcuna preclusione probatoria e l'assunzione delle prove, anche in questo caso, è condotta secondo le *Federal rules of evidence*, rigidamente applicate.

Innanzi a questa corte lo IRS è rappresentato dalla *Tax division* del Dipartimento di Giustizia situato a Washington. Si consideri attentamente che si tratta dell'unica Corte nella quale le controversie tributarie sono decise alla presenza di una giuria. I fatti della controversia saranno decisi da soggetti laici, non tributaristi esperti. Una volta che la giuria ha emesso il verdetto, il caso si considera concluso. Non vi è, come nella Tax Court, un periodo di circa un anno nel quale la Corte si riserva di valutare.

Anche in questo caso i provvedimenti della U.S. District Court sono vincolati dai precedenti della Court of Appeals del circuito nel quale il distretto è situato. I suoi provvedimenti sono appellabili innanzi alla Court of Appeals del distretto di riferimento.

9. *U.S. Court of Federal Claims*

La terza scelta sulla giurisdizione in materia tributaria può ricadere sulla U.S. Court of federal claims. Come la Tax Court è situata in Washington e si

alterna in una serie di circuiti per tenere udienza in differenti città degli Stati Uniti. È composta di 16 giudici nominati per un periodo di 15 anni, come nella Tax Court, e notoriamente si occupa spesso di istanze di rimborso presentate contro le agenzie governative; in particolare, però, si occupa di casi nei quali vengono sollevate questioni inerenti la violazione della costituzione, degli statuti federali o delle norme contrattuali.

Come nella District Court il contribuente deve prima pagare quanto rideterminato nell'avviso di accertamento e dopo presentare istanza di reclamo. Vengono seguite scrupolosamente le *Federal rules of civil procedure* e le *Federal rules of evidence* nello svolgimento del giudizio e nell'assunzione delle prove. Il Governo in alcuni casi è rappresentato dalla *Tax division* del Dipartimento di Giustizia (*Claim Court section*) situato a Washington. L'assunzione delle prove si svolge alla presenza di un giudice senza la giuria. Come innanzi alla Tax Court, questa Corte invita le parti a concludere sulla base di argomentazioni in fatto e in diritto, rendendo anch'essa una *opinion* nei mesi successivi. I suoi provvedimenti sono appellabili innanzi solo alla Court of Appeals del circuito federale, non nel circuito dove il contribuente risiede come descritto per le altre due precedenti Corti.

10. Considerazioni strategiche sulla scelta del foro

Una considerazione oramai ricorrente nella prassi legale è che se il contribuente ha la possibilità di anticipare il pagamento delle imposte richieste, la U.S. District Court sia la soluzione migliore. La Tax Court nel tempo ha acquisito la reputazione di organo giurisdizionale tendenzialmente progovernativo³⁶⁵. Inoltre pagare le imposte rideterminate, prima di un giudizio, fermerà la decorrenza degli interessi civili.

³⁶⁵ Si vedano sul punto i seguenti contributi dottrinali: MAULE, J.E., "Instant replay, weak terms and disputed calls: an empirical study of alleged Tax Court judge bias", in *Tenn. L. Rev.*,

Un altro vantaggio nella scelta della District Court è la disponibilità di una giuria, mentre la Tax Court giudica in composizione monocratica. Quest'ultimo giudice è, per definizione, esperto in materia tributaria, elemento che potrebbe essere di aiuto oppure no, a seconda dei casi. Uno svantaggio per la District Court è dato dalla possibilità da parte del Governo di presentare al giudice una sorta di mozione di inammissibilità in termini di diritto delle richieste del contribuente impedendo così che la questione venga trattata da una giuria. Se il giudice decide favorevolmente in ordine a questa mozione il giudizio è praticamente vinto dalla controparte governativa. Se invece la mozione non è accolta si presenta a questo punto un'alta probabilità di successo nel giudizio da parte del contribuente. Ciò che notoriamente il governo vuole evitare davanti alla District Court è che una giuria si trovi a giudicare un caso che possa generare particolare simpatia o condivisione di un sentimento di ingiustizia provato dal contribuente nei confronti del sistema tributario.

Un ulteriore vantaggio nella District Court è che la decisione è molto più rapida che nella Tax Court. Infatti come già detto, una volta che la giuria ha emesso il verdetto il giudizio è concluso.

Un fatto che alle volte potrebbe essere determinante nella scelta del foro è rappresentato, altresì, dai precedenti giurisprudenziali su una particolare questione di diritto che potrebbero divergere tra loro nelle varie Corti distrettuali e nelle Court of Appeals.

Questi sono gli elementi maggiormente determinanti da tenere in considerazione nella scelta strategica del foro. Altri minori potrebbero essere, ad esempio, il fatto che sono ammessi alla rappresentanza e all'assistenza in giudizio innanzi alla Tax Court anche soggetti che non sono avvocati.

1999, pp. 354-363; KROLL, G., "Are the Tax Court judge partial to the government?", in *Oil & Gas tax questions*, 1996, 45, p. 135.

Vi è³⁶⁶, tuttavia chi ha sempre tentato di contrastare un fenomeno spesso additato come *forum shopping* adducendo pesanti critiche al sistema processuale tributario. Considerando che il sistema processuale tributario è strutturato sulla base di tre giurisdizioni e 12 circuiti di Courts of Appeals con differenti precedenti giurisprudenziali, inevitabilmente si verificano conflitti che la Corte Suprema deve poi, spesso, risolvere. In attesa però di una risoluzione ultima, dominano situazioni di incertezza giuridica ed imprevedibilità.

Inoltre, nella scelta del foro e nelle conseguenze giuridiche che da essa derivano, non si può non considerare che ogni Corte possiede anche delle proprie differenti regole processuali, giudici con esperienze e formazioni molto differenti tra loro. Spesso è stato proposto lo sviluppo di un corpo unitario di giurisprudenza in materia tributaria maggiormente uniforme ed una completa riorganizzazione del sistema processuale tributario americano in modo da eliminare la possibilità di scelta della giurisdizione. Non si dovrebbe nemmeno trascurare che le condizioni finanziarie del contribuente determinano in maniera pressoché decisiva la scelta della giurisdizione finale aprendo così le porte ad una giurisdizione probabilmente più accessibile in termini di risultato a chi è maggiormente abbiente (soprattutto ricchi e società) e non viceversa. La soluzione spesso condivisa e proposta a tale problema sarebbe la rimozione della giurisdizione federale in tema di rimborso di imposte attribuendo competenza alla sola Tax Court – l'unico organo giurisdizionale effettivamente competente in materia tributaria.

11. L'onere della prova nelle controversie tributarie

L'onere della prova in un contenzioso tributario è strutturalmente composto da due parti: un onere di produzione e un onere di persuasione.

³⁶⁶ DAWSON, H.A., "Should the federal civil tax litigation system be restructured?", in *Tax Notes*, 1988, 40, p. 1427 ss..

L'onere di produzione richiede che una parte sia gravata dall'onere di produrre prove sufficienti affinché *prima facie* se ne possa accertare sommariamente la fondatezza giuridica (sostanzialmente comparabile al nostro *fumus boni iuris*). Superata una prima valutazione di fondatezza giuridica l'azione posta in essere da una parte procede.

L'onere di persuasione, invece, prevede che una parte debba persuadere la Corte che la versione dei fatti rilevanti in causa da essa proposti siano correttamente inquadrati. Si noti però, come, in generale l'onere della prova si applichi solamente alle questioni di fatto, poiché la corte decide le questioni giuridiche senza riguardo alcuno al principio dell'onere della prova.

Con lo *IRS Reform Act* del 1998, le regole applicabili in tema di onere della prova nelle controversie tributarie ed in particolare innanzi alla Tax Court sono ora previste nello IRC § 7491. In termini assolutamente generali, si consideri che è il contribuente gravato dell'onere della prova e, in particolare, dell'onere di persuasione. Tale ripartizione trova il suo fondamento quasi esclusivamente nel fatto che secondo la normativa americana il contribuente è l'unico soggetto che possiede tutti gli elementi che possono dimostrare l'esistenza o la non esistenza di un pagamento in difetto delle maggiori imposte dovute o, viceversa, di un maggiore pagamento delle imposte poi richieste a rimborso.

Un caso particolare, invece, in cui l'onere della prova grava esclusivamente sullo IRS è in tema di frode fiscale³⁶⁷. Si consideri, poi, che l'onere della prova nelle controversie contro l'avviso di accertamento o a sostegno delle istanze di rimborso si atteggia in maniera non sempre identica secondo le procedure applicabili al caso concreto.

Secondo la sezione IRC § 7491 il contribuente per soddisfare l'onere della prova in generale deve assecondare positivamente alcuni requisiti: il primo è che il contribuente abbia ottemperato alle norme di carattere sostanziale in materia

³⁶⁷ IRC § 7454.

tributaria; il secondo che abbia registrato e mantenuto correttamente tutta la documentazione necessaria; il terzo che abbia agito sempre in buona fede cooperando con lo IRS nelle richieste di quest'ultimo concernenti testimoni, informazioni, documenti e partecipazione a qualunque fase di contraddittorio; il quarto che produca prove credibili sulle questioni di fatto. Autorevole dottrina³⁶⁸ si è espressa con una dettagliata analisi di alcuni dei requisiti che ora si richiamerà brevemente.

Con riferimento al requisito che il contribuente cooperi con lo IRS sulle richieste di informazioni, inclusi documenti, dichiarazioni testimoniali, incontri vari, si richiede che il contribuente abbia esaurito ogni rimedio amministrativo disponibile all'interno delle procedure dello IRS, compresi gli appelli. Anche se apparentemente questo requisito sembrerebbe sufficientemente agile da soddisfare, potrebbe presentare alcuni svantaggi. La richiesta di dichiarazioni o esami di testimoni, per esempio, potrebbero comportare un significativo peggioramento della situazione del contribuente in alcune situazioni. Nella Tax Court le deposizioni generalmente non sono ammesse senza il consenso delle parti o un ordine preciso della corte e i contribuenti di solito hanno una maggiore conoscenza dei fatti rispetto allo IRS. Un contribuente che volesse preservarsi questo vantaggio sarà riluttante nel garantire allo IRS l'esame di tali soggetti.

Su che cosa si debba intendere per prova credibile la Commissione Finanze del Senato ebbe occasione di stabilire che: «*Prova credibile è la qualità della prova che, dopo un'analisi critica, la corte riterrebbe sufficiente per fondare pronuncia se non fosse proposta una prova di contraria evidenza (e senza riguardo alla presunzione giudiziale della correttezza dello IRS)*³⁶⁹».

³⁶⁸ JONES, P.N., "The eight circuit weighs in on the burden of proof—Will it change the outcome after all?", in *J. Tax'n*, 2003, 98, pp. 226-227.

³⁶⁹ S. Rep. 105-174, at 45-46 (1998), 1998-3 C.B. 5377, 581-582. Sul punto si veda anche la pronuncia della Court of Appeals, *Blodgett v. Commissioner*, 394 F.3d 1030 (8th Cir. 2005) che

Un altro aspetto dell'onere della prova nel processo tributario è la presunzione di correttezza accordata alle determinazioni dello IRS nell'avviso di accertamento. Ma anche qui, se il contribuente riesce ad introdurre una prova credibile che le determinazioni dello IRS sono arbitrarie o erronee, la corte può stabilire che la presunzione è inconsistente e l'onere si trasferisce in capo allo IRS.

Il soddisfacimento dei requisiti sopra indicati, dunque, ha concretamente uno scopo molto semplice: trasferire l'onere della prova, in merito alle questioni di fatto, sullo IRS.

12. Il regime della prova testimoniale e delle dichiarazioni innanzi alla Tax Court

Per le ragioni sopra esposte secondo cui si dovrebbe ritenere che l'unica vera Corte competente in materia tributaria sia la Tax Court o semplicemente perché per ragioni di capacità di spesa dei contribuenti, di fatto, si rivela quella storicamente più adita, si ritiene opportuno analizzare nel prosieguo le norme relative all'utilizzo delle prove testimoniali e delle dichiarazioni di scienza da parte di terzi nel processo tributario innanzi alla Tax Court.

Nella determinazione di quali testimonianze e quale documentazione dovrà essere accettata come fonte di prova la Tax Court applica le *Federal rules of evidence* e le norme in tema di prova contenute nelle *Federal rules of civil procedure* durante i suoi procedimenti. Si tenga ben presente, per inciso, che le *Federal rules of evidence* sono norme speciali di carattere generale applicabili a qualunque tipologia di processo (penale incluso). Pertanto le norme che, in questo caso, riguarderanno la prova testimoniale sono applicabili in qualunque procedimento di carattere giurisdizionale.

recepisce in pieno tale definizione per la verità già accolta in precedenza dalla Tax Court in *Griffin v. Commissioner*, Tax Court Memo. 2002-6, 315 F.3d 1017 (8th Cir. 2003).

Un soggetto qualunque, intendendosi per esso non un esperto in materia tributaria, può dare un'opinione (rilasciare una deposizione)³⁷⁰ e, specificamente, assumendo l'ufficio di testimone può testimoniare sull'avvenimento e sullo svolgimento dei fatti storici di cui abbia avuto percezione. Affinché la sua testimonianza si ammissibile il testimone deve avere la conoscenza dei fatti direttamente rilevanti nel caso trattato e la testimonianza deve contenere elementi utili alla Corte per la risoluzione del caso. La decisione di ammettere la testimonianza di un soggetto che può testimoniare sullo svolgimento dei fatti è a discrezione della Corte. Ma la discrezionalità non è arbitrio e concerne solamente una preliminare valutazione sull'attitudine del soggetto ad essere stato diretto percettore dello svolgimento dei fatti rilevanti per la causa. Se, pertanto, la testimonianza si dovesse fondare su fatti non rilevanti o comunque insufficienti a fornire elementi utili alla risoluzione del caso la corte dichiarerà la non ammissione del teste. Un qualunque testimone non può testimoniare basandosi su conoscenze scientifiche e tecniche o altre speciali attitudini personali. Ciò perché è prevista una disciplina differente per la testimonianza di esperti e la loro ammissibilità come testimoni di semplici fatti sarebbe un aggiramento della norma³⁷¹.

Su una parte che presenta un testimone esperto che basa le proprie dichiarazioni su speciali competenze o conoscenze della materia o dell'oggetto di cui si controverte, vi è anche l'onere di dimostrare la particolare esperienza

³⁷⁰ Rule 701 FRE: «Opinion testimony by lay witnesses - *If the witness is not testifying as an expert, the witness' testimony in the form of opinions or inferences is limited to those opinions or inferences which are (a) rationally based on the perception of the witness, and (b) helpful to a clear understanding of the witness' testimony or the determination of a fact in issue, and (c) not based on scientific, technical, or other specialized knowledge within the scope of Rule 702.*»

³⁷¹ Rule 702 of FRE: «Testimony by experts - *If scientific, technical, or other specialized knowledge will assist the trier of fact to understand the evidence or to determine a fact in issue, a witness qualified as an expert by knowledge, skill, experience, training, or education, may testify thereto in the form of an opinion or otherwise, if (1) the testimony is based upon sufficient facts or data, (2) the testimony is the product of reliable principles and methods, and (3) the witness has applied the principles and methods reliably to the facts of the case.*».

del testimone citato. Anche il testimone esperto è ammesso solamente se è di aiuto alla risoluzione del caso. E anche in questo caso è discrezione della Corte valutare se il testimone sarà in grado di assistere la Corte nella comprensione degli elementi di prova offerti e se la sua qualificazione di esperto può essere definita come tale. Alla testimonianza di un testimone esperto sarà riconosciuta tutta la forza probatoria sulla base delle sue proprie qualificazioni e degli speciali elementi offerti in valutazione.

La Corte può accettare o rigettare la testimonianza dell'esperto oppure accettarla solo parzialmente per quelle parti che sono più appropriate per la risoluzione del giudizio. Il ruolo dell'esperto è di assistere il giudice nella comprensione e nella conoscenza dell'elemento di prova. Ciò non significa che l'esperto dovrà assistere come se fosse l'avvocato di una parte tentando di persuadere la Corte della correttezza della posizione assunta da quella parte. Con riguardo, ad esempio, alla metodologia utilizzata da un esperto nella determinazione dell'ammontare delle maggiori imposte dovute contenute in un avviso di accertamento, il testimone offre una spiegazione della metodologia (o meglio una giustificazione della validità della metodologia), che non è considerata scientifica, tecnica o frutto di una conoscenza specializzata; per cui, un testimone che si esprimesse sulla metodologia di accertamento non avrebbe la necessità di essere qualificato come un esperto.

Gli esperti possono ragionevolmente fare affidamento su fatti o dati che normalmente gli esperti nel loro particolare campo scientifico utilizzano o su cui fanno affidamento. Tuttavia non significa che i fatti o i dati su cui fanno affidamento gli esperti saranno introdotti come elemento di prova solo perché sugli stessi essi fanno affidamento. I fatti e i dati sotto forma di elementi noti in quanto fonti provenienti da terzi non sono considerati prove. Esempi in cui una Corte ha riconosciuto che dati e fatti provenienti da fonti terze erano ammissibili per il fatto che il testimone esperto su di essi faceva affidamento e non, quindi,

semplicemente per il loro intrinseco contenuto sono stati rinvenuti: nei rapporti dello IRS poiché erano considerati una tipologia di documento sui quali alcuni esperti di quel campo facevano ragionevolmente affidamento e, di fatto, provenivano da esperti del medesimo campo appartenente al Governo; uno studio di fattibilità sul quale era basato il rapporto del testimone esperto; i corrispettivi di vendita della proprietà per giustificare le valutazioni dell'esperto sulla corretta valutazione del prezzo di mercato di una proprietà secondo le stime del momento.

Un esperto può offrire la sua opinione in merito alla verità o alla credibilità di un altro testimone solo se egli stesso è ammissibile come testimone.

Una parte che offre alla Corte l'opinione di un esperto deve rendere disponibile quest'ultimo ad un esame incrociato. In sostanza sugli elementi di prova offerti dal testimone esperto si deve instaurare un formale contraddittorio.

L'utilizzo delle dichiarazioni di scienza al di fuori del processo, invece, assume un connotato particolare. Il loro contenuto non può essere utilizzato alla stregua di quello di una testimonianza sino a quando la dichiarazione viene formalmente offerta e ricevuta come prova. Solitamente le dichiarazioni possono essere utilizzate contro la parte opposta solo se la parte era presente al momento della dichiarazione, se era adeguatamente rappresentata o se aveva avuto legittimamente notizia del momento e delle modalità di raccoglimento della dichiarazione. Dando per scontato che secondo le *Federal rules of evidence* la dichiarazione sia ammissibile, una parte potrebbe utilizzare la dichiarazione per contraddire un altro testimone oppure quando un testimone sia morto o per ragioni di tempo, di luogo, di malattia o altra impossibilità non sia possibile assumere la deposizione di un testimone.

13. Conclusioni

L'analisi, seppur breve, effettuata di questa parte relativa alla giurisdizione tributaria statunitense ha mostrato una struttura giurisdizionale per certi versi simile e per altri completamente differente da quella italiana. Una considerazione su tutte: la creazione di una serie di norme codificate universalmente regolanti e applicabili ad ogni procedimento a carattere contenzioso. In questo vi dovrà essere sempre uniformità, quantomeno sulla corretta applicazione delle norme federali processuali in tema di prova.

Risulta altrettanto ovvia la precisa volontà del legislatore di non distinguere i procedimenti giurisdizionali tra loro, quantomeno nell'utilizzo degli strumenti probatori. Che vi possano essere differenziazioni sulle modalità applicative dell'istruzione probatoria nel processo a differenza di quello penale è e può apparire anche naturale. Non fosse altro che il legislatore ha precisamente codificato norme procedurali distinte per il processo penale e quello civile, le quali però, in tema di prove richiamano formalmente le *Federal rules of civil procedure*.

Un'ulteriore situazione differenziale la si rinviene nell'eccesso di giurisdizioni per la materia tributaria ma senza che ciò abbia dato corpo ad una normativa specifica in materia processual-tributaria. E se è pur vero che molte sono le Corti distrettuali e ciascuna si è dotata di propri regolamenti interni di procedura nello svolgimento dei giudizi, è altrettanto vero che è imprescindibile un formale richiamo alle norme federali in tema di assunzione di prova. Curiosamente l'esperienza statunitense sembrerebbe non conoscere una vera e propria giurisdizione amministrativa e soprattutto attribuire, di fatto, la materia tributaria (proceduralmente regolata dalle norme sul processo civile) alla competenza di un giudice che o è solamente specializzato in materia tributaria o è competente in ogni materia giuridica.

Da osservatori esterni si fatica a condividere tale struttura giurisdizionale anche se d'altro canto l'ordinamento italiano non può certo vantare il merito di un pregiato esempio di organizzata macchina giurisdizionale a tutela dei diritti dei contribuenti.

CAPITOLO VI

L'ESPERIENZA SPAGNOLA

1. Le fonti del diritto tributario: aspetti introduttivi

Le norme fondamentali (nonché le nozioni e le norme procedurali) del diritto tributario spagnolo sono disciplinate dalla Ley General Tributaria (d'ora in poi LGT) n. 58/2003. Si tratta di una norma primaria territorialmente applicabile allo Stato, alle regioni (Comunità autonome), agli enti locali e ad altri enti amministrativi³⁷².

In base all'art. 7 della LGT, la materia delle imposte è disciplinata dalla Costituzione del 1978³⁷³; dai trattati, in particolare quelli relativi alle convenzioni contro le doppie imposizioni, che, in base all'art. 96 della Costituzione, sono direttamente applicabili e vincolanti per il legislatore; da disposizioni emanate dall'Unione Europea e da altri organi internazionali sulla base dell'art. 93 della Costituzione³⁷⁴; dalla LGT che è una norma primaria, come insieme di disposizioni regolanti ogni tributo e altri provvedimenti normativi in materia

³⁷² Art. 1, 1° c. LGT.

³⁷³ Art. 96 Cost.: «1. Los Tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional. 2. Para la denuncia de los Tratados y convenios internacionales se utilizará el mismo procedimiento previsto para su aprobación en el art. 94».

³⁷⁴ Art. 93 Cost.: «Mediante Ley orgánica se podrá autorizar la celebración de Tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos Tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión».

tributaria; dai regolamenti attuativi o integrativi delle precedenti disposizioni che, a livello statale, prevedono la competenza del Ministro delle Finanze.

La Spagna è strutturata in 17 Regioni con un proprio Parlamento che può emanare norme tributarie. Inoltre, Navarra e le 3 province Basche di Àlava, Guipùzcoa e Vizcaya disciplinano ed applicano un loro proprio sistema fiscale, parzialmente armonizzato con il sistema tributario statale.

L'art. 31, 3° comma della Costituzione dispone che: «*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley*». Inoltre, l'art. 133 stabilisce che: «*1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las Leyes*». Relativamente ad entrambe queste disposizioni il *Tribunal Constitucional* (d'ora in poi TC)³⁷⁵ ha statuito che l'emanazione di un nuovo tributo e la disciplina dei suoi aspetti strutturali principali (soggetti passivi, presupposto, base imponibile e aliquota) devono essere disciplinati da un atto formale espressione del potere legislativo.

Tale riserva di legge è maggiormente flessibile (diremmo, quindi, relativa) laddove le disposizioni sono emanate da organi o enti democraticamente eletti senza potere legislativo, come, ad esempio, gli enti locali. Pertanto, sarà sufficiente, nel rispetto di tale principio, che la norma statale stabilisca la struttura basica (ad esempio l'aliquota minima e massima) lasciando a tali enti la possibilità di disciplinarla³⁷⁶. I tre territori Baschi, prima menzionati, possiedono un sistema tributario disciplinato, interamente, da speciali disposizioni

³⁷⁵ T.C., sentt. n. 6/1983, n. 150/2003 e n. 121/2005.

³⁷⁶ T.C., sentt. n. 179/1095 e n. 19/1987.

approvate dalle camere provinciali³⁷⁷. Inoltre, i regolamenti o le disposizioni secondarie possono anche integrare le norme relative alla struttura base del tributo e, in particolare, agire all'interno della struttura disciplinata dalla norma primaria nel caso di norme molto dettagliate o di particolare complessità tecnica. Tuttavia, gli atti dei Parlamenti o Camere territoriali possono disciplinare solo particolari questioni e non possono essere utilizzati per la materia tributaria ad eccezione dei principi relativi al sistema tributario delle Comunità Autonome³⁷⁸ e al trasferimento del potere impositivo fiscale ad istituzioni sovranazionali o internazionali³⁷⁹.

L'art. 86³⁸⁰ della Costituzione spagnola sembra vietare l'utilizzo dei decreti legge nella materia fiscale, tuttavia l'interpretazione del T.C. è nel senso di escluderle solo dalla disciplina degli aspetti fondamentali delle imposte principali³⁸¹. Non si potranno, ad esempio, prevedere le aliquote delle imposte sul reddito ma si potranno disciplinare trattamenti di carattere agevolativo in materia di successione e donazione o di imposta sul reddito delle società.

³⁷⁷ In base alla Prima Disposizione Addizionale della Costituzione che riconosce gli storici privilegi attribuiti ai Paesi Baschi e alla provincia di Navarra.

³⁷⁸ L'art. 157, 3° c. della Cost. stabilisce che: «Mediante Ley Orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado».

³⁷⁹ Art. 93 Cost..

³⁸⁰ Art. 86 Cost.: «1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al derecho electoral general. 2. Los Decretos-Leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario. 3. Durante el plazo establecido en el apartado anterior las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de Ley por el procedimiento de urgencia».

³⁸¹ T.C., sentt. n. 41/1983, n. 51/1993, n. 182/1997, n. 137/2003 e n. 108/2004.

2. Accertamento e riscossione delle imposte

Sin dalla riforma del 1977, il principio dell'autoliquidazione è stata la regola generale dell'ordinamento tributario spagnolo³⁸². L'ordinaria riscossione delle imposte è effettuata sulla base della cooperazione tra banche e da altre istituzioni finanziarie che ricevono le dichiarazioni dei redditi e provvedono ai pagamenti dei tributi³⁸³. L'Agenzia tributaria entra in azione ai fini della riscossione dei tributi solo nel caso in cui i pagamenti non vengano effettuati o non avvengano spontaneamente poiché in tal caso provvede ad analizzare un elevato numero di informazioni sul contribuente raccolte al fine di incrociare in dati in possesso per una maggiore e corretta determinazione del debito.

In tale contesto le ritenute fiscali giocano un ruolo importante per ciò che concerne l'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle società. Si applicano agli stipendi, ai pagamenti degli interessi, ai dividendi e ad altre tipologie di entrate. Spesso, pertanto, il contribuente non è obbligato a presentare una propria dichiarazione dei redditi. Sulla base del fatto che il principio dell'autoliquidazione è la regola generale, per accertare e riscuotere i tributi dovuti non è necessario alcun atto amministrativo. Nondimeno, in molti casi esiste una procedura di controllo preliminare per verificare l'esattezza delle autoliquidazioni, tenendo in conto le informazioni già in possesso dell'Agenzia tributaria o delle ulteriori informazioni richiedibili al contribuente. Il risultato è un accertamento preliminare che può essere successivamente oggetto di modifica durante la fase finale della procedura di accertamento nella quale l'Agenzia tributaria può utilizzare tutte i poteri normativamente previsti al fine di ottenere le necessarie informazioni.

Tradizionalmente, tale procedura di controllo sfocia in un accertamento tributario che, eventualmente, include, altresì, sanzioni per le violazioni

³⁸² Art. 98, 1° c. e art. 118, lett. a) LGT.

³⁸³ Art. 9, 1° c., R.d. n. 939/1995 relativo alla riscossione delle imposte.

tributarie commesse. Nel 1998, per evitare di confliggere con il diritto a non autoincriminarsi, tali disposizioni furono modificate e la procedura di applicazione delle sanzioni fu formalmente separata dalla procedura di controllo delle dichiarazioni, anche se sembrano rimanere molto contigue.

3. Il procedimento tributario

I principi che regolano l'esercizio del potere pubblico in rapporto ai diritti e ai doveri del contribuente, ai fini della presente indagine, si possono elencare brevemente di seguito.

In base all'art. 105³⁸⁴ della LGT che disciplina l'onere della prova nel procedimento tributario si prevede che colui che invoca un diritto è gravato dall'onere di provare i fatti sui quali si basa. Le norme tributarie prevedono numerose presunzioni legali relative a favore dell'Agenzia tributaria così da assicurare che le verifiche siano più efficaci. Talvolta, la portata degli strumenti probatori è limitata alle fatture e ad altri documenti simili³⁸⁵ ma in generale il principio è esposto nell'art. 106, 1° c. LGT laddove si dice che: «1. *En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa*». In sostanza si richiamano formalmente le norme del Codice civile e di procedura civile.

Nondimeno L'art. 103, 1° c. della Costituzione³⁸⁶ dispone che: «*La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo*

³⁸⁴ Art. 105: «1. *En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*. 2. *Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria*».

³⁸⁵ Si veda art. 106, 2° e 3° c. LGT.

³⁸⁶ Si veda T.C., sent. n. 1688/00 laddove statuisce che i verificatori fiscali possono agire come esperti indipendenti in un processo penale poichè la loro "oggettività" è prevista dall'art. 103 della Costituzione.

con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho».

A tal proposito le Corti tendono a ritenere che l'Agenzia tributaria sia obiettiva, intendendo tale caratteristica riferita alla modalità dell'azione amministrativa come se fosse sinonimo di corretto agire. Parte della dottrina aveva già ravvisato che si tratta di un'interpretazione non corretta dell'art. 103 della Costituzione poiché quest'ultimo non descrive una situazione ma stabilisce l'obbligo di raggiungere un risultato.

Altra norma estremamente rilevante è l'art. 34, 1° c.³⁸⁷ LGT, in particolare ai fini della nostra indagine la lett. l), m) e r). Si tratta di una norma basica in

³⁸⁷ «Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

a. Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

b. Derecho a obtener, en los términos previstos en esta Ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

c. Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.

d. Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

e. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

f. Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

g. Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

h. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

i. Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de

tema di riconoscimento dei diritti del contribuente che stabilisce tra gli altri il suo diritto ad essere ascoltato e a presentare i documenti ritenuti rilevanti all'Agenzia fiscale prima del raggiungimento di una decisione e del conseguente provvedimento.

È previsto, inoltre, anche il diritto ad essere rappresentato e assistito nei procedimenti tributari³⁸⁸.

los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las Leyes.

j. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

k. Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

l. Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m. Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley.

n. Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ. Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley.

o. Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

p. Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

q. Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r. Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s. Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta Ley.

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio».

³⁸⁸ Art. 46 LGT.

4. *La formazione della prova nel procedimento*

Il principio inquisitore o di ufficialità è considerato come il principio giuridico che ispira la struttura portante del processo penale³⁸⁹. Altresì, è considerato tale nel procedimento tributario di applicazione dei tributi che possiede una funzione eminentemente pubblicistica poiché prevarrebbero sempre elementi di interesse oggettivo riferiti sia alla necessità e all'interesse economico-finanziario dello Stato, sia alla giustizia distributiva delle pubbliche spese e all'uguaglianza dei cittadini in materia di imposte³⁹⁰. Di conseguenza, in materia tributaria l'Amministrazione finanziaria esercita anche un'attività di investigazione per la ricerca di quei fatti fonti di obbligazioni tributarie che possono dare luogo ad un accertamento e che sono sconosciuti alla stessa. O come si esprime la LGT: «...para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración»³⁹¹. Inoltre potrà svolgere tale attività ovunque esista una prova, anche parziale, del presupposto imponibile o dei fatti che hanno dato origine all'obbligazione tributaria.

Un altro aspetto del principio di ufficialità si riferisce al potere di disposizione delle parti dell'oggetto materiale del processo. La natura pubblica degli interessi in causa prevede il rispetto del principio di indisponibilità e/o irrinunciabilità che caratterizza i procedimenti tributari in modo simile al processo penale³⁹² in base al quale l'Amministrazione finanziaria non può, in principio, disporre dei propri diritti rinunciando all'applicazione del tributo, alla sua riscossione ovvero realizzando una tassazione diversa od inferiore a quella prevista dalla legge³⁹³. Senza dubbio, il principio di ufficialità non può essere inteso in materia tributaria in modo estremamente rigido anche se risulta

³⁸⁹ DE LA OLIVA SANTOS, A. E ALTRI, *Derecho procesal penal*, Centro de Estudios Ramón Areces, 1993, p. 8.

³⁹⁰ Si veda PUGLIESE, M., *La prueba en el proceso tributario*, Jus, 1949, p. 23.

³⁹¹ Art. 141 lett. a) LGT.

³⁹² DE LA OLIVA SANTOS, A., *cit.*, p., 10.

³⁹³ DE LA OLIVA SANTOS, A., *cit.*, p., 12.

piuttosto frequente che le norme tributarie prevedano una sorta di accordo delle parti sopra gli elementi sostanziali o giuridici incerti che derivino dalla liquidazione dei tributi o che, in altro modo, si pongano per esigenza pratica oltre i limiti di quanto previsto dalla legge³⁹⁴.

La natura tradizionalmente indisponibile del diritto tributario sostanziale si riflette nella natura inquisitoria del procedimento attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria applica i tributi; funzione, dunque, sottratta alla libera disposizione delle parti. Al fine, pertanto, di applicare correttamente il tributo è imposto alla Pubblica amministrazione un dovere di verifica relativo a tutti quei fatti che possono avere effetti tributari con l'obbligo, quindi, di accertarne legittimamente la sussistenza. Al riguardo è opinione conforme che in relazione all'accertamento dei fatti presupposti il principio che regge il procedimento di applicazione dei tributi è quello dell'investigazione d'ufficio contrapposto a quello di parte vigente nel processo civile³⁹⁵. Senza dubbio l'attuazione di questi principi ricade all'interno di ciò che è considerato un principio di carattere ancor più generale in materia tributaria, che è il principio dichiarativo, in base al quale il primo e normale mezzo che ha a disposizione la Pubblica amministrazione finanziaria per prendere conoscenza dei fatti con rilevanza tributaria è proprio la dichiarazione dei propri contribuenti.

La conseguenza dell'applicazione di tutti questi principi la si riscontra nell'utilizzo del materiale probatorio, cioè per il fatto che l'Amministrazione finanziaria non è limitata agli elementi forniti dal contribuente e, in principio, non può prescindere dall'utilizzo di tutti gli strumenti che le vengono messi a disposizione dalla legge al fine di raggiungere la piena conoscenza dei fatti

³⁹⁴ Sul tema della transazione in materia tributaria si veda GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, 1998.

³⁹⁵ Per una ricostruzione della fattispecie nei vari processi si veda DE LA OLIVA SANTOS, A., *op. cit.*, p., 18.

rilevanti³⁹⁶. E la si riscontra, altresì, nel fatto che a differenza degli altri processi, in materia tributaria il contribuente è obbligato a collaborare con l'Amministrazione finanziaria se non vuole sostanzialmente peggiorare la propria posizione processuale. Deve, pertanto, fornire elementi di prova che giustificano l'esattezza della sua dichiarazione e rendersi disponibile all'ispezione e alla verifica della propria posizione fiscale quando gli venga richiesto. Tale principio di ufficialità, in questo senso inteso, deve considerarsi un principio fondamentale di tutto il procedimento tributario come di quello amministrativo, anche in sede contenziosa innanzi agli organi competenti. E allo stesso modo si atteggia nei vari processi seppur, probabilmente, con una maggiore rigidità³⁹⁷.

5. Il dovere di collaborazione nella formazione della prova

L'art. 29 della LGT costituisce una autonoma V subsezione nella II sezione della norma dedicata agli obblighi tributari per definire la categoria delle cc.dd. "*obligaciones tributarias formales*". Sulla base di tale articolo, gli obblighi tributari formali sono quelli che: «...sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros». Pertanto, i tre elementi che li contraddistinguono sono il carattere non pecuniario, il carattere coattivo ed il vincolo all'effettiva applicazione dei tributi. La restante parte dell'articolo elenca i principali obblighi formali a cui dovranno ottemperare i vari soggetti obbligati. Tale elencazione sembra essere una conseguenza delle raccomandazioni della I

³⁹⁶ DE LA OLIVA SANTOS, A., *cit.*, p., 18.

³⁹⁷ Si veda DE LA OLIVA SANTOS, A., *op. cit.*, pp. 21 e ss., dove l'autore evidenzia che i principi che sorreggono l'attività investigativa a carattere inquisitorio governano non solo il procedimento di liquidazione e di gestione del tributo ma anche il procedimento tributario, innanzi agli organi economico-amministrativi, tendente alla revisione contenziosa di tale liquidazione o gestione del tributo, incluso, altresì, il processo giurisdizionale tributario.

Commissione di esperti incaricata di studiare la riforma della LGT e riposte nel c.d. *“Informe 2001”* che suggeriva espressamente di indicare i principali obblighi tributari dei contribuenti³⁹⁸. La norma così continua: *«...los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: a. La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención; b. La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria; c. La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones; d. La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos; e. La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias; f. La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido; g. La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas; h. La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta; i. Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera».*

Si tratta di una serie di attività a carattere obbligatorio, giuridicamente qualificabili con obbligazioni di fare che devono essere intese come uno

³⁹⁸ Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, Primera Versión, Madrid, 2001.

strumento per l'effettiva applicazione dei tributi³⁹⁹. In verità in tale articolo non è presente alcun elemento di novità ma si tratta solo di una sistematizzazione ed organizzazione dei principali obblighi e prestazioni di fare dei contribuenti che sono la manifestazione del proprio dovere di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria e che sino al momento di entrata in vigore della nuova LGT erano diffusi nelle varie norme tributarie sia procedurali⁴⁰⁰ che sostanziali⁴⁰¹.

6. *Il principio del contraddittorio*

Nel dovere di collaborazione si incardina sicuramente il principio del contraddittorio che è suscettibile di essere esaminato da due differenti prospettive. Da un lato, come diritto fondamentale delle parti nel processo, dove si identifica meglio con il diritto di difesa o di essere uditi e che può ritenersi rispettato quando entrambe le parti hanno la possibilità di comparire innanzi a un giudice ed essere ascoltati prima dell'emanazione di un provvedimento giurisdizionale nei propri confronti. Dall'altro lato, come un riferimento per il legislatore affinché strutturi il processo in modo che vengano rispettati i diritti fondamentali⁴⁰².

La garanzia di un contraddittorio possiede la duplice funzione di consentire l'effettiva opposizione di un interessato e di assicurare la legittimità formale e materiale degli atti che lo riguardano. E dal punto di vista del rispetto del diritto di difesa, il principio del contraddittorio esige che sia nel processo

³⁹⁹ Si veda FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 2004, p. 60.

⁴⁰⁰ Si vedano, a titolo di esempio, gli artt. 110, 111, 112 e 142 della LGT del 1963 rispetto all'obbligo di informazione, di diffusione di dati ed esibizione dei documenti con effetti tributari all'Amministrazione finanziaria.

⁴⁰¹ Si veda, a titolo di esempio, l'art. 32 della Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones per l'obbligo di informazione verso gli organi giudiziali incaricati della tenuta del Registro Civil ovvero verso i notai in relazione ai documenti accreditativi degli incrementi patrimoniali.

⁴⁰² Si veda MONTERO AROCA, J., *Principios del proceso penal. Una explicación basada en la razón*, Tirant lo Blanch, 2007, pp. 140-146.

penale ma anche in quello amministrativo per la materia tributaria siano presenti tanto l'Amministrazione finanziaria che l'interessato e il suo difensore.

Naturalmente il problema deve essere esaminato più che altro dal punto di vista delle prove precostituite che sia nel procedimento ma anche nel processo possono essere acquisite senza che sulla stessa si sia sviluppato un contraddittorio, se non nel momento della formazione quanto meno in quello della sua assunzione. È evidente, però, che, in base a quanto già detto, non esiste una norma che sancisca il principio del contraddittorio nella formazione della prova in sede procedimentale e lo sforzo della presente indagine è quello di verificare se in un ambito più vasto, quale l'ordinamento comunitario, possa essere ricavato un siffatto principio applicabile a qualunque sorta di procedimento amministrativo nel territorio dell'Unione Europea.

Normativamente ragionando, dunque, il terreno di applicazione eletto per il principio del contraddittorio è sicuramente quello processuale. Sul punto autorevole dottrina⁴⁰³ ritiene che l'assunzione di una prova precostituita sia comunque rispettosa di tutti principi processuali che reggono la formazione della prova. In particolare, dovranno essere rispettati il principio di pubblicità e di immediatezza poiché sarà il medesimo organo che emetterà il provvedimento definitivo che dirigerà l'assunzione della prova rispettando il diritto di difesa delle parti che hanno diritto ad essere presenti durante l'assunzione del mezzo di prova, previa notifica. Il T.C. ha ribadito più volte la necessità che nell'assunzione delle prove precostituite al di fuori del processo sia rispettato il principio del contraddittorio configurandolo come un requisito oggettivo affinché tali assunzioni possano formare parte di una legittima attività istruttoria⁴⁰⁴. Però il rispetto del principio del contraddittorio non si riferisce qui unicamente al momento di assunzione della prova ma anche a quello delle

⁴⁰³ GUZMAN FLUJA, V.C., *Anticipación y preconstitución de la prueba en el proceso penal*, Tirant lo Blanch, 2006, p. 257.

⁴⁰⁴ Si veda T.C., sentt. nn. 201789, 10792 e 303/93.

modalità con cui una prova precostituita viene introdotta nel processo. Dottrina e giurisprudenza ritengono che come minimo le parti debbano avere conoscenza della documentazione relativa alla prova precostituita⁴⁰⁵.

7. La prova testimoniale. Struttura e presupposti di applicazione nel procedimento amministrativo

La testimonianza di soggetti terzi nell'ambito tributario presenta alcuni inconvenienti per una serie di motivi. Da un lato può essere facile comprendere il naturale sospetto dell'Amministrazione finanziaria rispetto alla credibilità del teste in una materia come quella tributaria dove regna un clima di sfiducia reciproca tra il fisco e i contribuenti⁴⁰⁶. Inoltre, il riconoscimento di tale possibilità è stato utilizzato in maniera ambigua dall'Amministrazione finanziaria dove in alcune occasioni ne ha riconosciuto piena efficacia probatoria e in altre ne ha disconosciuto tale carattere sempre con riferimento al medesimo contribuente.

Secondariamente, bisogna tenere in conto che la testimonianza di terzi (intesa quanto meno come dichiarazione di scienza) ha il suo fondamento nel dovere di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria in base al quale la legge impone ai contribuenti una serie di prestazioni ed obblighi specifici tra cui quello di informazione. Scopo di questi obblighi è quello di agevolare l'Amministrazione finanziaria durante i procedimenti tributari nell'assunzione delle informazioni che possano anche derivare da terzi che intrattengono relazioni economiche con altri contribuenti.

Anche nell'ordinamento spagnolo occorre distinguere la figura della testimonianza da quella della confessione stragiudiziale e dal giuramento. Esiste

⁴⁰⁵ In questo senso ORTELLS RAMOS, M., "Eficacia probatoria del acto de investigación sumarial", in AA.VV., *Derecho Jurisdiccional – III*, Tirant lo Blanch, 1997, p. 273.

⁴⁰⁶ Così XAVIER, A., *Do Lancamento. Teoria General do ato do procedimento e do proceso tributario*, Forense, 1998, p. 188.

un'evidente connessione di contenuto e finalità che si distinguono però in quanto a fondamento e disciplina giuridica. Certamente la testimonianza dei terzi nel procedimento tributario comporta anche una rivelazione di elementi noti riferibili al presupposto di fatto così che tale dichiarazione assume una funzione essenzialmente probatoria. In questo senso si può dire che coincida assolutamente con quella che nel diritto processuale generale è conosciuta come testimonianza. È anche evidente, e non bisogna dimenticare, che nella fase procedimentale tributaria tale rivelazione di informazioni sotto forma di dichiarazioni risponde anche all'obbligo di collaborazione con la P.a. giuridicamente imposto che deve esercitarsi nel rispetto di tale principio. Vale a dire che tale testimonianza è un dovere con contenuto e finalità essenzialmente probatorie.

Infine, ciò che bisognerebbe effettivamente comprendere è se questo obbligo di comunicazione di informazioni, che null'altro diverge sostanzialmente da una testimonianza, possa essere affiancato o meglio considerato una vera e propria prova testimoniale applicandosi conseguentemente e analogicamente le norme processuali relative alla testimonianza come mezzo di prova; oppure se quando queste informazioni vengono trascritte ci si trovi di fronte a semplici documenti. Bisogna dire, inoltre, che la testimonianza dei terzi nel procedimento d'imposizione tributaria è soggetta, secondo le regole di diritto processuale generale, ad una libera valutazione essendo da escludere che possa essere considerata come una prova legale.

Testimone, secondo autorevole dottrina processual-civistica⁴⁰⁷ è «...la persona que, sin ser parte, emite declaraciones sobre datos que no habian adquirido, para el declamante, indole procesal en el momento de su observaciòn, con la finalidad, comùn a toda prueba, de provocar la convicciòn sudicia en determinado sentido»; la prova

⁴⁰⁷ GUASP., J., ARAGONESES, P., *Derecho procesal civil*, Civitas, 2002, vol. I, p. 337.

testimoniale è secondo l'art. 360 de la *Ley de Enjuiciamiento Civil* (d'ora in poi LECiv), la dichiarazione de «...las personas que tengan noticia de hechos controvertidos relativos a lo que sea objeto de juicio».

Si tratta di un mezzo di prova oggetto, secondo altra dottrina⁴⁰⁸, «...de constante atención de la Ley, a partir de los tiempo más antiguos, siempre en vacilación desde la limitación formalista, a la concesión de amplias facultades al juez para valorarla según su convicción íntima o según las reglas de la sana crítica»; secondo l'opinione di molti, un mezzo destinato nel tempo a un certo disuso per la prevaricante forza probatoria assunta dai documenti⁴⁰⁹. A questo mezzo di prova si riferisce in dettaglio la LECiv del 2000 allo stesso modo in cui precedentemente si riferirono la LECiv del 1881 e il *Código civil*. Sia nella precedente disciplina, come in quella vigente, si dispongono, in termini non sempre coincidenti, la capacità dei testi⁴¹⁰ e i criteri che determinano la loro indicazione e identificazione⁴¹¹; si consacra il diritto delle parti a proporre i testi che ritengono opportuni con il dovere di partecipare, a partire da un certo numero, dei costi della loro disposizione⁴¹²; è previsto, altresì, l'obbligo dei testi di prestare giuramento e di dire la verità⁴¹³; si fissano le regole che reggono l'interrogatorio e con la recente disciplina scompare l'obbligo che alla richiesta di questo mezzo di prova si accompagni «el interrogatorio que contenga las preguntas»⁴¹⁴; si riconosce alle parti

⁴⁰⁸ PRIETO-CASTRO, L., *Tratado de derecho procesal civil. Proceso declarativo y proceso de ejecución*, Aranzadi, 1985, vol. I, p. 677.

⁴⁰⁹ Si vedano sul punto le considerazioni di MUÑOZ SABATE, L., *Técnica probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*, Praxis, 1983, pp. 300-305.

⁴¹⁰ Artt. 1245, 1246 e 1247 del *Código civil* e art. 376 della LECiv/2000.

⁴¹¹ Art. 362 della LECiv/2000.

⁴¹² L'art. 363 della LECiv riconosce al Tribunale la facoltà, sino ad ora sconosciuta, di «...escuchado el testimonio del al menos tres testigos con relación a un hecho discutido» ovviare alle «...declaraciones testificales que faltaren, referentes a ese mismo echo, si considerase que con la emitidas ya ha quedado suficientemente ilustrado».

⁴¹³ Art. 365 de la LECiv/2000.

⁴¹⁴ La LECiv, con l'intento di rafforzare il principio di oralità nell'assunzione delle prove, stabilisce all'art. 368 che «1. Las preguntas que se planteen al testigo deberán formularse oralmente y con

la possibilità di interrogare quei testi dei quali vi è un fondato sospetto che non riferiscano la verità dei fatti⁴¹⁵; e si stabilisce, infine, la facoltà per i giudici di valorizzare le testimonianze assunte in modo «...conforme a las reglas de la sana crítica, tomando en consideración la razón de ciencia que hubieren dado, las circunstancias que en ellos concurren y, en su caso, las tachas formuladas y los resultados de la prueba que sobre éstas se hubiere practicado»⁴¹⁶.

Dopo aver brevemente esaminato la struttura del mezzo di prova testimoniale si vuole ora esaminare il possibile impiego di tale mezzo nei procedimenti amministrativi.

A tale riguardo la testimonianza è sicuramente un mezzo di prova nel procedimento amministrativo. Ciò risulta dall'art. 80, 1° comma della *Ley n. 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común* (d'ora in poi LRJ-PAC) che dispone: «Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho». La prova testimoniale è, in effetti, prevista da moltissimo tempo nella tradizione giuridica del diritto amministrativo. I suoi precedenti normativi risalgono al secolo XIX e alla prima metà del XX; più tardi figurerà in un nutrito ed eterogeneo gruppo di disposizioni⁴¹⁷ nelle quali si contempla una

la debida claridad y precisión. No habrán de incluir valoraciones ni calificaciones, y si éstas se incorporaran, se tendrán por no realizadas. 2. El tribunal decidirá sobre las preguntas planteadas en el mismo acto del interrogatorio, admitiendo las que puedan resultar conducentes a la averiguación de hechos y circunstancias controvertidos, que guarden relación con el objeto del juicio».

⁴¹⁵ Artt. 378 e 379 della LECiv/2000.

⁴¹⁶ Art. 376 della LECiv/2000. Occorre riportare, in questo senso, l'esistenza di una rilevante corrente giurisprudenziale del Tribunal Superior (sentenza n. 8741/1998) che ritiene che la contestazione sulla veridicità di una risposta data, secondo la LECiv, «...no invalida por sí las declaraciones que tubiera prestado tales personas ya que el juzgador se encuentra facultado para tener en cuenta el testimonio dado en el supuesto de que llegue al racional convencimiento de haber sido prestado con veracidad, pero, de cualquier modo, la inhabilidad legal podría tener plenas consecuencias cuando el juzgador no tubiera dispuesto de otra clase de pruebas para formar su convicción». Nello stesso senso vedasi le sentt. del Tribunal Superior nn. 9562/1998 e 9193/2000.

⁴¹⁷ A titolo esemplificativo si consideri il D. n. 1599/1972 che dispone «de clases pasivas del personal militar en relación con la acreditación del estado de pobreza (art. 30)» o «la inutilidad en los

prova testimoniale che non è in tali sedi definita ma il cui ambito è del tutto simile a quello del processo civile richiamato. Anche nella via amministrativa la prova testimoniale si presenta come la dichiarazione con significato probatorio di un terzo distinto dalle parti nel procedimento; ma si riferisce a fatti che, al momento della sua assunzione, non formano parte dell'oggetto del medesimo procedimento.

L'ampio riconoscimento del diritto amministrativo a favore di questo mezzo di prova non è mai stato accompagnato da previsioni relative al suo regime giuridico; il silenzio in tal senso deve interpretarsi come implicito riferimento a quanto disposto nella LECiv in virtù della sua posizione di sussidiarietà rispetto alle norme procedurali amministrative.

Nella dottrina citata è opinione comune che vi sia la necessità di un regime giuridico specifico per la prova testimoniale nel procedimento amministrativo e che non dovrebbero essere le disposizioni processuali esistenti a supplire a questa mancanza⁴¹⁸. Pertanto, un dibattito sull'applicabilità (indiscussa) o meno delle disposizioni processuali al procedimento amministrativo appare meno utile dell'intento di delimitare concretamente le norme che, data la natura di tale mezzo di prova e le caratteristiche del procedimento amministrativo, "reggono" la sua applicazione.

expedientes de pensiones extraordinarias de retiro (art. 30)»; oppure il R.d. n. 1033/1985 «de reconocimiento de derechos y servicios prestados por el personal de las Fuerzas Armadas y de orden público de la República (art. 15.5)».

⁴¹⁸ In questo senso si è espresso GONZÁLES NAVARRO, F., "La prueba en el procedimiento administrativo", in ID., *Procedimientos administrativos especiales*, Escuela nacional de administración pública, 1969, vol. II, p. 79.

8. *La pratica applicazione della prova testimoniale nel procedimento tributario e la sua valutazione*

Le norme del procedimento amministrativo nulla dispongono, con alcune dovute eccezioni⁴¹⁹, relativamente alla forma da utilizzare per l'assunzione della prova testimoniale, mostrando così una cogente necessità di disciplina positiva. In questo senso, si palesa, una volta ancora, la poca determinazione nell'applicazione al procedimento amministrativo del regime proprio della prova testimoniale già previsto per il processo civile. In effetti nella via economico-amministrativa non ha luogo un procedimento probatorio come quello disegnato dalle norme processuali civili dove occorre il rispetto dei principi fondamentali di uguaglianza e di partecipazione delle parti, così da scontrarsi con il principio di celerità e l'antiformalismo tipico del procedimento amministrativo. Il Tribunal Superior (d'ora in poi T.S.)⁴²⁰, ha espressamente negato la condizione di prova testimoniale alle dichiarazioni di determinate persone riguardo a determinati fatti indicati in un'allegato al procedimento «...por tratarse de una prueba practicada sin las debidas garantías de contradicción propias de todo el proceso judicial» continuando a sostenere in un'altra sentenza⁴²¹ che l'ingresso, nel processo, di tali prove costituisce una «práctica viciosa».

⁴¹⁹ È il caso recente della LGT che nella disciplina del procedimento economico-amministrativo dispone, all'art. 236, 4° comma, che: «*Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente*».

⁴²⁰ Con le sentenze nn. 3648/1968, 4480/1996 e 1754/2002. In particolare, nella n. 4480/1996 si nega, di nuovo, la condizione di prova testimoniale alle dichiarazioni di alcuni testimoni in corporate nel procedimento per mezzo di atti notarili, con espresso riferimento alla «...doctrina jurisprudencial sobre el valor de las declaraciones testificales en actas notariales, que señala que la cobertura de una prueba de testino para las que se utilizò el acta notarial, por ausencia de las garantías procesales de repreguntas... es carente de cualquier valor probatorio...; la virtualidad probatoria de tales actas notariales està limitada a que es cierto que los comparecientes expresaron lo que expresan tales documentos pero no extienden, en modo alguno, a la veracidad intrínseca de tales declaraciones, ni a la intención o propósito que oculten o disimulen, porque èsta y aquella escapan a la percepción notarial».

⁴²¹ T.S., sent. n. 1174/1981.

Nonostante per le ragioni esposte sia esclusa l'applicazione in questo ambito del regime processuale civile, si può affermare, basandosi sui principi propri che definiscono il procedimento amministrativo, che nello sviluppo di questa prova si devono rispettare due regole fondamentali: la presenza dell'interessato nell'interrogatorio che gli consentirà, inoltre, di formulare le domande che ritiene pertinenti; l'attribuzione all'organo che istruisce il procedimento della competenza per rigettare le domande che reputi non necessarie o non rilevanti. La prima deriva dal diritto di difesa che è riconosciuto agli interessati e, più concretamente, da quanto disposto dall'art. 81 della LRJ-PAC - dovere di citazione da parte dell'Amministrazione finanziaria per l'assunzione delle prove - il quale rivela, in sintesi, che non è necessario richiamare, come facevano le sentenze anteriormente citate, i principi processuali per difendere la rigorosa esigenza che la prova testimoniale sia assunta con la garanzia del rispetto del principio del contraddittorio; la seconda deriva, invece, dalla facoltà che l'art. 80, 3° comma della LRJ-PAC riconosce a colui che istruisce il procedimento per rigettare le prove che sono manifestamente irrilevanti mediante un provvedimento motivato. Fra le varie caratteristiche che connotano questo mezzo di prova si deve anche ritenere implicita, come terza ed ulteriore caratteristica, la necessità che il testimone sia interrogato in modo chiaro e preciso e che altrettanto lo siano le risposte. Il carattere scritto del procedimento amministrativo e il principio di certezza giuridica impongono l'esigenza che l'assunzione della prova testimoniale venga completamente trascritta e incorporata agli atti del procedimento⁴²².

Da tempo, la giurisprudenza del Tribunal Superior insiste nell'applicazione di quanto disposto nei derogati artt. 659 della LECiv/1881 e 1248 del *Código civil* per quanto riguarda la capacità dell'organo giurisdizionale di valutare liberamente la prova testimoniale in conformità con «...*las reglas de la*

⁴²² In tal senso si veda T.S., sent. n. 4068/1979.

sana crítica»⁴²³, principio oggi consacrato nell'art. 376 della LECiv/2000⁴²⁴. Nel procedimento amministrativo non vi è dubbio che sia questa norma a sorreggere la valorizzazione dell'elemento di prova sfociante dalla dichiarazione del teste che dovrà essere, come regola generale, prudentemente apprezzato. A giudizio del Tribunal Superior si tratta, tuttavia, di una prova che si espone continuamente a riserve⁴²⁵ per essere un mezzo altamente debole e il meno affidabile di tutti; una prova, di fatto, «*deleznable de suyo*»⁴²⁶. In ogni modo, l'affidabilità della dichiarazione di un teste è una circostanza che l'organo decidente, sia amministrativo che giurisdizionale, dovrà valorizzare caso per caso.

9. La tutela (via) economico-amministrativa contro i provvedimenti amministrativi

Nell'ordinamento spagnolo esiste un doppio sistema di tutela a carattere "contenzioso" contro i provvedimenti amministrativi: quello economico-amministrativo e quello giurisdizionale. L'esperimento del primo è obbligatorio affinché si possa procedere al secondo. Il contribuente, infatti, una volta emesso il provvedimento amministrativo, ha la possibilità di rivolgersi previamente o alla medesima Autorità fiscale che ha emanato l'atto amministrativo oppure contestarlo direttamente innanzi al Tribunal Económico-Administrativo (d'ora in poi TEA). A dirla tutta, benché quest'ultimo tribunale svolga un'attività a carattere contenzioso non può essere definito giurisdizionale. Non è, infatti,

⁴²³ Tra le tante si vedano ad es. T.S., sentt. nn. 976/1998, 706/1998, 1854/1998, 3381/1998, 1344/2000, 7491/2001 e 4942/2004. Nella n. 6215/2001, come nelle precedenti citate, si nega «...*el acceso a casación de la valoración de la prueba testifical efectuada en la instancia*».

⁴²⁴ Lo si ricorda, «*Los tribunales valorarán la fuerza probatoria de las declaraciones de los testigos conforme a las reglas de la sana crítica, tomando en consideración la razón de ciencia que hubieren dado, las circunstancias que en ellos concurran y, en su caso, las tachas formuladas y los resultados de la prueba que sobre éstas se hubiere practicado*».

⁴²⁵ T.S., sent. n. 2824/1978.

⁴²⁶ T.S., sent. n. 2599/1979.

parte dell'ordinamento giudiziario ma si tratta di un organo di appello amministrativo specializzato che è incardinato nella struttura del Ministero dell'Economia e delle Finanze che ne garantisce l'autonomia funzionale. Tuttavia, non si può trascurare il fatto che ai sensi dell'art. 267 del TFUE⁴²⁷ tale organo è considerato un "tribunale" e può, quindi, sollevare o accogliere la questione di pregiudizialità comunitaria⁴²⁸.

Le norme procedurali prevedono un mese di tempo, dalla notifica del provvedimento, per il ricorso gerarchico innanzi al medesimo organo amministrativo che ha emanato l'atto oppure al TEA.

Come regola generale, gli effetti esecutivi dell'atto amministrativo impugnato sono sospesi automaticamente se il contribuente offre determinate garanzie⁴²⁹, in particolare fideiussioni bancarie. Con altre tipologie di garanzie (ad esempio l'ipoteca) deciderà discrezionalmente il TEA se consentirne la sospensione o meno. Il TEA potrà, altresì, decidere di sospendere l'atto nel caso in cui lo stesso possa causare danno irreparabile. Si noti come la via della sospensione automatica innanzi al TEA, in questi termini, non sia prevista dall'ordinamento italiano nemmeno per ciò che concerne la sospensione della riscossione richiedibile in via amministrativa; inoltre, in questi termini, non è necessario il duplice requisito, conosciuto in molti ordinamenti, del *fumus boni juris* e del *periculum in mora*. Solo il requisito del *periculum in mora* (peraltro limitato all'irreparabilità del danno, non facendosi menzione della sua gravità) diventerà requisito indispensabile nel caso in cui il contribuente non offra le garanzie ai fini della sospensione automatica. Tutto ciò, naturalmente, solo relativamente alle controversie sulla debenza del tributo e dei relativi accessori, sanzioni escluse che sono sempre automaticamente sospese senza la necessità di

⁴²⁷ Ex art. 234 Tratto della Comunità Europea, ora Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

⁴²⁸ C.G.C.E.; cause riunite C-110/98 e C-147/98 del 21.03.2000, *Gabalfisa, Sl e altri*.

⁴²⁹ Art. 233, LGT.

fornire una garanzia fino a quando vi sarà la decisione finale del TEA. Da questo punto di vista, nessuna differenza rispetto all'ordinamento italiano. Altro elemento di differenza, che in verità l'ordinamento italiano ha colmato con la L. n. 69/2009, è relativo al fatto che il TEA, ad esempio, può esaminare tutte le questioni derivanti dalle registrazioni e dai documenti vari ma se ogni questione non è sollevata da una delle parti, la sua rilevabilità d'ufficio comporta l'attribuzione di un termine di 10 giorni alle parti affinché forniscano memorie o osservazioni sul punto⁴³⁰. L'esito del procedimento economico-amministrativo non può mai sfociare in una *reformatio in pejus* della situazione del ricorrente. Tale principio deriva da un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme di tale procedura in relazione all'art. 24 della Costituzione⁴³¹.

Una volta emanato il provvedimento definitivo del TEA (dopo l'esperimento dei gradi possibili di cui si dirà in prosieguo) il contribuente può proporre appello al Tribunale giurisdizionale nel termine di due mesi dalla notifica del provvedimento.

Nota di particolare rilevanza va attribuita alla possibilità che, se successivamente nel processo tributario saranno oggetto del contenzioso anche i diritti fondamentali dell'uomo, la decisione finale potrà essere impugnata innanzi al Tribunal Constitucional. Tale possibilità non è peraltro prevista in relazione ad altri diritti costituzionalmente garantiti che non sono considerati diritti fondamentali, come il principio di capacità contributiva.

10. Revisione delle decisioni definitive in materia tributaria

Esistono alcune misure di carattere straordinario contro le situazioni definitive in materia tributaria. Il Ministero delle Finanze può dichiarare l'atto

⁴³⁰ Quella cioè che, nell'ordinamento italiano, la dottrina chiama la "terza via".

⁴³¹ Enunciazione dei principi del giusto processo (ovvero una compenetrazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione italiana).

amministrativo (se non impugnato innanzi al TEA) o la decisione finale del TEA nulli in qualsiasi momento sulla base del parere del Consiglio di Stato se ricorre uno dei seguenti requisiti⁴³²:

- violazione dei diritti costituzionali fondamentali;
- incompetenza materiale o territoriale dell'organo che ha emesso l'atto o del TEA;
- inosservanza delle norme procedurali fondamentali;
- impossibilità dell'oggetto del contenzioso;
- decisione assunta in violazione di norme penali o in situazione di illecito.

Questa particolare procedura può essere instaurata dalle parti interessate oppure dall'organo che prese la decisione o da quello superiore.

Inoltre, un funzionario superiore può rimuovere l'atto amministrativo emanato da un suo subordinato, in favore della parte interessata, attraverso una speciale procedura di revisione prevista dall'art. 219 della LGT se:

- è palesemente illegittima;
- imprevedibili circostanze relative ad una particolare situazione giuridica mostrano che la decisione era completamente inadeguata;
- in generale la procedura ha violato il diritto di difesa della parte interessata.

La revisione può avvenire nel termine di quattro anni dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi o del pagamento del tributo.

Caratteristica di questa procedura è che la parte interessata che la richiede non ha diritto di ricevere una risposta. Pertanto, devono notarsi le assonanze con quella che nell'ordinamento giuridico italiano è denominata procedura di revisione in via di autotutela della Pubblica amministrazione.

⁴³² Art. 217, LGT.

In tutti gli altri casi, se il provvedimento amministrativo è definitivo, il solo modo per poterlo rimuovere è invocare che confligge contro un pubblico interesse, sulla base, però, di una decisione in tal senso del Ministro delle finanze ed impugnato previamente innanzi all'autorità amministrativa (non il TEA). Il risultato potrà, comunque, essere positivo solo se tale contestazione avviene nel termine di quattro anni come indicato sopra.

11. La struttura del TEA

Come già detto la "*reclamaciòn econòmico-administrativa*" è una via specifica per impugnare gli atti amministrativi tributari innanzi alla medesima amministrazione che ha emanato l'atto⁴³³. Tale procedimento fu disciplinato per la prima volta nel 1881 sino ad arrivare, con continue e significative modifiche, alla nuova LGT del 2003 che lo regola all'art. 226. È importante far risaltare, nella struttura di tale norma, il mantenimento del principio di separazione delle funzioni di applicazione dei tributi e dei reclami economico-amministrativi contro gli atti emanati dall'Amministrazione tributaria in base all'art. 83, 2° c. LGT, nel senso che tali reclami appartengono al Capitolo IV di tale norma disciplinante la più generale revisione degli atti in materia tributaria.

I caratteri di tale struttura sono così sintetizzabili⁴³⁴:

- è un ricorso amministrativo speciale;
- sono competenti a conoscere della questione con carattere esclusivo solo gli organi economico-amministrativi, sia statali che regionali e

⁴³³ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de derecho financiero español, Estudios de Hacienda publica*, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1975, p. 590.

⁴³⁴ Si veda sul punto la ricostruzione effettuata da MARTÌN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, ed. XXI, 2010, p. 575.

locali, con indipendenza gerarchica funzionale rispetto agli organi di applicazione dei tributi⁴³⁵;

- è una via obbligatoria da percorrere per adire la tutela giurisdizionale;
- la determinazione quantitativa della materia può incidere sui gradi della tutela nel senso di essere ammessa solo in unica istanza oppure anche in grado di appello;
- tali organi risolvono questioni di fatto e di diritto;
- non possono essere oggetto di revisione le norme giuridiche poiché l'illegittimità che potrebbe connaturarle deve essere censurata con un apposito procedimento di ricorso diretto contro le disposizioni generali⁴³⁶.

Per materia economico-amministrativa si deve intendere, in via generale, l'applicazione dei tributi e delle sanzioni amministrative, sia statali che regionali e locali. In ambito statale, ad esempio, la materia comprende l'applicazione dei tributi erariali, accessori e sanzioni amministrative determinati dall'Amministrazione tributaria dello Stato e dagli enti di diritto pubblico dipendenti dalla stessa e dalle Amministrazioni tributarie delle Comunità autonome.

12. Gli organi economico-amministrativi

L'art. 228, 2° c. LGT indica come organi per la via economico-amministrativa il *Tribunal econòmico-administrativo central* (TEAC), i *Tribunales econòmico-administrativos regionales* (TEAR), quelli *locales* (TEAL) e la *Sala especial para la Unificaciòn de doctrina*.

Quello centrale estende la sua competenza a tutto il territorio spagnolo; quelli regionali alla rispettiva Comunità autonoma; quelli locali, ai territori di

⁴³⁵ Art. 228, 1° c. LGT.

⁴³⁶ Art. 107, 3° c. LRJ-PAC.

Ceuta e di Melilla; la Sala speciale alla risoluzione dei ricorsi straordinari contro le risoluzioni del TEAC e degli organi amministrativi autonomici.

Senza entrare nella compiuta descrizione delle modalità di ricorso, dello svolgimento del procedimento e di altre norme tecnico-operative per non abbandonare eccessivamente il terreno dell'indagine, si ritiene opportuno analizzare quegli aspetti che connotano il rapporto tra questa via economico-amministrativa e il processo giurisdizionale vero proprio e tale indagine si incentrerà naturalmente sull'utilizzabilità degli strumenti probatori e, laddove possibile con il limite imposto dagli strumenti di ricerca a disposizione, sull'attuazione del contraddittorio. Nel fare ciò si terrà, altresì, in considerazione una problematica di stretta attualità quale quella, limitatamente attuata anche nell'ordinamento giuridico italiano, di una quantomeno discutibile obbligatorietà di preventivo esperimento di tutela innanzi a questi organi economico-amministrativi.

Tanto per anticipare la questione posta sin già nel primo capitolo, cioè quella che ha dato origine all'indagine, l'art. 236, 4° c. LGT stabilisce che: *«Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas»*.

13. Questioni sull'obbligatorietà della via economico-amministrativa

È necessario premettere che la LGT non introduce alcuna novità nella *Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa* (d'ora in poi LJCA) n. 29 del

13.07.1998 che è la norma che regola e disciplina il processo contenzioso-amministrativo con competenza estesa ai tributi e agli accessori.

L'art. 249 della LGT prevede che provvedimenti definitivi che decidono la via economico-amministrativa sono suscettibili di impugnazione innanzi all'organo giurisdizionale amministrativo competente.

L'art. 25, 1° c. LJCA, stabilisce che: «*El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos*». La dottrina in parte sollevò questioni di dubbia costituzionalità delle norme che prevedono la via obbligatoria economico-amministrativa per poter, successivamente, adire quella giurisdizionale. Tuttavia il T.C.⁴³⁷ ha stabilito che tale requisito processuale risulta assolutamente compatibile con l'art. 24, 1° c. della Costituzione⁴³⁸ e si giustifica, essenzialmente, in ragione delle speciali funzioni assegnate all'Amministrazione dalla Costituzione che consentono di far conoscere all'Amministrazione tributaria che ha emanato l'atto il contenuto della pretesa del ricorrente, avendo, altresì, l'opportunità di risolvere direttamente la *res litigiosa* sottraendo, di fatto, al ricorrente l'onere di sopportare i costi derivati dall'adire il processo giurisdizionale ai fini della propria soddisfazione.

La seconda parte di tale pronuncia è stata criticata dalla dottrina soprattutto per il fatto che non corrisponde esattamente alla situazione reale rilevabile nel Paese, quanto meno relativamente al fatto che l'Amministrazione

⁴³⁷ T.C., sent. n. 275/05.

⁴³⁸ «*Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión*».

sollevi il ricorrente dall'onere di sopportare determinati costi⁴³⁹. Da un lato perché anche se le norme procedurali non impongono l'obbligatoria assistenza di un professionista, a differenza di ciò che è previsto nel processo amministrativo, non appartiene alla normalità dei casi che sia il ricorrente a presentare direttamente il ricorso ma che, invece, lo faccia attraverso terze persone per le quali incorre sicuramente nella sopportazione di costi in sede amministrativa dove, se non ottenesse piena soddisfazione, sarebbe costretto sopportarne ulteriori in quella processuale.

Tuttavia, senza voler approfondire il dibattito sulla costituzionalità, che peraltro appare indubbia, della previa e obbligatoria via economico-amministrativa, sembra sicuramente più interessante portare il caso della città di Gipuzkoa. Tale Paese Basco con una norma fondamentale per il sistema procedimentale interno⁴⁴⁰ e, in particolare, con l'art. 247 prevede che le risoluzioni che definiscano il procedimento attraverso la via economico-amministrativa saranno suscettibili di ricorso innanzi agli organi giurisdizionali competenti e che se nella determinazione quantitativa della materia il ricorso supera € 18.000 l'interessato potrà optare per adire direttamente gli organi giurisdizionali senza necessità di interporre previamente la via economico-amministrativa. È vero, altresì, però, che la norma richiede che il ricorrente abbia comunque adito previamente gli organi amministrativi gerarchici attraverso il cosiddetto "*Recurso de reposición*" ed abbia in ogni modo ottenuto da essi un provvedimento.

⁴³⁹ TEJERIZO LOPEZ, J.M., "Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria", in *Revista española de derecho financiero*, 2009, 141, p. 12 e ss..

⁴⁴⁰ Norma foral n. 2/05 general tributaria del territorio histórico de Gipuzkoa (NFGTG).

14. *La presentazione dei documenti e le allegazioni probatorie nella via economico-amministrativa*

Nei procedimenti di revisione conseguenti ad un ricorso scritto del ricorrente le allegazioni contenute o meno nel ricorso stesso hanno una rilevanza fondamentale.

La finalità principale del ricorso è, ovviamente, esporre la pretesa del ricorrente e i motivi in fatto e in diritto che la sorreggono. Entrambi questi elementi, delimitano l'estensione dell'oggetto della revisione e, pertanto, il dovere di congruenza a questi del TEA al momento di risolvere la controversia. Infatti, l'art. 237 stabilisce che: «1. *Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.* 2. *Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones*».

Il ricorso inizia con un atto scritto del ricorrente (*escrito de alegaciones*) che manifesta la volontà di impugnare l'atto amministrativo suscettibile di revisione. In tale atto non necessariamente saranno presenti le allegazioni documentali o le richieste di istruttoria che sorreggono le argomentazioni della domanda. A tal fine dobbiamo ricordare che la domanda che il ricorrente rivolgerà a tali organi amministrativi sarà, nella maggior parte dei casi, una richiesta di annullamento o di dichiarazione di nullità dell'atto⁴⁴¹.

In ogni modo, a prescindere dalla determinazione dei vari momenti in cui potranno essere prodotte le allegazioni, l'atto di ricorso è il necessario

⁴⁴¹ RUIZ TOLEDANO, J.I., "Revisión en vía administrativa", in (coord.) HUESCA, R., *Comentarios a la Ley general tributaria y reglamentos de desarrollo con jurisprudencia (Tomo II)*, 2007, p. 640.

contenitore di tutti gli elementi a sostegno della pretesa formulata dal ricorrente⁴⁴².

È importante sottolineare come il ricorso complessivamente inteso, tra domanda e allegazioni, delimiterà l'oggetto della revisione tanto nella via amministrativa come in quella giurisdizionale dato che in quest'ultima non si può formulare una domanda distinta rispetto quella espressa nella via amministrativa, nonostante si possa comunque modificare o ampliare il o i motivi che la sostengono⁴⁴³.

Nella via amministrativa l'organo di revisione non è vincolato dalla domanda formulata dal ricorrente poiché può pronunciarsi anche sopra ed altra questione distinta a prescindere che sia stato sollecitato o meno espressamente dal ricorrente; tuttavia, è necessario che tale organo sia competente in ragione della determinazione quantitativa della materia tributaria per risolvere la questione controversa e una volta manifestata tale intenzione, udire gli interessati.

Il termine abituale per la presentazione del ricorso è di un mese dalla decisione definitiva del TEA.

15. La presentazione delle allegazioni

La mancanza di presentazione di allegazioni durante il procedimento non può essere intesa come una rinuncia implicita alla revisione dell'atto⁴⁴⁴. Ciò non significa che la loro non presentazione non provochi delle conseguenze ed in particolare il rigetto della ricorso. A dire il vero l'art. 237, 1° c. LGT prevede che il TEA debba risolvere la controversia analizzando tutte le questioni di fatto e di

⁴⁴² GARCIA-MONCÒ, A., "Recurso de reposición y reclamaciones economico-administrativas", in CALVO, R., dir., *Comentarios a la Ley general tributaria*, Civitas, 2009, p. 1104.

⁴⁴³ Art. 56, 1° c. LJCA.

⁴⁴⁴ Si veda sul punto AA.VV., *Manual de revisión de actos en materia tributaria*, Aranzadi, 2007, p. 811.

diritto che gli sono offerte dalla controversia stessa, a prescindere dal fatto che l'interessato non ne abbia sollevata alcuna.

Un punto delicato è stabilire se in tale situazione il ricorrente, in via giurisdizionale, possa censurare le argomentazioni del provvedimento del TEA impugnato. Appare, comunque, indubbio che in sede giurisdizionale oggetto del processo sia l'atto amministrativo e non il provvedimento definitivo del TEA. A tal proposito l'art. 56, 1° c. LJCA dice che: *«En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración»*. Pertanto, in via giurisdizionale il ricorrente può allegare tutti i motivi utili ai fini del sostenimento della propria pretesa, a prescindere dal fatto che siano stati o meno enunciati nella via amministrativa previa. Senza dubbio questa disposizione stabilisce implicitamente un limite: i motivi che si allegano possono essere distinti da quelli della via amministrativa, purché non si modifichi la domanda del ricorrente. Se ciò che si modifica è la pretesa, il ricorso incorrerà in una deviazione processuale tale che potrà essere dichiarato inammissibile o rigettato.

Nella maggior parte dei casi, per lo meno in materia tributaria, sembrerebbe difficile trovare situazioni nelle quali il ricorrente sia incorso in una sorta di deviazione processuale che abbia portato al rigetto o all'inammissibilità del ricorso. Soprattutto in considerazione del fatto che la pretesa del ricorrente è normalmente l'annullamento dell'atto amministrativo impugnato e questa è una pretesa che si può considerare assolutamente implicita in qualunque forma di "reclamo" sia amministrativo che giurisdizionale. Ovviamente, come già detto, i motivi allegati possono essere nuovi e distinti⁴⁴⁵.

⁴⁴⁵ Così in sintesi il Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, ricorso n. 261/05, il quale ritiene che la mancanza di allegazioni nella via economico-amministrativa non può comportare la considerazione che qualunque successiva eccezione svolta posteriormente in sede giurisdizionale

Il T.C. ha recentemente avuto l'opportunità di occuparsi di questa problematica⁴⁴⁶ partendo da un presupposto in cui con una sentenza è stato rigettato il ricorso giurisdizionale sulla base del fatto che nella via amministrativa non erano state presentate allegazioni. Il T.C. ritiene che in questo caso sia stato vulnerato il diritto alla tutela giudiziale effettiva⁴⁴⁷ per essere, il giudice, incorso in una incongruenza omissiva. Secondo il T.C. tale incongruenza si verifica «...cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales».

16. Il ricorso contenzioso-amministrativo: presupposti e struttura

Il ricorso contenzioso-amministrativo è regolato, come già detto, dalla “Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa” del 13.07.1998 (LJCA) per tutto ciò che concerne il processo amministrativo. La soggezione alla giurisdizione contenzioso-amministrativa deriva dal fatto che gli atti di applicazione dei tributi sono atti amministrativi e tale giurisdizione è

debba essere qualificata come deviazione processuale dato che la domanda si integra e si delimita non solo con ciò che si chiede ma anche con i presupposti di fatto che la determinano di modo che se ne possa apprezzare la deviazione processuale se non coincidono in entrambe le vie i presupposti di fatto che sorreggono la domanda di annullamento dell'atto; ciò che, peraltro, non può risultare semplicemente sulla base della circostanza che nella via amministrativa, in particolare innanzi al TEAR, non si siano presentate allegazioni.

⁴⁴⁶ Sentt. nn. 75708, 36/09 e 61/09.

⁴⁴⁷ Art. 24 della Costituzione.

competente a conoscere dei reclami in relazione a detti atti secondo quanto stabilito dall'art. 1 della LJCA⁴⁴⁸. Arricchendo il catalogo degli atti in materia tributaria soggetti alla giurisdizione contenzioso-amministrativa, l'art. 249 della LGT stabilisce che: *«Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente»*.

L'esame di tale regime contenzioso quando riguarda la materia tributaria esige una speciale attenzione in ordine a determinate questioni tra cui le varie tipologie di risoluzioni impugnabili con ricorso, il termine per la sua presentazione e la novità, nell'ordinamento spagnolo, del regime di impugnazione degli atti con accordo⁴⁴⁹. È, inoltre, obbligatorio fare menzione in prima istanza della materia del contendere innanzi agli organi competenti ai fini della conoscibilità del ricorso.

L'analisi degli organi competenti per la conoscibilità, nel contenzioso amministrativo, dell'impugnazione delle risoluzioni proprie della materia economico-amministrativa richiede una distinzione tra la competenza oggettiva e funzionale, così come un'attenzione all'Agenzia tributaria che ha emanato l'atto impugnando. Secondo l'impostazione della migliore dottrina⁴⁵⁰ si deve, ai fini dell'individuazione della competenza degli organi della giurisdizione

⁴⁴⁸ L'art. 1, 1° comma prevede espressamente che: *«Los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al Derecho Administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley y con los Decretos legislativos cuando excedan los límites de la delegación»*.

⁴⁴⁹ Tale regime è riconosciuto dall'art. 155, 1° comma della LGT che dice espressamente: *«Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo»*.

⁴⁵⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, 2000, p. 537 ss..

contenzioso-amministrativa in materia tributaria, distinguere tra le differenti Pubbliche amministrazioni in materia tributaria. Poiché non è utile dilungarsi, ai fini della presente trattazione, sulla mera descrizione dei criteri di riparto di tale competenza si rammenta semplicemente che occorre differenziare tra atti dell'Amministrazione statale, Amministrazione "autonòmica", "Haciendas locales" e Tribunali economico-amministrativi (Teac, Tear, Teal) che hanno emanato le risoluzioni.

Per ciò che concerne la competenza territoriale la norma di riferimento è l'art. 14, 1° comma della LJCA che stabilisce: «*La competencia territorial de los Juzgados y de los Tribunales Superiores de Justicia se determinará conforme a las siguientes reglas: Primera. Con carácter general, será competente el órgano jurisdiccional en cuya circunscripción tenga su sede el órgano que hubiere dictado la disposición o el acto originario impugnado*». Inoltre, se si tratta di atti sanzionatori si può scegliere in qualche modo il foro sulla base della seconda regola dell'art. 14, 1° comma citato che prevede: «*Cuando el recurso tenga por objeto actos de las Administraciones públicas en materia de personal, propiedades especiales y sanciones será competente, a elección del demandante, el Juzgado o el Tribunal en cuya circunscripción tenga aquél su domicilio o se halle la sede del órgano autor del acto originario impugnado*».

Un altro elemento da tenere in considerazione è la questione relativa al *quantum* del ricorso che secondo autorevole dottrina⁴⁵¹ deve essere tenuta nella massima considerazione ogni volta che in base a quella il processo amministrativo può prolungarsi in fase di appello o di cassazione. Concretamente, per determinare il *quantum* di una liquidazione agli effetti di un ricorso per cassazione, il Tribunal Superior⁴⁵² ha stabilito che per tale determinazione ci si deve riferire non al totale contenuto nell'atto ma

⁴⁵¹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 539.

⁴⁵² T.S., sent. n. 2515/1999.

unicamente alla differenza che è oggetto di impugnazione o, che è lo stesso, alla differenza tra il suo importo e quello a cui tendono le pretese dei ricorrenti.

Infine per ciò che riguarda le risoluzioni impugnabili, in materia tributaria, non è possibile per le medesime ragioni esposte precedentemente svolgere una compiuta analisi della casistica poiché occorrerebbe esaminare l'oggetto di ciascuno dei procedimenti di revisione. Pertanto, è opportuno ricordare le norme che enunciano non quali atti sono suscettibili di revisione ma quelli che, una volta passati per il filtro della revisione, intesa in senso ampio, potranno essere esaminati dai tribunali. Al riguardo la LJCA prevede un'importante ampliamento dell'oggetto del ricorso contenzioso-amministrativo; potranno essere oggetto, dunque, del ricorso atti della pubblica amministrazione visti sia in un'ottica di attuazione positiva (atti espressi), negativa (per mezzo dell'inattività) o per fatti concludenti (*"vía de echo"*).

L'art. 25 della LJCA stabilisce che: *«El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos. 2. También es admisible el recurso contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho, en los términos establecidos en esta Ley».*

17. Il principio di uguaglianza delle parti, il diritto alla prova e al contraddittorio: un breve esame

Dopo l'entrata in vigore della costituzione del 1978 la giurisprudenza del decennio precedente che sorreggeva le prerogative della Pubblica amministrazione nel processo con una straordinaria svolta si incamminò verso l'obiettivo del raggiungimento di un'effettiva uguaglianza tra la parte

normalmente resistente, l'Amministrazione, e il ricorrente⁴⁵³. La LJCA svolge un ruolo importante in questo senso poiché prevede una serie di disposizioni particolarmente innovative quali l'obbligo della previa via amministrativa, l'interrogatorio della parte per iscritto, il procedimento amministrativo come pezzo centrale del processo, l'alleggerimento degli oneri processuali di fronte alla resistenza o passività dell'Agenzia tributaria nell'accettare transazioni, etc..

Per quanto possa risultare difficile stabilire il limite tra la prerogativa e il privilegio nei rapporti tra Pubblica amministrazione e contribuente, in particolare per la sensazione di inferiorità tipica di chi controverte con la Pubblica amministrazione, tuttavia, il processo amministrativo costituisce una vera e propria giurisdizione con l'obiettivo di mantenere intatti i principi di imparzialità del giudice e di uguaglianza di posizione delle parti. Infatti, solo garantendo la parità delle armi (allegazioni, prove, facoltà, etc.) si rafforza la legittimità del provvedimento giurisdizionale. Sul punto il T.C.⁴⁵⁴ ritiene che l'imparzialità del giudizio si fondi sulla base della parità di status delle parti nel processo: «...*en todo proceso debe respetarse el derecho a la defensa contradictoria de las partes contendientes, a quienes debe darse la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos (...) correspondiendo a los òrganos judiciales procurar que en un proceso se dè la necesaria contradicciòn entre las partes, asì como que posean identica posibilidades de alegar y probar*». Da ciò si ricollega la facoltà eccezionale per gli organi giurisdizionali di indicare nuovi motivi di impugnazione e opposizione⁴⁵⁵ e di sottoporre alle parti il riconoscimento di fatti o documenti⁴⁵⁶ sempre nel limite, però, dato dal fatto che ciò non deve servire per supplire

⁴⁵³ Cfr. LINDE PANIAGUA, E., "La instauraciòn del principio de igualdad entre Administraciòn pública y particulares en el proceso contencioso-administrativo: La ley de Protecciòn jurisdiccional de los Derechos fundamentales de la persona de 26 de diciembre de 1978", in *Reda*, 1979, n. 22-23, Estudios, passim.

⁴⁵⁴ T.C., sent. n. 75/1994.

⁴⁵⁵ Art. 33, 2° c. LJCA.

⁴⁵⁶ Art. 77, 1° c. LJCA.

all'inattività delle parti, posto che ciò potrebbe generare un disequilibrio dell'uguaglianza processuale. In particolare, e in relazione all'ambito probatorio, il giudice non deve sostituirsi alle parti nel proporre o soddisfare l'onere della prova che le sono propri giacché ciò equivarrebbe a snaturare la vera funzione di elemento equilibratore del giudice. In sostanza si può e si deve garantire alle parti uno sviluppo equo di tutto il processo soprattutto in relazione all'attività probatoria.

Il diritto al contraddittorio, di cui si è fatto cenno in precedenza, deriva in chiave costituzionale dal principio di uguaglianza⁴⁵⁷ nonostante sia declinato in tutta la legislazione processuale civile per ciò che riguarda il diritto ad essere uditi, di replica, di ricorso, etc.. In sede contenziosa, invece, si manifesta nella posizione degli interessati o nella necessaria chiamata nel processo affinché non si svolga in loro assenza e consentendo di esporre le ragioni e di indicare le fonti di prova. All'interno del processo, infine, impone, in chiave positiva, la parità delle armi processuali o degli aspetti formali (termine, forma, fase e contenuto) delle allegazioni e delle prove, e, in chiave negativa, proibisce che le argomentazioni o le prove di una parte godano di maggior credito di un'altra senza passare per il filtro previo dell'analisi in contraddittorio al servizio della verità. Di conseguenza, una prova assunta unilateralmente, senza la partecipazione e la presenza della parte che potrebbe essere pregiudicata dalla stessa e senza l'opportunità di un suo prudente apprezzamento o di una sua critica, è nulla e la sentenza che si basa su di essa sarà ugualmente viziata nella sua validità.

⁴⁵⁷ Art. 14 della Costituzione.

18. *Il rapporto tra l'attività amministrativa procedimentale e il processo tributario*

A questo punto conviene esaminare la relazione tra il procedimento amministrativo e il processo tributario. In particolare risulta interessante verificare l'attività esercitata nel processo, a cui storicamente la dottrina attribuisce carattere di revisione, che non si pone solo in termini di assimilazione dell'attività probatoria già in essere procedimentalmente ma anche di correzione ed integrazione della stessa quando non la si è attuata legittimamente o regolarmente⁴⁵⁸. Nello svolgimento di tale funzione l'organo giurisdizionale attua il principio disposto dal 1° c. dell'art. 24 della Costituzione, riferito come tale a tutti gli organi giurisdizionali senza distinzione, secondo cui: «*Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión*»⁴⁵⁹.

Autorevole dottrina⁴⁶⁰ ritiene che tendenzialmente si è sempre teso a minimizzare l'importanza dei problemi derivanti dall'attività istruttoria nei procedimenti tributari in rapporto a quella che è la peculiarità del processo tributario, configurato come un processo analogo a quello civile ma al tempo stesso un ricorso giurisdizionale contro un atto amministrativo; l'istruttoria

⁴⁵⁸ In conformità a quanto disposto dall'art. 106, 1° c. della Costituzione che così si esprime: «*Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican*».

⁴⁵⁹ La giurisprudenza è copiosa per ciò che concerne l'interpretazione congiunta dei principi contenuti negli artt. 106 e 24 della Cost.. A titolo di esempio si possono citare le sentenze del T.C. nn. 81/1985, 38/1987, 10/1988 e 102/1988.

⁴⁶⁰ FALCÓN Y TELLÀ, R., «*Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el derecho tributario*», in *CT*, 1992, 62, p. 28 dove l'autore ritiene che la discussione riguardo alla natura probatoria del procedimento tributario possiede una scarsa rilevanza pratica poiché l'Amministrazione finanziaria non è obbligata a «provare» in senso tecnico i fatti costitutivi del proprio diritto ma lo è sicuramente nella via economico-amministrativa e in quella contenziosa.

procedimentale ha sempre avuto un'importanza decisiva per l'accertamento dei fatti in sede processuale⁴⁶¹.

Inoltre, il fatto di trovarsi in presenza di un atto amministrativo, che trova il suo fondamento in un'istruttoria procedimentale, quale oggetto del processo tributario, lo distingue sicuramente dal processo civile poiché oltre a caratterizzarlo in termini di specialità consente al tribunale di esaminare il fondamento dell'esercizio dell'attività amministrativa attraverso l'atto emanato ed impugnato svolgendo così la duplice funzione di difensore dei diritti ed interessi delle parti oltre che di "guardiano" dell'attività amministrativa legittimamente esercitata⁴⁶². Funzione che può naturalmente essere esercitata solo riesaminando l'attività istruttoria confluita negli atti relativi al processo tributario.

Il complesso dell'attività amministrativa che sfocia in un atto impugnabile è costituito da una molteplicità di elementi che sono normativamente definiti come: «...*la agregación sucesiva de cuantos documentos, pruebas, dictámenes, decretos, acuerdos, notificaciones y demás diligencias deban integrarlos...*»⁴⁶³.

L'importanza di questa funzione ricoperta dall'atto amministrativo che lo converte in un elemento imprescindibile della giustizia amministrativa è stata spesso accompagnata da critiche da parte della dottrina e della giurisprudenza per eccessi e mancanze che hanno accompagnato il suo impiego. Da una parte, la giurisprudenza ha denunciato in molte occasioni lo stato di taluni ricorsi giurisdizionali caratterizzati dalla mancanza di un adeguato ordine del suo contenuto e/o di documenti richiamati solo formalmente senza un'integrazione

⁴⁶¹ Si veda anche MORENILLA ALLARD, P., "El expediente en el proceso contencioso-administrativo, in *La Ley*, 1997, 4426, p. 1.

⁴⁶² Si veda ancora MORENILLA ALLARD, P., *op. cit.*, p. 2.

⁴⁶³ Art. 164, R.D. n. 2568/1986 quale Reglamento de Ordenación, Funcionamiento y Régimen jurídico de las Entidades Locales.

di contenuto⁴⁶⁴. Ma una parte della dottrina ha rimarcato gli eccessi delle parti, in particolare dell'Agenzia tributaria in qualità di convenuta, che nel sostenere la propria pretesa in relazione ai fatti presupposti adotta un atteggiamento reticente utilizzando formule stereotipate e negandosi di principio alle richieste probatorie del ricorrente⁴⁶⁵. Questa pratica, insieme al valore probatorio privilegiato che la giurisprudenza affida all'atto amministrativo, accentuano il carattere revisore del processo.

19. La valutazione dell'attività amministrativa con particolare riferimento agli effetti probatori

Si desidera, ora, porre l'attenzione su un problema che un settore distaccato della dottrina processual-amministrativista⁴⁶⁶ considera una disfunzione del funzionamento del processo amministrativo riferendosi alla prassi di concepire il procedimento come un mezzo idoneo per l'introduzione dei fatti nel processo e come mezzo di prova documentale che accompagna la propria pretesa. In realtà, la sua natura non dovrebbe coincidere con quella degli atti di ricorso e mezzi di prova ma dovrebbe rivestire la funzione "informativa" di uno strumento di modo che le parti possano prendere conoscenza degli elementi precisi, chiari e puntuali, prettamente a contenuto documentale, idonei a fondare la pretesa e sulla base dei quali eventualmente proporre ricorso.

In questo modo bisogna riconoscere che la natura di revisione del processo amministrativo non può costituire una questione indiscutibile relativamente alle modalità di assunzione della prova considerando "intoccabili" i fatti determinati

⁴⁶⁴ Si veda per esempio T.C., sent. n. 93/1992 e in dottrina CALVO ROJAS, "El procedimiento en el proceso contencioso-administrativo", in *Cuadernos de Derecho Judicial*, 1992, XV, pp. 262-263.

⁴⁶⁵ Per tutti si veda MORENILLA ALLARD, P., *op. cit.*, p. 3.

⁴⁶⁶ Cfr. GIMENO SENDRA, V., "El derecho a un proceso administrativo con todas las garantías", in *Justicia*, 1991, 1, p. 70; GONZÁLES-CUÉLLAR SERRANO, N., *La prueba en el proceso administrativo (objeto, carga y valoración)*, Colex, 1998, pp. 20-21; MORENILLA ALLARD, P., *La prueba en el proceso contencioso administrativo*, Edijus, 1997, pp. 84-87.

nel procedimento amministrativo poiché una tale rigida considerazione è incompatibile con l'interpretazione costituzionalmente orientata della giurisprudenza costituzionale del carattere di revisione della giurisdizione amministrativa che si deve svolgere «...*de la forma màs favorable a la efectividad material del derecho y a la tutela sudicia efectiva que garantiza el art. 24.1 CE*»⁴⁶⁷. Ma lo è anche con il diritto di difesa delle parti, che hanno diritto a che l'attività amministrativa possa essere sottoposta al controllo giurisdizionale potendo rimettere ai tribunali «...*el fin y la objetividad de la apreciación por la Administración de los hechos determinantes*»⁴⁶⁸. In questo senso, la LJCA intese superare gli eccessi e i vizi derivanti dal carattere revisore della giurisdizione amministrativa ricordando che la natura di revisione attribuitale non deve intendersi come un freno alla sua effettività ma deve identificarsi con la necessità di una previa attività amministrativa da rapportarsi però, certamente, alle difficoltà di difesa dell'amministrato. In questo senso, bisogna precisare, in virtù delle presunzioni legali di veridicità di cui godono le rilevazioni e le determinazioni di carattere fattuale dei funzionari dell'Agenzia tributaria, del valore probatorio privilegiato attribuito a determinati documenti elaborati da funzionari pubblici o del valore probatorio superiore attribuito frequentemente alle perizie e alle consulenze tecniche dell'amministrazione, che il principio di parità delle armi può essere, di fatto, gravemente compromesso qualora la struttura processuale della giurisdizione amministrativa non preveda delle norme o delle regole che ristabiliscano il dovuto equilibrio⁴⁶⁹.

In considerazione di quanto detto non se ne deve ricavare una visione esclusivamente di carattere processuale del rapporto tra procedimento e processo amministrativo tanto da considerare il primo come mera fase di

⁴⁶⁷ T.C., sent. n. 98 del 22.06.1992.

⁴⁶⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y Técnicas presuntivas en derecho tributario*, MacGraw Hill, 1996, p. 19.

⁴⁶⁹ Sul punto si veda la sentenza del T.S. del 21.12.1993.

carattere istruttorio rispetto al secondo e rimandando la valutazione dell'attività probatoria esperita in sede procedimentale in quella contenziosa⁴⁷⁰. È stato fatto notare⁴⁷¹, però, che ammettere l'attività probatoria nel procedimento amministrativo porta con sé il rischio di giurisdizionalizzarlo ma dall'altro lato il rischio contrario sarebbe quello di ignorare la prova utilizzata in via amministrativa ponendo esclusivamente l'accento su quella utilizzata in sede giurisdizionale. Autorevole dottrina⁴⁷² ritiene che in considerazione della controversa natura dell'attività istruttoria svolta in sede procedimentale «...resulta desacertado intentar resolver los problemas relacionados con su naturaleza trasladando todas las cuestiones derivadas de la fijación de hechos al momento del proceso, como si la actividad probatoria procedimental careciera de entina propia».

La questione del valore probatorio dell'attività svolta nel procedimento amministrativo è strettamente correlata alla natura e alla concezione del processo amministrativo e alla sua particolare complessità che deriva dal fatto che essendo un processo civile è rivestito di particolari specialità poiché si fonda sull'attività amministrativa che si presume valida e conforme a diritto in virtù della presunzione di validità degli atti amministrativi e del principio di vincolatività dell'attività amministrativa alla legge⁴⁷³.

Si tratta, in sostanza, di privilegi amministrativi che si traducono in particolarità processuali ed extra-processuali già conosciute: potestà di autotutela amministrativa, onere di impugnare che ricade sopra l'amministrato e carattere revisore della giurisdizione amministrativa⁴⁷⁴ la cui funzione primaria

⁴⁷⁰ Per una rassegna delle posizioni che sorreggono, invece, una visione di carattere processuale del rapporto tra l'attività procedimentale e la successiva contenziosa si veda Gimeno Sendra, V., "El derecho...", *op. cit.*, pp. 75-78.

⁴⁷¹ MORENILLA ALLARD, P., *op. cit.*, p. 5.

⁴⁷² MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y Técnicas...*, *op. cit.*, p. 17.

⁴⁷³ Conforme a quanto stabilito nell'art. 57 della LRJ-PAC e nell'art. 103, 1° c. della Costituzione.

⁴⁷⁴ Conforme a quanto stabilito nell'art. 106, 1° c. della Costituzione.

è quella di verificare gli atti amministrativi impugnati siano conformi all'ordinamento giuridico, però, senza necessità di reiterare tutta l'attività probatoria svolta nel procedimento amministrativo in considerazione del fatto che il controllo giurisdizionale amministrativo non è una reiterazione del potere pubblico previamente esercitato⁴⁷⁵. Si ribadisce, però, che tale carattere revisore della giurisdizione amministrativa deve interpretarsi attualmente nel modo più conforme all'esercizio del diritto alla tutela giudiziale effettiva e ad un processo con tutte le garanzie consacrate nell'articolo 24 della Costituzione.

Si già detto, in precedenza, che spesso si assiste alla prassi dell'Agenzia tributaria di riferirsi *de relato* a quanto svolto durante la fase procedimentale nel momento in cui deve argomentare e provare la fondatezza della propria pretesa in sede giurisdizionale provocando, così, una limitazione alla tutela giudiziale effettiva del cittadino contribuente. Il fatto è, che vi è un frequente riconoscimento della legittimità di questa pratica da parte della giurisprudenza⁴⁷⁶ che riconosce, così, l'attività svolta nel procedimento amministrativo come fonte di prova nel processo, esonerando in tal modo l'Amministrazione dall'onere di provare i fatti su cui si fonda la propria pretesa, riconoscendole una presunzione di veridicità⁴⁷⁷.

Ciò non significa che dovrebbe essere vietata l'automatica introduzione nel processo dei fatti posti alla base della pretesa amministrativa. I fatti rilevati e contenuti nei documenti del procedimento amministrativo possono e devono entrare nella sede giurisdizionale mediante, però, un riferimento chiaro e puntuale, cioè come documenti che accompagnano le richieste al giudice in

⁴⁷⁵ Cfr. PAREJO ALFONSO, L., in AA. VV., *Manual de derecho administrativo*, Ariel, 1992, p. 771.

⁴⁷⁶ Sono numerose le sentenze del T.S. che argomentano nel senso che l'attività svolta in sede procedimentale possa essere recuperata tale e quale al fine di ampliare la cognizione in sede giudiziale. Ad es. T.S., sentt. n. 8667/1987, n. 7255/1998 e n. 7730/1991.

⁴⁷⁷ In questo senso MORENILLA ALLARD, P., *op. cit.*, pp. 4-5; GONZÀLES-CUÈLLAR SERRANO, N., "El valor probatorio de las actas de inspección en el proceso contencioso administrativo", in *Impeustos*, 2005, p. 423.

modo che alle parti sia consentito l'esercizio effettivo del diritto di difesa⁴⁷⁸. Ciò permette una maggiore conoscenza dei termini oggetto del contenzioso sia per le parti che per il giudice consentendo al procedimento amministrativo di svolgere un'importante funzione di garanzia previa del diritto di difesa delle parti⁴⁷⁹; esso stesso può servire, inoltre, come strumento all'organo giurisdizionale per sviluppare un controllo di legalità dell'attività amministrativa.

Conclusivamente per comprendere definitivamente la portata del valore probatorio dell'attività amministrativa procedimentale è importante anche sottolineare brevemente la differenza che intercorre tra alcuni strumenti utilizzabili in sede procedimentale ed altri in sede processuale. Di fatto, il procedimento amministrativo non è altro che un complesso documentale. E di più si può sostenere che le perizie, le dichiarazioni dei terzi e le confessioni non sono altro che documenti e, in conseguenza del loro valore probatorio, una volta iniziato il processo amministrativo debbono essere valorizzati come tali e non con riferimento ai mezzi di prova processuali quali le perizie, le testimonianze e le confessioni poiché i primi non sono assunti con le garanzie previste dalla LECiv ed in particolare non in presenza di un giudice terzo ed imparziale. Si tratta, tuttavia, di documenti il cui esame giurisdizionale può essere necessario per risolvere alcune questioni derivanti dalle richieste che le parti hanno sottoposto al giudice fondandosi proprio sulle determinazioni contenute in quei documenti. Però quest'esame può darsi solo attraverso una previa istanza di parte nel rispetto del principio dispositivo nel processo amministrativo⁴⁸⁰.

Non vi è spazio in questa sede per ulteriori approfondimenti che sarebbero, però, necessari per distinguere la diversa natura e il valore probatorio

⁴⁷⁸ Cfr. MORENILLA ALLARD, P., *op. cit.*, p. 3.

⁴⁷⁹ Come spiega MORENILLA ALLARD, P., *op. cit.*, p. 3, «...el reflejo documentado del acto recurrido puede tener gran trascendencia tanto en la determinación del objeto o tema de la prueba como en la proposición de los medios probatorios».

⁴⁸⁰ Cfr. GIMENO SENDRA, V., *Introducción al derecho procesal*, 1996, p. 63.

dei differenti documenti che possono coesistere nel procedimento amministrativo con particolare attenzione alle presunzioni di veridicità e di certezza che si riconoscono a determinati atti e documenti amministrativi i cui effetti si proiettano certamente dentro il procedimento ma sono anche suscettibili di estendersi al processo amministrativo sulla base di determinate circostanze.

20. La preclusione probatoria nella via amministrativa previa e in quella giurisdizionale

Il procedimento amministrativo è per definizione una sequenza ordinata, con un inizio e un termine mentre il processo costituisce una tappa complementare. Così, il procedimento amministrativo è incompatibile con una concezione indefinita e aperta a qualunque richiesta di qualunque parte in qualunque momento e le parti non possono riservarsi strategicamente le proprie prove per la fase contenziosa. Quindi, nei casi in cui le parti pretendano l'indicazione di prove quando avrebbero potuto o dovuto farlo nella via amministrativa previa possono trovarsi nella situazione di vedersene dichiarate irrilevanti o inutili.

La Pubblica amministrazione attua rigorosamente i termini normativi procedurali che regolano l'attività svolta d'ufficio e che riguardano anche le preclusioni dei termini nei quali possono incorrere gli interessati quando devono fornire i documenti richiesti; in questo modo l'inattività degli interessati può dare luogo ad una risoluzione che determina la fine del procedimento nel senso opposto all'aspettativa vantata dall'interessato per non aver soddisfatto l'onere della prova del diritto reclamato⁴⁸¹. In tali casi non è infrequente che il ricorrente

⁴⁸¹ Si consideri la preclusione non come il blocco di una fase del processo ma come la impossibilità di fare qualcosa nel processo che si poteva fare prima. Nelle parole di VALLINES GARCÍA, E., *La preclusión en el proceso civil*, Civitas, 2004, p. 57 «...la ley puede prever que lo que se discute en proceso contra la Administración esté circunscrito a lo que se planteó en un procedimiento

pretenda in sede giurisdizionale di proporre ed indicare come prova documentale quello che poteva o doveva aver indicato nella via amministrativa. E qui occorre distinguere un duplice presupposto.

Da un lato, i casi nei quali esiste una norma di legge o regolamentare che impone l'effetto preclusivo della presentazione della documentazione specifica; qui esiste un interesse pubblico oggettivo che consiste nell'assicurare l'uguaglianza in un procedimento competitivo o la semplice esigenza di certezza giuridica. In questi casi, si dovrebbe accettare unicamente la prova volta a giustificare la presentazione nel termine corrispondente, posto che non è oggetto del contenzioso la prova del possesso o meno del citato documento al tempo del processo. Di conseguenza, in questi casi la prova può essere pertinente e utile, però, deve essere collegata alla prova della sua temporanea presentazione giacché non è contestato il risultato probatorio favorevole alla tesi del ricorrente sulla base di una risoluzione che non discute l'esistenza di tale documento ma che si limita ad affermare che non fu presentato nel termine stabilito.

Dall'altro lato, ci sono casi nei quali non esiste una norma che espressamente prevede l'effetto preclusivo poiché l'insufficiente indicazione dei fatti postulati in via amministrativa non impedisce il suo completamento in sede giurisdizionale⁴⁸². Da ciò ne deriva che la limitazione dei mezzi probatori a quelli avanzati in via amministrativa non corrisponde più ad una limitazione in

administrativo previo, de modo que pueda alegarse que poderes jurídico-procesales (sobre todo, poderes de alegar concretos hechos) se extinguen fuera del proceso en el que estaban llamados a desplegar sus efectos. La ley puede prohibir que se discuta en un proceso lo que pudo plantearse ante la Administración y no se planteó».

⁴⁸² Il T.S., sent. (Rec. n. 7444/1996) del 24.03.2001, segnala che: «La naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa no puede suponer una limitación de la plenitud de jurisdicción que también caracteriza a este orden. Y ello se traduce en que no es ineludible acreditar cumplidamente en la vía previa los hechos en que se apoya el ejercicio de una acción o la reclamación de un derecho. Ya que lo que no cabe es alterar los hechos aducidos en vía administrativa previa como base de la pretensión, y ello en virtud del principio de la vinculación con los actos propios, pero la falta de aportación de pruebas en el procedimiento administrativo no impide solicitar en sede jurisdiccional todas las que sean conducentes a la acreditación de los hechos en que se funda la acción que se ejercita».

sede giurisdizionale che è ora superata dal carattere revisore del processo il quale non si pone in termini di seconda istanza.

21. *La limitazione dei mezzi di prova nel processo*

Il principio generale sulla prova, sia nel procedimento amministrativo che nel processo è la libertà di scelta dei mezzi di prova più opportuni per la parte che è gravata dall'onere di provare. In alcune occasioni l'ordinamento giuridico materiale esclude determinati mezzi di prova per provare determinati fatti oppure stabilisce un criterio di preferenza o di attendibilità dell'efficacia di un determinato mezzo rispetto ad un altro. Il problema può essere visto nell'ottica di comprendere se il giudice è limitato da tali divieti o criteri preferenziali normativamente prestabiliti oppure possa, attraverso la sua discrezionalità decisionale, sorvolarli. Di base il giudice è soggetto al principio di legalità e come tale dovrà rispettare i presupposti legittimi per l'ammissione dei mezzi di prova. Volendo presentare una scala di predeterminazione normativa della legislazione sostanziale relativamente ai mezzi di prova in relazione ai fatti controversi, la situazione potrebbe essere la seguente:

- a) *“Determinación unívoca del único medio de prueba idóneo”*⁴⁸³;
- b) *“prohibición de algún medio de prueba concreto”*⁴⁸⁴;
- c) *“atribución de preferencia de unos medios de prueba sobre otros”*⁴⁸⁵;

⁴⁸³ Così l'art. 379 della LECiv prevede che le parti potranno indicare «...lo que les parezca conveniente, pudiendo aportar documentos», il che sembra appoggiare l'interpretazione di una limitazione dei mezzi di prova a quelli di natura documentale».

⁴⁸⁴ Sarebbe il caso dell'art. 379, 1° c. LECiv in quanto «Con la alegación de las tachas, se podrá proponer la prueba conducente a justificarlas, excepto la testifical». È utile tenere in conto che tale precetto trova il suo antecedente normativo nell'art. 2721 del Codice civile italiano che stabilisce una limitazione di valore all'ammissibilità della prova per testimoni, escludendola qualora il valore dell'oggetto del contratto ecceda gli € 2,58. L'art. 106, 3° c. LGT prevede che i costi deducibili relativi a operazioni nell'ambito dell'attività di impresa o di servizi professionali dovranno essere giustificati, prioritariamente, mediante fattura, dando così preferenza al documento formale materialmente identificabile nella fattura.

- d) *“limitaciòn cuantitativa de los medios de prueba de la misma o distinta naturaleza, o imposiciòn de un nùmero mìnimo para surtir eficacia”*;
- e) *“silencio o libertad absoluta de elecciòn de medios de prueba⁴⁸⁶”*.

22. La prova testimoniale nel processo contenzioso-amministrativo

Tenendo a mente quanto già esposto precedentemente su questo mezzo di prova si cercherà ora di delineare i tratti distintivi propri della sua assunzione nel processo contenzioso-amministrativo.

Merita, subito, dire che tra i mezzi di prova previsti dall'art. 229 della LECiv è la testimonianza ad aver subito rilevanti modifiche sia nelle modalità della sua assunzione che nella possibilità di interazione immediata del giudice. La prova testimoniale, come era disciplinata nel precedente testo abrogato oltre ad essere poco efficiente si era convertita in un metodo che, per le sue modalità esecutive, comportava inutili perdite di tempo incompatibili secondo le prospettive di effettività, efficacia ed economia processuale che caratterizzano, invece, la struttura della LECiv come risulta dalle finalità emergenti dai lavori preparatori⁴⁸⁷.

⁴⁸⁵ Normalmente si è soliti invocare il caso dell'art. 51 del Còdigo del Comercio del 24.11.1885 laddove *«Sin embargo, la declaration de testino no serà por sì sola bastante para probar la existencia de un contrato cuya cuantia exceda de 1.500 pesetas, a no concurrir con alguna otra prueba»*.

⁴⁸⁶ La libertà di prova è il criterio generale che opera in ambito processuale, allo stesso modo che nel procedimento amministrativo, quando l'art. 80, 1° c. ammette la dimostrazione dei fatti *«...por cualquier medio de prueba admisible en derecho»*, sebbene non si possa ignorare che il procedimento amministrativo è caratterizzato da una spiccata documentalità degli atti e certificati nonché da una rigorosa formalità.

⁴⁸⁷ E cioè: *«Justicia civil significa por consustancial al concepto de justicia, plenitud de garantías procesales. Pero tiene que significar a la vez una respuesta sudicia màs pronta, mucho màs cercana en el tiempo a los demandantes de tutela y con mayor capacidad real de transformaciòn real de las cosas. Significa, por tanto, un conjunto de instrumentos encaminados a lograr un acortamiento del tiempo necesario para una definitiva determinaciòn de lo jurídico en los casos concretos, es decir, sentenciass menos alejadas del comienzo del proceso»*.

In questo contesto, la prova testimoniale costituisce un esempio del necessitato cambio operato in funzione delle nuove necessità espresse nella LECiv. Un cambio che incide in maniera diretta e naturale nel processo contenzioso-amministrativo per il ruolo supplementare rivestito dalla LECiv, così come previsto dal suo art. 4⁴⁸⁸.

Prima di addentrarsi nel regime normativo è opportuno considerare gli elementi che contraddistinguono la prova testimoniale in generale. In particolare, l'elemento soggettivo riferito a «...*personas que tengan noticia de hechos controvertidos relativos a lo que sea objeto del juicio*»⁴⁸⁹, cioè, per coloro che non sono parte dello stesso. L'indicazione del testimone sarà a carico della parte proponente dovendo fornire l'identità e i dati di reperibilità nonostante l'art. 362 della LECiv consenta che possa «...*hacerse la designación del testigo expresando el cargo que ostentare o cualesquiera otras circunstancias de identificación, así como el lugar en que pueda ser citado*». Una lettura frettolosa di questa previsione potrebbe indurre una parte "pigra" ad optare per un'indicazione dei testi in forma indiziaria con la speranza che il giudice svolga un'attività di indagine ai fini di una precisa ed effettiva localizzazione e citazione del teste. Senza dubbio tale possibilità non è ammissibile: in primo luogo perché il principio di buona fede e di disponibilità della prova impone alla parte proponente l'onere di indicare e verificare tutti dati che permettono l'identificazione del teste; in secondo luogo la parte dovrà soddisfare un duplice requisito comune attivo, cioè "*las circunstancias de identificación*" (non rivestendo tale carattere quegli indizi o circostanze che non conducano ad un'effettiva e concreta identificazione) e "*el lugar en que pueda ser citado*" in modo che l'intenzione di citarlo nel luogo indicato rispetti la diligenza imposta alle parti in sede processuale, senza che il

⁴⁸⁸ Che così si esprime: «*En defecto de disposiciones en las leyes que regulan los procesos penales, contencioso-administrativos, laborales y militares, serán de aplicación, a todos ellos, los preceptos de la presente Ley*».

⁴⁸⁹ Art. 360, LECiv.

giudice sia obbligato a svolgere un'attività di accertamento o aprire un "incidente di investigazione" che non è previsto nella normativa processuale.

Una volta indicato debitamente il testimone, la sua chiamata avverrà secondo le formalità previste e, in considerazione del dovere di collaborazione con gli organi giurisdizionali che deriva dall'art. 118⁴⁹⁰ della Costituzione, sarà obbligato a comparire, pena l'applicazione di eventuali sanzioni⁴⁹¹ (a differenza della chiamata come testimone nel procedimento amministrativo dove non esiste un tale obbligo giuridicamente coercibile).

Si deve, poi, considerare anche un elemento oggettivo per il collegamento di tali soggetti con la "*noticia de hechos controvertidos*". L'elemento introdotto dalla testimonianza può trovare la sua fonte nella percezione sensitiva del testimone, nella notizia o informazione ottenuta attraverso qualsiasi mezzo o in qualunque altra circostanza che permetta di focalizzare nel testimone una particolare conoscenza del fatto litigioso, potendo, così, effettuare una distinzione fondamentale tra "*testigo directo*" e "*testigo de referencia*", riconoscendo al primo, ma sempre secondo il prudente apprezzamento del giudice, una maggiore attendibilità rispetto al secondo⁴⁹².

Ulteriormente, si riconosce un elemento formale costituito dalla realizzazione della dichiarazione nel corso di un processo e contenuta direttamente e primariamente nell'atto giudiziale corrispondente, escludendo, così, che le manifestazioni dichiarative extra-giudiziali effettuate da un terzo e

⁴⁹⁰ Che così dispone: «*Es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto*».

⁴⁹¹ Art. 292, LECiv dove si prevede che «*Los testigos y los peritos citados tendrán el deber de comparecer en el juicio o vista que finalmente se hubiese señalado. La infracción de este deber se sancionará por el Tribunal, previa audiencia por cinco días, con multa de ciento ochenta a seiscientos euros*».

⁴⁹² Esattamente come precisa il T.S. nella sent. del 09.06.2005 (rec. 1404/2004): «*...hay prueba testifical en sentido propio, cuando la fuente es un sujeto que narra o describe en primera persona, dando, pues, cuenta de sucesos directamente percibidos por él. En cambio, existe testifical de referencia si se relata lo sabido "de oídas", es decir, no por percepción directa, sino por haberlo escuchado de algie, que en su caso, podría conocer de ciencia propia, o bien por el relato de otra persona*».

contenute in un atto notarile possano detenere il carattere di prova testimoniale⁴⁹³.

Infine, si consideri il rapporto con queste ultime dichiarazioni presentate in forma scritta magari anche senza l'assistenza della privilegiata fede dell'atto notarile. L'art. 380⁴⁹⁴ della LECiv si occupa di quei casi nei quali si producono mediante atti scritti informazioni i cui presupposti fattuali non sono accettati dalle parti che tendono a essere pregiudicate dagli stessi; in altre parole, sono informazioni contenute in dichiarazioni che si riferiscono a fatti precisi e alla cui parte, pregiudicata da tale affermazione, deve essere riconosciuta la possibilità di contestarne i presupposti o il contenuto. In tali casi la LECiv prescrive che saranno interrogati come testimoni gli autori di tali informazioni affinché le ratifichino e le chiariscano. La differenza sostanziale di questo testimone con il perito è che il primo riporterà informazioni riguardanti fatti mentre il secondo apporterà elementi di scienza o di valutazione tecnico scientifica; da ciò, inoltre, si può ricavare che se tali informazioni contenessero, altresì, valutazioni di carattere peritale, la LECiv riporta alla figura del testimone-perito⁴⁹⁵.

⁴⁹³ Così il T.S. nella sent. del 13.05.1991 (Ar. 3663) segnalò che: «*El testimonio de las personas que formularon las manifestaciones recogidas en el acta notarial ni siquiera tiene nel valor de prueba testifical, al haberse aportado al proceso en forma documental y*», por tanto, sin ajustarse a las normas reguladoras de dicha prueba». Nello stesso senso la sent. del 05.03.1979 (Ar. 1174) che sottolinea che l'atto notarile non è una prova testimoniale, che, oltretutto, trascura i principi di immediatezza del giudice e di contraddittorio e non costituisce nemmeno prova documentale.

⁴⁹⁴ Che così dispone: «*Si... se hubiesen aportado a los autos informes sobre hechos y éstos no hubiesen sido reconocidos como ciertos por todas las partes a quienes pudieren perjudicar, se interrogará como testigos a los autores de los informes, en la forma prevenida en esta Ley, con las siguientes reglas especiales: a) No procederá la tacha del testigo por razón de interés en el asunto, cuando el informe hubiese sido elaborado por encargo de una de las partes; b) El autor del informe, una vez acreditada su habilitación profesional, habrá de reconocerlo y ratificarse en su contenido, antes de que se le formulen las preguntas pertinentes; c) El interrogatorio se limitará a los hechos consignados en los informes*».

⁴⁹⁵ Art. 380, 2° c. LECiv.: «*Si los informes contuvieren también valoraciones fundadas en conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos de sus autores, se estará a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 370, sobre el testigo-perito*».

Il giudice, rispettando il proprio ruolo di indipendenza, assiste all'esame del teste svolto da ogni parte investito, però, del dovere di analizzare ogni domanda e risposta e del diritto di chiarimenti rispetto alle medesime. Nelle domande è solito intuire o scoprire l'intenzione cosciente anche se mascherata di chi la formula limitandosi a rigettare quelle oggettivamente irrilevanti, proibite, o che includono giudizi di carattere valutativo. Invece, nel valorizzare le risposte deve sviluppare tutta la propria capacità di analisi giuridica, semantica e psicologica per verificarne l'attendibilità e la verosimiglianza.

Per questo la LECiv attualmente in vigore ha optato per autorizzare il giudice a valorizzare la forza probatoria delle dichiarazioni testimoniali conformemente alle regole della sana critica, alle circostanze che le riguardino e alle contestazioni formulate.

Autorevole dottrina ha paragonato il testimone «...a una màquina perfeccionada que fabrica delicados productos; el valor de los productos dependerà de tres factores: el estado de funcionamiento del aparato, la calidad de la materia prima, que se emplee y las condiciones en que el trabajo haya sido efectuado», immagine che proiettata nell'ambito della prova testimoniale consente al giudice di valutare le attitudini del soggetto o il valore del testimone (capacità intellettuale, stato psichico ed emotivo), le proprietà dell'oggetto o il valore della testimonianza (qualità, azioni e luoghi suscettibili di valutazione) e la relazione del soggetto con l'oggetto o le condizioni di forma del testimone (percezione, memoria e dichiarazione)⁴⁹⁶. Affinché le contestazioni siano ben soppesate dal giudice è necessario che chi le invochi le provi con precisione e chiarezza, anche se l'art. 379⁴⁹⁷, 1° c. LECiv proibisce direttamente la prova testimoniale per tale finalità. Nel caso del giudizio abbreviato è vietata la contestazione dei testimoni dall'art.

⁴⁹⁶ GORPHE, F., *La crítica del testimonio*, Reus S.A., 1971, p. 82.

⁴⁹⁷ Così: «Con la alegación de las tachas, se podrá proponer la prueba conducente a justificarlas, excepto la testifical».

78⁴⁹⁸, 15° c. LJCA in sintonia con l'art. 367⁴⁹⁹, 2° c. LECiv, che autorizzano le parti a manifestare al tribunale l'esistenza di circostanze che possano inficiare l'imparzialità dei testimoni con la possibilità che l'organo giurisdizionale possa interrogarlo come testimone sull'oggetto delle contestazioni effettuate. Di certo è che a prescindere da tutte queste considerazioni, la legge ha riposto nel giudice la fiducia per stabilire il livello e la portata di credibilità ed attendibilità dei testimoni senza alcun vincolo.

⁴⁹⁸ Così: «Los testigos no podrán ser tachados y, únicamente en conclusiones, las partes podrán hacer las observaciones que sean oportunas respecto de sus circunstancias personales y de la veracidad de sus manifestaciones».

⁴⁹⁹ E cioè: «En vista de las respuestas del testigo a las preguntas del apartado anterior, las partes podrán manifestar al tribunal la existencia de circunstancias relativas a su imparcialidad».

CONCLUSIONI

Al termine di questo lavoro sembra opportuno soffermarsi su alcune riflessioni ulteriori stimulate dei dati raccolti sino ad ora. I punti principali del ragionamento sviluppato consentono, infatti, di trarre alcune conclusioni.

L'anticipazione della problematica legata al divieto di prova testimoniale nel processo tributario è sembrato opportuno anticiparla nel primo capitolo al fine di delineare i contorni dell'indagine. In tale sede si è cercato di evidenziare, a personalissima opinione di chi scrive, l'incomprensibile divieto citato. E questo nonostante che un'importante ed autorevole parte della dottrina continui a ritenere che la spiccata documentalità *in primis* del processo tributario sia tale da sostenere giustificatamente la ratio del legislatore, sottesa alla scelta effettuata nel 1981 e riproposta nel 1992, di privare le parti di questo mezzo probatorio.

Del resto i successivi interventi giurisprudenziali volti al tentativo di un riequilibrio delle posizioni delle parti sono sembrati poco convincenti. Si allude all'ammissibilità delle dichiarazioni di scienza da parte di terzi assunte fuori del processo e prodotte in sede giurisdizionale attraverso la forma dell'atto pubblico o dell'atto sostitutivo di notorietà. Ciò avrebbe dovuto consentire al contribuente di poter, finalmente, usufruire di elementi ulteriori di prova altrimenti non producibili (ricordando che all'inizio questa fu una prerogativa riconosciuta giurisprudenzialmente solo all'Amministrazione finanziaria). Ma a ben vedere questo falso riequilibrio, per non incescicare in un concreto problema di costituzionalità, ha volutamente ignorato il cuore del problema non ponendovi rimedio. Da un lato perché le dichiarazioni di terzi assunte fuori del processo sono caratterizzate da un valore puramente indiziario e non possono costituire piena prova del fatto *probando*; pertanto, poco soddisfa il fatto che anche l'Amministrazione finanziaria sia limitata da tale valorizzazione in sede

giurisdizionale - si tratta in sostanza di un parità delle armi al ribasso. Ovverossia non è il reciproco valore attribuito alle dichiarazioni e alla loro possibilità di essere prodotte che garantisce un effettivo equilibrio. Lo garantirebbe, invece, un contraddittorio tra le parti al momento della loro assunzione; e tale limitazione non potrebbe certo essere compensata dal prudente apprezzamento del giudice nella loro valorizzazione.

Del resto tutto sorge, da un primo punto di vista, dall'esigenza pratica di poter contraddire su tutti quegli elementi introdotti dall'Amministrazione finanziaria in sede di istruttoria procedimentale e riprodotti in sede giurisdizionale, attraverso il recepimento di informazioni (ad esempio durante accessi ed ispezioni). Da un altro punto di vista dalla necessità di garantire al contribuente tutti quei mezzi di prova che legittimamente e non diversamente gli consentirebbero di sostenere la propria difesa. Non è possibile affermare che con un atto documentale sia garantito al contribuente, ma in generale alle parti, di provare ogni elemento ritenuto necessario. La sola esistenza di fatti non altrimenti dimostrabili (si pensi ad esempio alla dimostrazione delle prestazioni fatturate e successivamente contestate nella loro oggettiva o soggettiva esistenza), pena un *vulnus* irrimediabile del diritto di difesa, dovrebbe imporre un ampliamento degli strumenti a garanzia del diritto di difesa, *rectius* una loro non limitazione. E poco consistente appare anche la considerazione che, non esistendo un principio espresso di uniformità delle garanzie e degli strumenti processuali nel nostro ordinamento, il legislatore sia libero di limitare le facoltà difensive di una parte sottomettendo in tal modo altri principi costituzionali a tale discrezionalità legislativa.

Non si può, poi, trascurare l'evoluzione interpretativa della Corte EDU, in particolare nella sentenza *Jussila v. Finland*, dove si interpreta il rifiuto di essere udito nel procedimento tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria finlandese nei confronti di un cittadino residente, come una palese violazione

delle garanzie previste dall'art. 6 della Cedu laddove non fosse stato reso disponibile al contribuente altro strumento per sostenere la propria difesa e laddove si controverta sulle sanzioni amministrative o penali come conseguenza delle violazioni tributarie. Certo quest'ultimo profilo lascia perplessi soprattutto perché sorretto dalla considerazione che ogni singolo Stato gode di una potestà autoritativa ed impositiva assolutamente discrezionale in materia tributaria, pertanto non censurabile e non coperta dalle garanzie apprestate dall'art 6 della Convenzione. Ma a prescindere dal campo di applicazione l'interpretazione della Corte è chiarissima: non è consentito imporre il divieto dell'utilizzo di nessun strumento probatorio a meno che non sia riconosciuta la possibilità di difendersi attraverso strumenti differenti che, però dobbiamo aggiungere, abbiano la medesima capacità ed efficacia probatoria.

Lo sviluppo dell'indagine ha imposto un tentativo di ricostruzione sintetica (data l'ampiezza degli argomenti trattati) delle origini delle garanzie fondamentali offerte in ambito internazionale e comunitario; ciò lo si è affrontato nel secondo capitolo. Le considerazioni di maggior rilievo sul punto sono incentrabili sull'evoluzione del valore giuridico della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, dapprima sostanzialmente equiparabile a strumento di *soft law* per poi raggiungere, attraverso le incisive modifiche apprestate dal Trattato di Lisbona, un valore pregnante e vincolante all'interno dell'ordinamento comunitario con tutte le conseguenze giuridiche da esso derivanti in tema di diretta tutelabilità. Ciò che più probabilmente interessa è guardare positivamente al ruolo maggiormente garantista che dovrebbe assumere questo documento nel futuro panorama della tutela comunitaria dei diritti fondamentali dell'individuo già previsti e ricavabili dalla Cedu. Ciò anche se, ad onor del vero, la giurisprudenza della Corte di Giustizia sul punto era già numerosa. Pertanto, forse non si raggiungerà un livello di tutela ulteriore ma saranno probabilmente più agevoli ed efficaci gli strumenti a disposizione del contribuente per una tutela maggiormente effettiva.

Inoltre, rimangono circondati da interrogativi i rapporti futuri tra Corte EDU e Corte di Giustizia sull'interpretazione dei diritti fondamentali. I richiami normativi alla giurisprudenza della prima Corte non sembrano, come evidenziato nel lavoro, poter dirimere senza difficoltà gli eventuali contrasti giurisprudenziali che potrebbe venirsi a creare stante il differente ruolo assunto da entrambe.

Nel corso del terzo capitolo, poi, si è visto che il novellato art. 111 della Costituzione e, da ultimo, gli artt. 41 e 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e soprattutto l'art. 6 del Trattato di Lisbona, sembrano aver posto il contraddittorio nell'alveo dei principi basilari dell'ordinamento. Da regola di carattere particolare, che, unicamente nel processo, imponeva (al solo organo giurisdizionale) di preservare la "parità delle armi" dei contendenti, onde concretizzare al contempo l'imparzialità del giudizio e l'effettività dell'esercizio del diritto di difesa, ora il contraddittorio pare costituire un principio generale imperante in ogni processo, e con la necessaria prudenza interpretativa anche nel procedimento. Tale conclusione è discesa da una serie di valutazioni.

Sul piano normativo, si è osservato che - anche prima della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e del Trattato di Lisbona - l'art. 6 del Trattato dell'Unione Europea riconosceva implicitamente il diritto inviolabile al contraddittorio, avendo consacrato sia il principio per cui l'Unione rispetta i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 04.11.1950, sia quelli risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, nonché i diritti riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee e da quella della Corte Europea dei diritti dell'uomo, in quanto principi generali del diritto comunitario. Tra i diritti riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, infatti, vi è quello, proprio di ogni

cittadino, di essere ascoltato da un organo imparziale, sia che esso eserciti una funzione giurisdizionale, sia che si tratti di un'autorità amministrativa.

Di particolare interesse era parsa la pronuncia del 24.10.1996⁵⁰⁰ con la quale la Corte di Giustizia ha affermato che il principio del contraddittorio costituisce un corollario del diritto di difesa di ciascuno e che il rispetto di tale diritto in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona (e che possa sfociare in un atto per essa lesivo) costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario e deve essere garantito anche in mancanza di qualsiasi norma riguardante il procedimento di cui trattasi. Tale principio impone che qualunque persona nei cui confronti possa essere adottata una decisione pregiudizievole sia messa in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista in ordine agli elementi presi in considerazione contro di essa a fondamento della decisione controversa.

Nell'ambito dell'ordinamento nazionale, poi, si è visto che tradizionalmente il principio del contraddittorio è stato posto tra i valori basilari di ogni ordinamento democratico in quanto corollario del diritto di difesa. La dottrina e la giurisprudenza civile, infatti, anche prima della riforma dell'art. 111 della Costituzione, avevano elevato il contraddittorio tra i precetti costituzionali perché garante della giustizia sostanziale e dei principi di cui agli artt. 3 e 24 della Costituzione. Residuavano, tuttavia, dubbi sulla sua possibile estensione oltre i ristretti limiti del processo civile. La riforma dell'art. 111, pertanto, sembra aver definitivamente messo a tacere quegli orientamenti interpretativi che ne escludevano l'operare oltre lo stretto ambito del processo civile. Gli eventuali dubbi, comunque, sembrano potersi superare definitivamente poiché, a livello comunitario, la consacrazione del principio del contraddittorio processuale e, un po' più prudentemente, procedimentale quale principio fondamentale dell'Unione Europea, sembra essere avvenuta con la proclamazione contenuta

⁵⁰⁰ È la causa C-32/95, *P. Commissione/Lisrestal*, in *Racc.*, I, p. 5373 e ss..

rispettivamente negli artt. 41 e 47 della Carta di Nizza e ora nell'art. 6 del TFUE, così come modificato dal Trattato di Lisbona.

In un primo momento l'ostacolo al completo riconoscimento di siffatto principio, e cioè il dubbio valore giuridico della Carta di Nizza, è parso superabile aderendo al pensiero di quanti ritengono trattarsi, comunque, di strumento di interpretazione autentica delle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri e di ausilio alla giurisprudenza comunitaria. Ora con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona ed il valore giuridico vincolante attribuito alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ogni considerazione in tal senso appare superflua e sovrabbondante.

Anche il problema della possibile limitazione od esclusione (in via di eccezione) di tale diritto ad opera del legislatore nazionale (questione sollevata alla luce di quanto dispongono gli artt. 51 e 52 della Carta di Nizza), è parso superabile attraverso l'esame dei rapporti tra l'ordinamento europeo e gli ordinamenti nazionali. Si è constatato, infatti, che il legislatore italiano, in linea di principio generale non ha negato l'operatività del contraddittorio, ma, al contrario, ha previsto sia il principio del giusto processo con il novellato art. 111 della Costituzione sia quello del giusto procedimento con la L. n. 241/1990.

La necessità di garantire il contraddittorio non solo nell'ambito del processo, ma anche nel corso del procedimento, sembrerebbe poter discendere direttamente dai principi costituzionali, in quanto corollari del principio di cui all'art. 24 della Cost.. Tale norma, infatti, non riconducendo il diritto di difesa ad una mera tutela formale, esige che il privato sappia contro cosa difendersi, e, perciò, che sia individuabile l'oggetto del giudizio e le conseguenze negative nella sua eventuale soccombenza.

Nel corso del quarto capitolo si è visto che esiste un'intima connessione che lega il diritto di difesa al principio del contraddittorio: la difesa sotto un profilo sostanziale impone, infatti, che chi vanta una pretesa si rivolga alla

controparte mettendola (almeno potenzialmente) in condizione di conoscere la pretesa stessa e di sollevare, a sua volta, eccezioni e contestazioni; e sotto un profilo processuale, poi, richiede che la domanda, formulata in modo da garantire la conoscenza del *thema decidendum et probandum*, sia rivolta ad un giudice imparziale che deve arrestare la propria decisione ove ravvisi circostanze che pregiudichino (o abbiano pregiudicato) il diritto di uno dei contendenti di far valere le proprie ragioni nel processo. Sotto questo aspetto, cioè, il diritto di difesa obbliga le parti al confronto dialettico in posizione di parità sostanziale e processuale, nel quale si sostanzia il principio del contraddittorio.

L'effettività del diritto di difesa è garantita dall'onere della prova, in base al quale, nella fase istruttoria, chi avanza la domanda deve esibire anche le prove sulla cui base fonda la pretesa medesima e deve porre la controparte in condizione di conoscere tali prove per poter dimostrare, a sua volta, i fatti sulla base dei quali fonda le contrarie argomentazioni. Tra il principio dell'onere della prova e quello del contraddittorio è parso sussistere, dunque, una sorta di doppio legame per cui il primo non è soddisfatto se non viene garantito il secondo e viceversa. Se da un profilo di diritto sostanziale, l'onere della prova impone a colui che avanza una pretesa (o eccezione) di dimostrare la certezza del diritto alla controparte, con riferimento al momento dell'istruttoria processuale comporta che colui contro cui la pretesa è fatta valere sia posto in condizione di uguaglianza formale e di effettiva possibilità di difesa. Con riguardo, poi, al metodo di giudizio - poiché per difendersi il soggetto deve conoscere cosa si chiede, quando e come il giudice inizierà l'esame della domanda - l'onere della prova subordina l'esercizio del potere giurisdizionale al metodo dialettico e, quanto all'oggetto del giudizio, al principio della domanda. Sempre avendo riguardo alla particolare natura del processo, si è constatato che le norme processual-tributarie non sembrano idonee a garantire l'effettività del contraddittorio processuale, andando a discapito, quindi, anche del diritto di

difesa del contribuente. Distinguendo i due momenti del dialogo delle parti tra loro e di quello con il giudice nei quali si concreta il contraddittorio processuale, è parso che il sistema delineato dal D.lgs. n. 546/1992 risponda unicamente all'esigenza che il giudice sia posto in condizione di conoscere il *thema decidendum et probandum* prima di giungere alla decisione della lite ma non tenda a garantire l'effettiva parità delle armi dei contendenti tra loro.

In particolare, gli artt. 18, 22, 23, 24 e 32 del D.lgs. n. 546/1992 impongono alle parti di depositare il ricorso, l'atto introduttivo ed i documenti probatori prima dell'udienza di trattazione ed entro un termine che non è ritenuto perentorio proprio per consentire al giudice di conoscere la domanda, i fatti e le prove in un tempo ragionevolmente antecedente al momento della decisione; tuttavia, poiché la pretesa è contenuta in un atto che si forma fuori del processo appaiono delineare solo formalmente il momento del dialogo delle parti tra loro. Il contraddittorio tra queste, inteso come dialogo volto a far conoscere alla controparte la pretesa, le prove, le eccezioni e le controprove, si svolge, infatti, fuori della sede processuale.

In particolare, è lo Statuto dei diritti del contribuente a prevedere espressamente (art. 12) che i contendenti debbano essere in posizione di effettiva "parità delle armi". L'art. 12 appena citato, infatti, stabilisce che nelle operazioni di verifica debba essere garantito il diritto del contribuente a conoscere la pretesa avanzata nei suoi confronti dall'erario e debba essere attribuita al contribuente medesimo la facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa. Inoltre, dispone che dopo il rilascio di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, il contribuente possa comunicare le proprie osservazioni difensive che devono essere valutate dagli uffici impositori prima di notificare l'avviso di accertamento. Si palesa, cioè, una volontà del legislatore di anticipare alla fase procedimentale le

garanzie che tipicamente sottendono il contraddittorio processuale nel corso dell'istruttoria probatoria davanti al giudice civile.

L'istruttoria processuale, peraltro, si limita all'acquisizione di materiale probatorio precostituito fuori della sede processuale, senza le formalità che sono tradizionalmente poste proprio a garanzia della parità delle armi dei contendenti. Inoltre, ancorché la disciplina normativa introdotta con il D.lgs. n. 546/1992 proprio per tutelare l'effettività del contraddittorio, abbia modificato le forme di proposizione del ricorso prevedendo la notificazione diretta all'autore dell'atto impugnato, il successivo deposito nella segreteria della Commissione tributaria e il divieto di integrare i motivi di ricorso (se non nei casi tassativamente previsti dal legislatore), ha trascurato di garantire l'effettiva parità delle armi dei contendenti tra loro nella fase di acquisizione ed assunzione delle prove.

L'attuazione del precetto contenuto nell'art. 111 della Costituzione comporta, infatti, la necessità di garantire l'effettiva parità delle armi, sin dalla fase di acquisizione ed assunzione delle prove, oltre che in quella di valutazione delle stesse. In sede di istruttoria processuale civile tale principio si traduce nella necessaria partecipazione al momento di costituzione delle prove per consentire ai contendenti di verificare direttamente i mezzi di prova posti a fondamento delle rispettive argomentazioni e predisporre un'adeguata difesa.

Nella sede tributaria, invece, la costituzione delle prove non avviene nel processo, ma nel corso dell'istruttoria amministrativa. L'art. 7 del D.lgs n. 546/1992, che, insieme all'individuazione dei poteri del giudice tributario, delinea l'andamento dell'istruttoria processuale sembra, poi, escludere ogni tutela del contribuente in tale fase del giudizio, accentuando lo squilibrio dei contendenti. Le parti processuali, infatti, sono in una posizione di forte squilibrio e tale disposizione, anziché prevedere meccanismi di compensazione

idonei a riportare in equilibrio i contendenti, impone il divieto di giuramento e di testimonianza.

Poiché il sacrificio del contraddittorio effettivo delle parti nel momento dell'acquisizione del materiale probatorio si traduce nella violazione del novellato art. 111 della Costituzione, dovrebbe allora concludersi che le limitazioni probatorie contenute nell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992 siano illegittime qualora l'ordinamento tributario nel suo complesso non preveda altri sistemi idonei a garantire l'effettività del dialogo *inter partes* in sede di acquisizione probatoria.

Riprendendo il pensiero di quella dottrina⁵⁰¹ secondo la quale il giusto processo non impone necessariamente il confronto tra le parti nella sede processuale, potendo tale confronto essere garantito anche in via anticipata ovvero successiva e, in assenza di altri meccanismi di compensazione, nella struttura processuale, il contraddittorio procedimentale potrebbe costituire un meccanismo idoneo a supplire alle carenze esistenti nella sede giurisdizionale. L'ingresso del contribuente nel procedimento (e nella fase della raccolta delle prove, in particolare), allora, potrebbe riportare l'equilibrio tra le parti e garantire, altresì, l'effettività del contraddittorio processuale.

In questo senso, da ultimo, è parsa orientata la Suprema Corte di Cassazione allorché ha riconosciuto che nel processo tributario le dichiarazioni di terzo raccolte in sede extraprocessuale (pur con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari) possono trovare ingresso sia a favore che a carico del contribuente proprio in funzione della necessità di dare concreta attuazione ai principi del giusto processo e di garantire la parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa. Tale decisione sembra allinearsi alle posizioni interpretative di quella parte della dottrina amministrativistica secondo la quale il necessario contraddittorio anticipato costituirebbe una via per garantire

⁵⁰¹ COMOGLIO, L.P., "Contraddittorio (Principio del)", in *Enc. giur.*, Roma, 1988, p. 1 e ss..

l'effettività del contraddittorio processuale nelle azioni contro la Pubblica amministrazione. Diversamente opinando, infatti, l'ontologico squilibrio esistente tra le parti processuali (che si trovano ad essere in posizione di disparità economica e politica, oltre che giuridica) non sarebbe compensato in alcun modo a discapito dell'effettività del contraddittorio processuale.

Inoltre, le Sezioni Unite della medesima Corte⁵⁰² - occupandosi della questione dell'utilizzabilità in sede processuale di prove acquisite nel corso di un accesso *ex art. 53 D.p.r. n. 633/1972* la cui autorizzazione del Procuratore della Repubblica era invalida - hanno sottolineato, incidentalmente, la rilevanza del principio del giusto processo di cui all'art. 111 della Costituzione già nel corso del procedimento. Hanno riconosciuto, infatti, l'obbligatorietà del contraddittorio nel corso dell'istruttoria amministrativa, affermando, nella motivazione della sentenza, che con l'art. 111 della Costituzione l'accentuazione della tutela del contraddittorio e della parità dei contendenti non potrebbe essere compatibile con il riconoscimento del potere dell'Amministrazione finanziaria (nella fase dell'istruttoria procedimentale) di tradurre le proprie intuizioni ispettive (sollecitate da notizie anonime) in atti delimitativi della posizione soggettiva del contribuente.

Da ultimo occorre svolgere alcune riflessioni sulla curiosità che ha spinto verso lo studio (perché parlare di analisi è pretenzioso) di altri due ordinamenti giuridici processuali, statunitense e spagnolo, affrontati rispettivamente nel quinto e sesto capitolo.

Il primo ha mostrato tutte le differenze tipiche di un ordinamento di *common law* occorrendo, però, premettere che lo studio è stato limitato alla giurisdizione federale degli U.S.A. non potendolo estendere, per ovvie ragioni di spazio e di tempo, alle singole giurisdizioni statali. Le principali note distintive

⁵⁰² C. Cass., SS.UU. Civ., n. 16424, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 786 e ss. con nota di FORTUNA, E., "Se l'autorizzazione è invalida non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso".

concernono la sua struttura e, per ciò che riguarda la materia tributaria, una giurisdizione affidata contemporaneamente ad organi giurisdizionali civili ed esclusivamente tributari (*U.S. Tax Court*), una differente ripartizione della competenza territoriale strategicamente determinabile dal ricorrente e, in termini più generali, nessuna preclusione relativa all'utilizzo di strumenti probatori.

Quest'ultimo profilo, ai fini della nostra indagine, appare il più interessante. Si è visto, infatti, che le norme processuali relativamente ai riti civile e tributario (sembrerebbe non esserci una distinta giurisdizione amministrativa che è ripartita secondo altri criteri tra le Corti civili) sono raccolte in un unico codice (*Federal rules of civil procedure*) e che solo la *U.S. Tax Court* possiede un proprio regolamento che può derogare a tali norme. Ad una prima approssimazione assomiglia al rapporto tra il nostro codice di procedura civile e il D.lgs. n. 546/1992 sul contenzioso tributario. Inoltre, fattispecie ancor più interessanti appaiono essere la struttura della prova, dei singoli mezzi ammissibili e della loro utilizzabilità che sono raccolti in un codice a parte (*Federal rules of evidence*) applicato non solo ai sopramenzionati processi ma anche a quello penale. Insomma, non esiste un'autoregolamentazione per ogni singola giurisdizione: il che è come dire che una prova è una prova in tutti i processi. Le norme federali sul processo penale, quelle relative al civile e al tributario e il regolamento derogatorio della *U.S. Tax Court* disciplinano le modalità rituali di assunzione delle prove nel proprio contesto senza delimitarle. È quasi stravagante che l'ordinamento giuridico italiano, ma si potrebbe estendere la portata anche a quello della Cedu e a quello comunitario, si mostrino meno garantisti sul fronte probatorio nella tutela dei singoli rispetto a quello statunitense. Pertanto, non solo la prova testimoniale è ammissibile ma può anche avere piena efficacia probatoria, salvo il principio del libero convincimento del giudice. Da questo punto vista, se da un lato una ricerca che fosse sfociata in un risultato opposto, cioè nella verifica dell'esistenza di un

limite al mezzo testimoniale nel processo tributario, sarebbe stata più interessante in chiave comparativa, dobbiamo rilevare che questo risultato induce a rafforzare, senza alcuna considerazione giuridica vincolante, l'opinione mantenuta sin dall'inizio del presente lavoro.

L'ordinamento spagnolo, invece, che mostra più che similitudini delle vere e proprie assonanze, ha interessato soprattutto per l'esistenza di un filtro ulteriore ed obbligatorio tra il procedimento e il processo. In verità si tratta pur sempre di una fase procedimentale obbligatoria affidata ad organi amministrativi con una struttura simil-giurisdizionale (*TEA*) incaricata di esaminare i reclami contro i provvedimenti amministrativi definitivi prima che vengano impugnati in sede contenziosa. Modello simile a quello francese e dal quale ultimo abbiamo preso spunto per la sua introduzione nell'ordinamento italiano, a partire dal 2012, per i provvedimenti amministrativi di valore inferiore ai 20.000,00 Euro. Di questa natura si è dato ampio conto nel relativo capitolo. Si può partire, comunque, dal dato di fondo. Anche nell'ordinamento giuridico più simile al nostro la prova testimoniale nel processo tributario è ammessa e può avere piena efficacia probatoria. È opportuno precisare, però, che la sensazione derivante dalla giurisprudenza sistematica e dalla prassi amministrativa è quella di una prova che difficilmente sarebbe decisiva - ma del resto neanche nell'ordinamento italiano si è mai arrivati a pretendere una prevalenza pregnante della prova testimoniale su quella "tipica" documentale. Addirittura si è rilevato come anche in sede procedimentale sia ammesso questo mezzo di prova in contraddittorio tra le parti (inteso in questa sede più nella obbligatoria presenza delle parti che in quella di contro-esaminare effettivamente). E sul punto la dottrina ha messo in luce la carenza di un'adeguata struttura normativa che si occupi di regolamentare precipuamente l'istruttoria procedimentale con norme proprie e senza rinvii (dovuti a lacune normative) alle norme processuali; cioè è stato fatto notare l'Amministrazione finanziaria non è un giudice e l'assunzione di una dichiarazione testimoniale

non potrà mai avere le formalità e la solennità di quella processuale, non fosse altro per l'impossibilità di avere un soggetto terzo ed imparziale ed il giuramento di chi la esterna. Ecco perché il riferimento alla *Ley de enjuiciamiento civil* è stato ritenuto inadeguato.

Anche in questo contesto si rileva che non vi è una preclusione assoluta verso alcun mezzo di prova; anzi, nel processo contenzioso-amministrativo (alla cui giurisdizione è affidata la materia tributaria) il principio è quello della libertà di scelta assoluta del mezzo di prova ritenuto più idoneo dalla parte che lo invoca. Limitazioni ne esistono ma sono riferite alla previa istruttoria procedimentale in rapporto alla via economico-amministrativa e al processo tributario. Ovvero ciò che non è stato prodotto in sede procedimentale, e poteva esserlo, non può più essere utilizzato in sede di reclamo e in quella processuale. In verità si è anche visto che la dottrina e la giurisprudenza sul punto si sono divise ritenendo, in particolare, che in quella contenziosa questo principio non possa valere per tutte le ragioni *ivi* esposte.

Sembra potersi concludere, dunque, che il divieto di prova testimoniale comprime il diritto alla prova del contribuente, accentuando (anziché compensare) l'originale squilibrio esistente tra i contendenti, con sacrificio non solo del diritto di difesa del contribuente, ma anche del diritto all'effettività del contraddittorio.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, A., Padova, 1994.
- AA.VV., *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario*, (a cura di) GLENDI, C., PATTI, S., PICOZZA, E., Torino, 1986.
- AA.VV., *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, (a cura di) NASCIMBENE, B., Milano, 2002.
- AA.VV., *La difficile Costituzione Europea*, (a cura di) DE SIERVO, U., Bologna, 2001.
- AA.VV., *La nuova età delle costituzioni, da una concezione nazionale della democrazia a una prospettiva Europea e internazionale*, Bologna, 2000.
- AA.VV., *La Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell'Unione Europea*, a cura di ROSSI, L. S., Milano, 2002.
- AA.VV., *Profili della Costituzione economica Europea*, (a cura di) QUADRIO CURZIO, A., Bologna, 2001.
- AA.VV., *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario. Atti del convegno organizzato dalla facoltà di giurisprudenza dell'Università di Sassari (20-22.09.1984)*, (a cura di) GLENDI, C., PATTI, S., PICOZZA, E., Torino, 1986.
- AA.VV., *Manual de revisión de actos en materia tributaria*, Aranzadi, 2007.
- AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, (diretta da) TESAURO, F., Torino, 1999.
- AIUDI, B., "Giusto processo?", in *Boll. trib.*, 2000.
- ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.
- ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1955.
- ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- ANDRIOLI, V., "Intorno ai principi generali della prova nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1939, I.

- ANDRIOLI, V., "La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il processo giusto", in *Temi Rom.*, 1964.
- ANDRIOLI, V., "Prova testimoniale (Diritto processuale civile)", in *Nov. Dig. it.*, XIV, Torino, 1967.
- ANDRIOLI, V., *Diritto processuale civile*, Napoli, 1979.
- AZZENA, L., *L'integrazione attraverso i diritti*, Torino, 1998.
- AZZENA, L., "Le forme di rilevanza della Carta Europea dei diritti fondamentali", in AA.VV., *La difficile Costituzione Europea*, (a cura di) DE SIERVO, U., Bologna, 2001.
- BAFILE, C., "Motivazione dell'accertamento e natura del processo secondo l'ultimo indirizzo delle sezioni unite", in *Rass. trib.*, 1989, 1.
- BAFILE, C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994.
- BAGLIONE, T., MENCHINI, S., MICCINESI, M., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997.
- BARATTA, R., "Le principali novità del Trattato di Lisbona", in *Dir. dell'U.E.*, 2008.
- BARBERA, A., "Esiste una Costituzione Europea?", in *Quad. Cost.*, 2000.
- BARBERA, A., "La Carta Europea dei diritti: una fonte di ricognizione?", in *Dir. dell'U.E.*, 2001.
- BARILE, P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, 1984.
- BASILAVECCHIA, M., *Funzione impositiva e forme di tutela – Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009.
- BATISTONI FERRARA, F., – BELLÈ, B., "Processo tributario (riflessioni sulla prova)", in *Dir. prat. trib.*, 1983, I.
- BATISTONI FERRARA, F., BELLÈ, B., *Diritto tributario processuale*, Padova, 2006.
- BELLAGAMBA, G., *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino.
- BENVENUTI, F., "Funzione amministrativa, procedimento e processo", in *Riv. dir. pubbl.*, 1952.
- BENVENUTI, F., *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953.

- BENVENUTI, F., "Giudicato (Dir. amm.)", in *Enc. dir.*, vol. XVIII, Milano, 1969.
- BENVENUTI, F., "Contraddittorio (Dir. amm.)", in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1987.
- BENVENUTI, F., "Istruzione (Proc. amm.)", in *Enc. dir.*, vol. XII, Milano, 1987.
- BENVENUTI, F., "Processo amministrativo (Struttura)", in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987.
- BERLIRI, A., *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940.
- BERLIRI, A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964.
- BERTI, G., "Democrazia, pluralismo e sistema economico (Le Costituzioni e l'Unione Europea)", in *Jus*, 1997.
- BIFULCO, R., CARTABIA, M., CELOTTO, A., *L'Europa dei diritti - Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001.
- BIGLIAZZI GERI, L., BRECCIA, U., NATOLI, U., *Diritto civile. Fatti e atti giuridici*, vol. I, Torino, 1995.
- BOVE, M., "Art. 111 Cost. e giusto processo civile", in *Riv. dir. proc.*, 2002.
- BULTRINI, A., "La questione dell'adesione della Comunità europea alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo di fronte alla Corte di Giustizia", in *Riv. di dir. int. priv. e proc.*, 1997.
- BULTRINI, A., *La pluralità dei meccanismi di tutela dei diritti dell'uomo in Europa*, Torino, 2004.
- CABIDDU, M. A., "Costituzione europea e Carta dei diritti fondamentali", in AA.VV., *Profili della Costituzione economica europea*, (a cura di) QUADRIO CURZIO, A., Bologna, 2001.
- CALAMANDREI, P., "Processo e giustizia", in *Riv. dir. proc.*, 1950.
- CALVANO, R., "Verso un sistema di garanzie costituzionali dell'Unione Europea? La giustizia costituzionale comunitaria dopo il Trattato di Nizza", in *Giur. cost.*, 2001, I.
- CANNADA BARTOLI, E., "Processo amministrativo (Considerazioni introduttive)", in *Nov. dig. it.*, vol. XIII, Torino, 1976.

- CAPOTORTI, F., "Sull'eventuale adesione della Comunità alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo", in *Riv. dir. int.*, 1980.
- CAPPELLETTI, M., "Diritto di azione e di difesa e funzione concretizzatrice della giurisprudenza costituzionale. Art. 24 della Costituzione e *due process of law*", in *Giur. cost.*, 1961.
- CAPPELLETTI, M., *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità*, Parte I e II, Milano, 1962 (ristampa 1974).
- CARNELUTTI, F., *Diritto e processo*, Napoli, 1958.
- CARNELUTTI, F., *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1986.
- CARTABIA, M., "Introduzione", in BIFULCO, R., CARTABIA, M., CELOTTO, A., *L'Europa dei diritti - Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001.
- CARTABIA, M., "L'articolo 53", in BIFULCO, R., CARTABIA, M., CELOTTO, A., *L'Europa dei diritti - Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001.
- CARTABIA, M., "L'efficacia giuridica della Carta dei diritti: un problema del futuro o una realtà del presente?", in *Quad. cost.*, 2001.
- CARTABIA, M., *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 2005.
- CARTABIA, M., "L'ora dei diritti fondamentali in Europa", in (a cura di) CARTABIA, M., *I diritti in azione. Universalità e pluralismo dei diritti fondamentali nelle Corti europee*, Bologna, 2007.
- CASSESE, A., *Diritto internazionale*, vol. II, in (a cura di) GAETA, P., *Problemi della comunità internazionale*, 2004.
- CASSESE, S., "La Costituzione Europea", in *Pol. dir.*, 1991.
- CASSESE, S., "La Costituzione Europea", in *Quad. cost.*, 1992.
- CECCHETTI, M., "Giusto processo", in *Enc. dir.*, aggiornamento, vol. V, Milano, 2001.
- CECCHETTI, M., "Il principio del giusto processo nel nuovo art. 111 della Costituzione. Origini e contenuto normativi generali", in (a cura di) TONINI,

- P., *Giusto processo. Nuove norme sulla formazione e valutazione della prova*, Padova, 2001.
- CELOTTO, A., PISTORIO, G., "L'efficacia giuridica della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea", in *Giur. it.*, 2005.
 - CHIARLONI, S., "Giusto processo e fallimento", in *Il Fallimento*, 2002.
 - CHIAVARIO, M., "Cultura italiana" del processo penale e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: frammenti di appunti e sunti per una microstoria", in *Riv. int. dir. uomo*, 1990.
 - CIPOLLA, G.M., "Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 1998.
 - CIPOLLA, G.M., "L'onere della prova", in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, (diretta da) TESAURO, F., Torino, 1999.
 - CIPOLLA, G.M., "L'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile negli artt. 54 e 55 del D.p.r. n. 633/1972", in *Riv. dir. trib.*, 2000, 6.
 - CIPOLLA, G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005.
 - CIVININI, M.G., "Poteri del giudice e poteri delle parti nel processo ordinario di cognizione. Rilievo ufficioso delle questioni e contraddittorio", in *Foro it.*, 1999, V.
 - COMOGLIO, L.P., *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova, 1970.
 - COMOGLIO, L.P., "Atti di istruzione delegata e contraddittorio del contenzioso tributario", in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1973, I.
 - COMOGLIO, L.P., "Profili processuali e rilevanza processuale dell'avviso di accertamento", in *Riv. not.*, 1984, II.
 - COMOGLIO, L.P., "Le prove", in *Tr. Res.*, vol. XIX, 1, Torino, 1985.
 - COMOGLIO, L.P., "Contraddittorio (Principio del)", in *Enc. giur.*, Roma, 1988.
 - COMOGLIO, L.P., "I modelli di garanzia costituzionale del processo", in *Scritti in onore di Vittorio Denti*, Padova, 1994, I.

- COMOGGIO, L.P., "Istruzione probatoria e poteri del giudice nel processo tributario", in ID., *Riforme processuali e poteri del giudice*, Torino, 1996.
- COMOGGIO, L.P., "Il "giusto processo civile" nella dimensione comparatistica", in *Riv. dir. proc.*, 2002.
- COMOGGIO, L.P., *Le prove civili*, II ed., Torino, 2004.
- CONFORTI, B., "La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e la Convenzione Europea dei diritti umani", in AA.VV., *La Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell'Unione Europea*, (a cura di ROSSI, L. S.), Milano, 2002.
- CONFORTI, B., *Le Nazioni Unite*, Padova, 2005.
- CONSOLO, C., "Legittima acquisizione delle risultanze di una istruttoria penale", in *Rass. trib.*, 1987, II.
- CONSOLO, C., *Dal contenzioso al processo tributario – Studi e casi*, Milano, 1992.
- COSTANTINO, G., "Giusto processo e procedure concorsuali", in *Foro it.*, 2001, I.
- CRAIG, P., "The Treaty of Lisbon, Process, Architecture and Substance", in *European law review*, 2008.
- DAWSON, H.A., "Should the federal civil tax litigation system be restructured?", in *Tax Notes*, 1988, 40.
- DE GIORGI CEZZI, G., *La ricostruzione del fatto nel processo amministrativo*, Napoli, 2003.
- DE LA OLIVA SANTOS, A. E ALTRI, *Derecho procesal penal*, Centro de Estudios Ramón Areces, 1993.
- DE SALVIA, M., *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, Napoli, 2001.
- DE SIERVO, U., "L'ambigua redazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea", in *Dir. pubbl.*, 2001
- DEL FEDERICO, L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica Europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

- DEL TORCHIO, F., "Ancora in tema di dichiarazioni formate in sede extraprocessuale e di loro ammissibilità nell'ambito del processo tributario: interventi della giurisprudenza più recente", in *Boll. trib.*, 2002.
- DENTI, V., "Valori costituzionali e cultura processuale", in ID., *L'influenza dei valori costituzionali sui sistemi giuridici contemporanei*, Milano, 1985, II.
- DI TURI, C., "La prassi giudiziaria relativa all'applicazione della Carta di Nizza", in *Dir. dell'U.E.*, 2002, IV.
- DONDI, A., "Prova testimoniale nel processo civile", in *Dig. it.*, sez. IV civ., vol. XVI, Torino, 1997.
- DRAETTA, U., "Le competenze dell'Unione Europea nel Trattato di Lisbona", in *Dir. com. e sc. int.*, 2008
- FALCÒN Y TELLA, R., "Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el derecho tributario", in *CT*, 1992.
- FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Padova, 1999.
- FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, Torino, 1992.
- FAZZALARI, E., "Procedimento e processo (Teoria generale)", in *Enc. dir.*, vol. XXXV, Milano.
- FAZZALARI, E., "Prova testimoniale o dichiarazioni di terzi addotte dall'amministrazione?", in *Giur. cost.*, 2000, 1.
- FERRI, C., "Sull'effettività del contraddittorio", in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1988.
- FERRARI BRAVO, L., DI MAJO, F. M., RIZZO, A., *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Milano, 2001.
- FERRARI BRAVO, L., "La tutela dei diritti in Europa", in *Europa e diritto privato*, 2001.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de derecho financiero español, Estudios de Hacienda publica*, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1975.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 2004.

- FINOCCHIARO, A., FINOCCHIARO, M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996.
- FORTUNA, E., "Se l'autorizzazione è invalida non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso", in *Riv. dir. trib.*, 2002, II.
- FRIENDLY, H., "Some kind of hearing", in *Pennsylvania Law Review*, CXIII, 1975.
- GAFFURI, G. F., "Considerazioni sull'accertamento tributario", in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1983, I.
- GAFFURI, G. F., *Lezioni di diritto tributario - Parte generale*, Milano, 1994.
- GAJA, G., "Aspetti problematici della tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario", in *Riv. Dir. Int.*, 1988.
- GALGANO, F., "Il contraddittorio processuale è ora nella Costituzione", in *Contratto e impresa*, 2000.
- GALLI, R., *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1995.
- GARCÌA-MONCÒ, A., "Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas", in (a cura di) CALVO, R., *Comentarios a la Ley general tributaria*, Civitas, 2009.
- GENNUSA, M.E., "La Cedu e l'Unione Europea", in (a cura di) CARTABIA, M., *I diritti in azione. Universalità e pluralismo dei diritti fondamentali nelle Corti europee*, Bologna, 2007.
- GIANNINI, A. D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.
- GIMENO SENDRA, V., "El derecho a un proceso administrativo con todas las garantías", in *Justicia*, 1991, 1.
- GIMENO SENDRA, V., *Introducción al derecho procesal*, Colex, 1996.
- GIOSTRA, G., "Contraddittorio (Principio del) Dir. proc. Pen.", in *Enc. giur.*, vol. III, Roma, 1988.
- GIOVANNINI, A., "Il ricorso e gli atti impugnati", in (a cura di) TESAURO, F., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1998.
- GLENDI, C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

- GLENDI, C., "Il giudice tributario e la prova per presunzioni", in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1985, I.
- GLENDI, C., "I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario (relazione svolta al Convegno su "Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario", Alghero-Sassari, 20-22 settembre 1984)", in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1985, 4.
- GLENDI, C., "I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario", in (a cura di) GLENDI, C., - PATTI, S., - PICOZZA, E., *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario. Atti del convegno organizzato dalla facoltà di giurisprudenza dell'Università di Sassari (20-22.09.1984)*, Torino, 1986.
- GLENDI, C., "L'istruzione probatoria nel nuovo processo tributario", in *Dir. prat. trib.*, 1996, 4.
- GLENDI, C., "L'irregolare "Costituzione" del contraddittorio nel processo tributario", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001.
- GLENDI, C., "Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 9.
- GLENDON, M.A., "Rights in twentieth-century Constitutions", in *Traditions in turmoil*, Ann Arbor, Mich., Sapiientia Press, 2006.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, 1998.
- GONZÁLES-CUÉLLAR SERRANO, N., *La prueba en el proceso administrativo (objeto, carga y valoración)*, Colex, 1998.
- GONZÁLES-CUÉLLAR SERRANO, N., "El valor probatorio de las actas de inspección en el proceso contencioso administrativo", in *Impeustos*, 2005.
- GONZÁLES NAVARRO, F., "La prueba en el procedimiento administrativo", in ID., *Procedimientos administrativos especiales*, Escuela nacional de administración pública, 1969, II.
- GORPHE, F., *La crítica del testimonio*, Reus S.A., 1971.

- GRANELLI, A. E., "Le presunzioni nell'accertamento tributario", in *Boll. trib.*, 1981.
- GRASSO, E., "La collaborazione del giudice", in *Riv. dir. proc.*, 1966.
- GRASSO, E., "La collaborazione nel processo civile", in *Studi in onore di Edoardo Grasso*, Milano, 1999.
- GREGGI, M., "Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)", in *Riv. dir. trib.*, 2002, I.
- GREGGI, M., "Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della C.E.D.U. (il caso Jussila)", in *Rass. trib.*, 2007, 1.
- GROPPI, T., *L'articolo 52*, in BIFULCO, R., CARTABIA, M., CELOTTO, A., *L'Europa dei diritti - Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001.
- GUASP, J., ARAGONESES, P., *Derecho procesal civil*, Civitas, 2002.
- GUNTHER, G., "Foreword: The Supreme Court", in *Harvard law review*, 1971, vol. 86.
- GUZMAN FLUJA, V.C., *Anticipación y preconstitución de la prueba en el proceso penal*, Tirant lo Blanch, 2006.
- ILLUMINATI, G., *Giudizio*, in (a cura di) CONSO, G., GREVI, V., *Compendio di procedura penale*, Padova, 2003.
- JONES, P.N., "The eight circuit weighs in on the burden of proof—Will it change the outcome after all?", in *J. Tax'n*, 2003, 98.
- KORB, D.L., "A new approach to managing our field resources", in *TNT*, 2006, 3.
- KROLL, G., "Are the Tax Court judge partial to the government?", in *Oil & Gas tax questions*, 1996, 45.
- LA ROSA, S., "La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie (relazione al Convegno di Agrigento svoltosi nei giorni 14/16

- maggio 1982 sul tema "Il processo davanti alle Commissioni Tributarie")", in *Boll. trib.*, 1982, 17.
- LA SCALA, A.E., "I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale", in *Riv. dir. trib.*, 2007, 3.
 - LAMBERT, G., "L'istruzione probatoria nel processo tributario", in *Boll. trib.*, 1975, 20.
 - LAMBERTI, C., "La prova testimoniale nel giudizio tributario", in *Riv. giur. trib.*, 2005, 5.
 - LANDI G., POTENZA, G., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 1967.
 - LAUDISA, L., "Prova testimoniale (Diritto processuale civile)", in *Enc. giur.*, XXIII, Roma, Istituto della Enciclopedia italiana, 1990.
 - LEDERMAN, L., "Of taxpayer rights, wrongs, and a proposed remedy", in *Tax Notes*, 2000, 87.
 - LIEBMAN, E. T., *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1957, vol. I.
 - LINDE PANIAGUA, E., "La instauración del principio de igualdad entre Administración pública y particulares en el proceso contencioso-administrativo: La ley de Protección jurisdiccional de los Derechos fundamentales de la persona de 26 de diciembre de 1978", in *Reda*, 1979, 22-23, Estudios.
 - LOMBARDI, S., "Dichiarazioni di terzi contenute in processi verbali: riflessioni su prova testimoniale, prova documentale ed elemento indiziario", in *Boll. trib.*, 1996.
 - LUPI, R., "L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto", in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, A., vol. III, Padova, 1994.
 - MAFFEZZONI, F., "La prova nel processo tributario", in *Boll. trib.*, 1977, 23.
 - MANDRIOLI, C., *Corso di diritto processuale civile*, XI ed., Torino, 1997, II.
 - MANDRIOLI, C., *Diritto processuale civile*, vol. I, Torino, 2000.
 - MANGIAMELI, S., *Integrazione europea e diritto costituzionale*, Milano, 2001.

- MANGIAMELI, S., "La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea", in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2001.
- MANGIAMELI, S., "La tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento europeo", in ID., *L'esperienza costituzionale europea*, Roma, 2008.
- MANZELLA, A., MELOGRANI, P., PACIOTTI, E., RODOTÀ, S., *Riscrivere i diritti in Europa*, Bologna, 2000.
- MANZELLA, A., "Dal mercato ai diritti", in MANZELLA, A., MELOGRANI, P., PACIOTTI, E., RODOTÀ, S., *Riscrivere i diritti in Europa*, Bologna, 2000.
- MANZELLA, A., "Dopo Nizza: la Carta dei diritti "proclamata"", in AA.VV., *La Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell'Unione Europea*, (a cura di) ROSSI, L.S., Milano, 2002.
- MARCHESELLI, A., "Asimmetrie del diritto alla "prova" tra fisco e contribuente e diritto di difesa", in *Giust. trib.*, 2007, 4.
- MARCHESELLI, A., "Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte Europea dei diritti dell'uomo", in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, 1.
- MARCHESELLI, A., "Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove", con postilla di GLENDI, C., in *Riv. giur. trib.*, 2007, 5.
- MARCHESELLI, A., "Riforma del diritto civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario", in *Giust. trib.*, 2010, 1.
- MARIN, L., "La Corte di Strasburgo garante del diritto comunitario", *Quad. cost.*, 2003.
- MARÌN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y Técnicas presuntivas en derecho tributario*, MacGraw Hill, 1996.
- MARINI, G., "Note in tema di Costituzione a mezzo posta nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 2002, 6.
- MARTÌN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, 2000.

- MARTÌN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, ed. XXI, 2010.
- MARTINELLI, C., "Il caso Haider", in *Quad. cost.*, 2000, 2.
- MARTINETTO, G., "Contraddittorio (Principio del)", in *Nov. dig. it.*, vol. IV, Torino, 1959.
- MARZADURI, E., GIANNONE, A., "Commento alla L. Cost. 23/11/1999", in *Leg. pen.*, 2000, 2.
- MAULE, J.E., "Instant replay, weak terms and disputed calls: an empirical study of alleged Tax Court judge bias", in *Tenn. L. Rev.*, 1999.
- MENGOZZI, P., *Il diritto delle Comunità europee*, Padova, 1991.
- MERCATALI, A., "L'istruzione probatoria nel nuovo processo tributario", in *Boll. trib.*, 1999.
- MICHELI, G. A., "Sulla possibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1939, II.
- MICHELI, G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1990.
- MIGLIORINI, L., "Istruzione (Istruzione nel processo amministrativo)", in *Enc. giur.*, Roma, vol. XVIII.
- MONTELEONE, G., "Il processo civile alla luce dell'art. 111 Cost.", in *Giust. civ.*, 2001.
- MONTERO AROCA, J., *Principios del proceso penal. Una explicación basada en la razón*, Tirant lo Blanch, 2007.
- MORBIDELLI, G., *Corti costituzionali e corti europee: la tutela dei diritti (dal punto di vista della Corte di Lussemburgo)*, in *Dir. proc. amm.*, 2006.
- MORENILLA ALLARD, P., "El expediente en el proceso contencioso-administrativo", in *La Ley*, 1997, 4426.
- MORENILLA ALLARD, P., *La prueba en el proceso contencioso administrativo*, Edijus, 1997.
- MOSCHETTI, F., "Avviso di accertamento e garanzie del cittadino", in *Dir. prat. trib.*, 1983, I.

- MOSCHETTI, F., "Profili costituzionali del nuovo processo tributario", in *Riv. dir. trib.*, 1994, 9.
- MOSCHETTI, G., "Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale", in *Dir. prat. trib.*, 1999, II.
- MULEO, S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.
- MULEO, S., "Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verifica: analisi critica e possibili rimedi processuali", in *Rass. trib.*, 2002.
- MUÑOZ SABATE, L., *Técnica probatoria. Estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*, Praxis, 1983.
- MURCIANO, L., "Prova testimoniale: processo tributario o procedimento giustiziale amministrativo?", in *Riv. dir. trib.*, 2000, 7-8.
- MURPHY, W.F., FLEMING, J.E., HARRIS W.F., *American Constitutional Interpretation*, Mineola (NY), The foundation press, 1986.
- NAPPI, A., "Indagini preliminari (Disp. gen.)", in *Enc. dir.*, Milano, 2001, V.
- NASCIMBENE, B., "Brevi riflessioni in tema di diritti fondamentali, cittadinanza e sussidiarietà nel Trattato sull'Unione europea", in *Dir. Com. scambi intern.*, 1994.
- NASCIMBENE, B., "Quale strumento giuridico per la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea?", in *Giur. it.*, 2000.
- NASI, A., "Contraddittorio (Principio del)", in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961.
- NENCHA, M., "Le dichiarazioni testimoniali nell'accertamento e nel processo tributario", in *Boll. trib.*, 2001.
- NIGRO, M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1979.
- OLIVIERI, G., "La ragionevole durata del processo di cognizione (qualche considerazione sull'art. 111, 2° comma, Cost.)", in *Foro it.*, 2000, V.

- ONIDA, V., "Spunti in tema di Stato costituzionale e di diritti fondamentali", in LANFRANCHI, L., *Lo Stato costituzionale. I fondamenti e la tutela*, Istituto enciclopedia italiana, Roma, 2006.
- ORTELLS RAMOS, M., "Eficacia probatoria del acto de investigación sumarial", in AA.VV., *Derecho Jurisdiccional – III*, Tirant lo Blanch, 1997.
- PACIOTTI, E., *La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001.
- PACIOTTI, E., "La Carta: i contenuti e gli autori", in MANZELLA, A., MELOGRANI, P., PACIOTTI, E., RODOTÀ, S., *Riscrivere i diritti in Europa*, Bologna, 2000.
- PAGANO, E., "I diritti fondamentali nella Comunità europea dopo Maastricht", in *Dir. dell'U.E.*, 1996.
- PANUNZIO, S., "I diritti fondamentali e le Corti in Europa", in (a cura di) PANUNZIO, S., *I diritti fondamentali e le Corti in Europa*, Napoli, 2005.
- PAREJO ALFONSO, L., in AA. VV., *Manual de derecho administrativo*, Ariel, 1992.
- PARISI, N., "L'attuale organizzazione dei pubblici poteri nell'Unione Europea", in AA.VV., *Profili della Costituzione economica Europea*, (a cura di) QUADRIO CURZIO, A., Bologna, 2001.
- PEERENBOOM, R., *China's long march toward rule of law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2002.
- PICARDI, N., "Il principio del contraddittorio", in *Riv. dir. proc.*, 1998.
- PINELLI, C., "I diritti fondamentali in Europa fra politica e giurisprudenza", in *Politica del diritto*, 2008, 1.
- POCAR, F., "Commento alla Carta dei diritti dell'Unione Europea", in (a cura di) POCAR, F., *Commentario breve ai trattati della Comunità e dell'Unione europea*, Milano, 2001.
- POCAR, F., LUZZATTO, R., *Codice di diritto internazionale pubblico*, 2001.

- POCAR, F., "Dignità-Giustizia", in AA.VV., *La Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell'Unione Europea*, (a cura di) ROSSI, L. S., Milano, 2002.
- POLLICINO, O., SCIARABBA, V., "La Carta di Nizza oggi, tra "sdoganamento giurisprudenziale" e Trattato di Lisbona", in *Riv. dir. pubb. com. eur.*, 2008, 1.
- POMBENI, P., "Dal liberalismo al liberalismo? Itinerari della Costituzione Europea", in AA.VV., *La nuova età delle costituzioni, da una concezione nazionale della democrazia a una prospettiva Europea e internazionale*, Bologna, 2000.
- PORTER, D.B., "Where can you litigate your federal tax case?", in *Tax notes*, 2003, 98.
- PRIETO-CASTRO, L., *Tratado de derecho procesal civil. Proceso declarativo y proceso de ejecución*, Aranzadi, 1985, I.
- PROTO PISANI, A., "Dell'esercizio dell'azione", in *Commentario del codice di procedura civile*, (diretto da) ALLORIO, E., Torino, 1973.
- PROTO PISANI, A., "Il nuovo art. 111 Cost. e il giusto processo civile", in *Foro it.*, 2000, V.
- PUGLIESE, M., *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935.
- PUGLIESE, M., *La prueba en el proceso tributario*, in *Jus*, 1949.
- PUSTORINO, P., *L'interpretazione della CEDU nella prassi della Commissione e della Corte di Strasburgo*, Napoli, 1998.
- RAGUCCI, G., Relazione al convegno organizzato dal Dipartimento di Economia della facoltà di Economia dell'Università degli Studi dell'Insubria e dall'Associazione Magistrati Tributarî – Sezione di Varese, tenutosi in Varese il 25 giugno 2009, sul tema "Le prove nel processo tributario".
- RE, E.D., "Due process of law", in *Enc. giur.*, vol. XII, Roma, 1989.
- REDENTI, E., "Atti processuali (Dir. proc. civ.)", in *Enc. dir.*, Milano, 1959.
- RICCI, G. F., *Le prove atipiche*, Milano, 1999.
- RINOLDI, D., "Sviluppi costituzionali dell'integrazione Europea: l'impatto sui principi fondamentali degli ordinamenti giuridici nazionali e sui rapporti fra

- autonomie regionali", in AA.VV., *Profili della Costituzione economica Europea*, (a cura di) QUADRIO CURZIO, A., Bologna, 2001.
- ROSSI, L.S., "Il parere 2/94 sull'adesione della Comunità europea alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo", in *Dir. dell'U.E.*, 1996.
 - ROSSI, L.S., "Costituzionalizzazione dell'Unione Europea e dei diritti fondamentali", in AA.VV., *La Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell'Unione Europea*, (a cura di) ROSSI, L.S., Milano, 2002, p. 249 e ss.
 - RUIZ TOLEDANO, J.I., "Revisión en vía administrativa", in HUESCA, R., coord., *Comentarios a la Ley genral tributaria y reglamentos de desarrollo con jurisprudencia (Tomo II)*, 2007.
 - RUSSO, P., "L'efficacia del giudicato penale nel processo tributario", in *Riv. dir. trib.*, 1992.
 - RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999.
 - RUSSO, P., "Problemi della prova nel processo tributario", in *Rass. trib.*, 2000, 2.
 - RUSSO, P., "Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo", in *Rass. trib.*, 2000, 2.
 - RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007.
 - SANDULLI, P., *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 2000.
 - SANTA, S., PUNZI, C., *Diritto processuale civile*, Padova, 2000.
 - SCHIAVOLIN, R., "L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1989.
 - SCHIAVOLIN, R., "Le prove", in AA.VV., *Il processo tributario, giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, F., Torino, 1999.
 - SCJARABBA, V., "I sistemi sopranazionali "paracostituzionali" dell'UE e della Cedu", in SCJARABBA, V., *Tra fonti e Corti: diritti e principi fondamentali in Europa: profili costituzionali e comparati degli sviluppi sovranazionali*, Padova, 2008.

- SERIO, M., "Brevi note sul Due Process of Law", in *Europa e diritto privato*, 2000, 1.
- SHAPIRO, M., *Freedom of speech: the supreme Court and Judicial review*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 1966.
- SHAPIRO, M., *Courts: A comparative and political analysis*, Chicago, the University Chicago Press, 1981.
- TARUFFO, M., "Prova testimoniale", in *Enc. dir.*, vol. XXXVII, Milano.
- TARZIA, G., "Problemi del contraddittorio nell'istruttoria probatoria civile, in AA.VV., *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario. Atti del convegno organizzato dalla Facoltà di Giurisprudenza dell'università di Sassari 820-22.09.1984*), (a cura di) GLENDI, C., PATTI, S., PICOZZA, E., Torino, 1986.
- TARZIA, G., "L'art. 111 Cost. e le garanzie europee del processo civile", in *Riv. dir. proc.*, 2001.
- TEDESCHI, "Decadenza", in *Enc. dir.*, vol. XI, Milano, 1962.
- TEJERIZO LOPEZ, J.M., "Algunas reflexiones sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria", in *Revista española de derecho financiero*, 2009, 141.
- TESAURO, F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980.
- TESAURO, F., "L'onere della prova nel processo tributario", in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1986, I.
- TESAURO, F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1986.
- TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario – Parte genrale*, Torino, 1998.
- TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, Torino, 2000.
- TESAURO, F., "Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario", in *Il fisco*, 2002, n. 40.
- TESAURO, F., "Giusto processo e processo tributario", in *Rass. trib.*, 2006, 1.
- TESAURO, F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009.
- TESAURO, G., "I diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte di giustizia", in *Riv. int. dir. dell'uomo*, 1992.

- TESAURO, G., *Diritto comunitario*, Padova, 2008.
- *The Bill of Rights*, Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1959.
- THRONDSO, T.J., PETRELLA, J., "LMSB industry issue focus program raises new considerations for tax executives", in *Daily tax repertory*, 2007, 18.
- TIBERI, G., "La questione dell'adesione della Comunità alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo al vaglio della Corte di giustizia", in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1997.
- TIBERI, G., "L'effettività dei diritti fondamentali nell'Unione Europea: verso una politica dei diritti fondamentali decisa a Bruxelles?", in *Astrid Rass.*, 2007, 62.
- TIZZANO, A., "L'azione dell'Unione europea per la promozione e la protezione dei diritti umani", in *Dir. dell'U.E.*, 1999.
- TONIATTI, R., "Verso la definizione dei valori superiori dell'ordinamento comunitario: il contributo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea", in AA.VV., (a cura di) TONIATTI, R., *Diritto, diritti, giurisdizione - la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Padova, 2002.
- TONOLLI, N., "Il principio di parità delle armi nell'equo processo e la regola *nemo in propria causa testis esse debet*", in *Riv. int. dir. uomo*, 1996.
- TROCKER, N., "Note sulla contraddittorio nel processo costituzionale", in *Foro it.*, 1989, I.
- TROCKER, N., "Il rapporto processo – giudizio nel pensiero di Piero Calamandrei", in *Riv. dir. proc.*, 1989.
- TROCKER, N., "Il nuovo art. 111 della Costituzione e il "giusto processo" in materia civile: profili generali", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2001.
- VALLINES GARCÍA, E., *La preclusión en el proceso civil*, Civitas, 2004.
- VERDE, G., "Prova (Dir. proc. civ.)", in *Enc. dir.*, vol. XXXVII, Milano, 1961.
- VIARENGO, I., "La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea", in AA.VV., *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, (a cura di) NASCIMBENE, B., Milano, 2002.

- VIGORITI, V., *Garanzie costituzionali del processo civile. "Due process of Law" e art 24 cost.*, Milano, 1970.
- VIGORITI, V., "Due process of law", in *Studi Senesi*, 1988, supplemento al vol. I.
- VILLANI, U., "Il protocollo n. 14 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo", in *La Comunità internazionale*, 2004, 3.
- VILLANI, U., "I diritti fondamentali tra Carta di Nizza, Convenzione europea dei diritti dell'uomo e progetto di Costituzione europea", in *Dir. dell'U.E.*, 2004.
- VIRGA, P., *Diritto amministrativo. Atti e ricorsi*, Milano, 1995.
- VITTA, E. - GREMANIERI, V., *Codice degli atti internazionali sui diritti dell'uomo*, Milano, 1981.
- VON BOGDANDY, A., "The European Union as a human rights organization? Human rights and the core of the European Union", in *Common Market Law Review*, 2000.
- VON BOGDANDY, A., "Comunità di diritti fondamentali come meta dell'integrazione? I diritti fondamentali e la natura dell'Unione europea", in *Dir. pubbl.*, 2001.
- WEBER, A., "Sviluppi nel diritto amministrativo europeo", in *Riv. it. dir. pubbl. comun.*, 1998.
- XAVIER, A., *Do Lancamento. Teoria General do ato do procedimento e do processo tributario*, Forense, 1998.
- ZAGREBELSKY, V., "La prevista adesione dell'Unione Europea alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo", in *www.forumcostituzionale.it*.
- ZILLER, J., *Il nuovo trattato europeo*, Bologna, 2007.