

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI BERGAMO

FACOLTA' DI GIURISPRUDENZA

DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO PUBBLICO E TRIBUTARIO NELLA DIMENSIONE EUROPEA

TESI DOTTORALE

**EFFETTIVITA' DELLA TUTELA GIURISDIZIONALE NEL
PROCESSO TRIBUTARIO: PROSPETTIVA INTERNA ED EUROPEA**

Relatore:

CHIAR.MO PROF. GIANLUIGI BIZIOLI

Tesi di

ANTONELLA LUCARELLI

Matricola: 1017924

XXVI CICLO - ANNO ACCADEMICO 2013/2014

INDICE

INDICE DELLE ABBREVIAZIONI	6
INTRODUZIONE	10
 <u>CAP.1 EFFETTIVITA' DELLA TUTELA GIURISDIZIONALE</u>	
Par.1Le garanzie Costituzionali in materia di processo.	18
Par. 1.1 Garanzie sovranazionali.	23
Par. 2 Effettività della tutela giurisdizionale tra art. 24 Cost. e art. 111 Cost.	27
Par. 2.1 L'art. 111 della Costituzione e la portata "innovativa" dei primi due commi: giusto processo regolato dalla legge.	33
Par. 2.2 Segue: il contraddittorio con parità tra le parti.	36
Par. 2.3 Art. 111 Cost.: terzietà e imparzialità del giudice.	49
Par. 2.4 Art. 111 Cost.: la ragionevole durata.	54
Par. 3 Il giusto processo nel sistema delle fonti del diritto.	67
Par. 3.1 Effettività della tutela giurisdizionale: art. 6 CEDU.	70
Par. 4 Effettività della tutela e diritto UE.	76
Par. 4.1 La giurisprudenza precedente al Trattato di Lisbona.	77
Par. 4.2 L'art. 47 Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea (Nizza -2000) e i rapporti con il trattato di Lisbona.	82

CAP. 2 ACCESSO ALLA TUTELA GIURISDIZIONALE NEL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO

Par. 1 Le Commissioni Tributarie: storia ed evoluzione.	87
Par.1.1 I requisiti per l'accesso alla tutela giurisdizionale: la giurisdizione delle Commissioni Tributarie.	95
Par. 2 La competenza delle Commissioni tributarie Provinciali e Regionali.	102
Par. 3 Accesso alla tutela giurisdizionale: l'art. 19 D.Lgs.546/92.	107
Par. 4 Il processo tributario alla luce delle disposizioni contenute nell'art. 111 della Costituzione.	118

CAP. 3 LA LIMITAZIONE DELLE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO ITALIANO

Par. 1 Le prove escluse dal processo tributario.	123
Par. 2 Il divieto di prova testimoniale e il valore delle presunzioni nel processo tributario.	128
Par. 3 Il divieto di prova testimoniale e le sue eccezioni.	134
Par. 4 Le dichiarazioni di terzi.	138
Par. 5 La limitazione delle prove e i principi costituzionali di effettività della tutela e giusto processo.	147
Par. 6 Il divieto di prova testimoniale alla luce della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo.	155

CAP. 4 LA TUTELA GIURISDIZIONALE IN ITALIA E NEL REGNO UNITO: UN'ESPERIENZA COMPARATA

Par. 1 La comparazione nel diritto processuale tributario.	159
---	-----

Par. 2. Il processo tributario UK tra tutela amministrativa e tutela giurisdizionale.	160
Par. 2.1 La riforma dei <i>Tribunals</i> nel contenzioso tributario inglese.	164
Par. 2.2. Due soli tribunali a competenza generale.	174
Par. 2.2.1. Aspetti peculiari della procedura innanzi alle Tax Chambers.	182
Par. 2.3. La completa integrazione della tutela amministrativa nel sistema legale UK.	189
Par. 3. L'impatto della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo sul processo tributario UK.	194
Par. 4 Il contenzioso tributario italiano e quello inglese: similitudini e differenze.	208
CONCLUSIONI	210
BIBLIOGRAFIA	222
GIURISPRUDENZA	237

Indice delle abbreviazioni

Testi normativi e 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

D.l. = Decreto legge

D. lgs. = Decreto legislativo

D.m. = Decreto ministeriale

D.p.r. = Decreto del Presidente della Repubblica

EHRR = European Human Rights Reports

FA = Financial Act

FTR = First-tier Tribunal Rule

HRA = Human Right Act

L. = Legge

L. Cost. = Legge costituzionale

n. = numero

nn. = numeri

op. cit. = opera già citata

ord. = ordinanza

SCA = Senior Courts Act

sent. = sentenza

sentt. = sentenze

ss. = seguenti

TCEA = Tribunals Courts and Enforcement Act

TFUE = Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea

TPC = Tribunal Procedure Committee

T.u. = Testo unico

TUE = Trattato sull'Unione Europea

UTR = Upper Tribunal Rule

Organi giudiziari e amministrativi:

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 diritto dell'uomo

EWCA = Court of Appeal of England and Wales

EWHC = High Court of England and Wales

HMRC = Her Majesty's Revenue & Customs

sez. trib. = sezione tributaria

SS.UU. = Sezioni Unite della Corte di Cassazione

T.a.r. = Tribunale amministrativo regionale

Trib. = Tribunale

Riviste e periodici:

Boll. trib. = Il bollettino tributario d'informazione

Dig. it. = Digesto italiano

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

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. trim. dir. proc. civ. = Rivista trimestrale di diritto e procedura civile

Introduzione

Nonostante l'interesse per la CEDU e per i diritti da essa garantiti si sia manifestato con un certo ritardo in ambito tributario¹, esso è poi comunque riuscito ad occuparne un posto di rilievo. Così il quadro dei rapporti è mutato, assistendosi ad un crescente interesse per le garanzie previste dalla CEDU e per la loro influenza anche sulle tematiche di stretto interesse tributario.

L'importante processo culturale di valorizzazione dei principi posti in essere dalla CEDU, ha aperto, in ambito nazionale, la strada alla modifica dell'art. 111 della Costituzione ad opera della legge costituzionale 23 novembre 1999 n. 2. Con essa si è dato un nuovo volto all'art. 111 della Costituzione, che, in perfetta sintonia con i postulati convenzionali, stabilisce ora che “ - la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge” , che “ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo ed imparziale” e che “ la legge ne assicura la ragionevole durata”.

Nel primo capitolo si effettua una analisi approfondita della norma costituzionale volta a garantire il giusto processo, ma è assolutamente evidente che la disciplina costituzionale non può essere l'unico parametro di analisi essendo necessario operare un'analisi congiunta delle disposizioni Costituzionali e processuali interne e contemporaneamente

¹ In un primo e non breve periodo, infatti, l'interrelazione tra le previsioni della CEDU ed il diritto tributario è rimasta confinata all'ambito delle sanzioni amministrative, tradizionalmente ricondotte dalla Corte europea dei diritti dell'uomo tra quelle “*accuse penali*” cui opera riferimento l'art. 6, par. 1 della stessa CEDU. Scarsa interrelazione che, coerentemente, si rifletteva anche sul numero delle sentenze tributarie, se si pensa che fino all'aprile del 2000, in oltre quaranta anni di giurisprudenza, le pronunce della Corte europea dei diritti dell'uomo relative alla materia tributaria erano appena 240. Cfr P. Baker, “*Taxation and the European Convention on human rights*” in Eur. Taxation, 2001, 592.

delle disposizioni di diritto europeo, nonché un'analisi del contenuto dell'art. 6 CEDU, di cui il novellato art. 111 Cost. sembra, appunto, esserne la naturale traduzione in termini costituzionali.

In realtà, la giurisprudenza costituzionale e la dottrina maggioritaria riconoscono all'art. 111 una funzione più ricognitiva che innovativa, ossia le garanzie processuali in esso contenute avrebbero potuto essere già desunte dagli artt. 3 e 24 della Costituzione. La portata innovativa, invece sarebbe da individuare nella parte del secondo comma dell'art. 111 dove il legislatore costituzionale riferisce tali garanzie ad "ogni processo", intendendo con ciò, ogni processo che viene celebrato e non, più generalmente, ogni disciplina processuale².

Dunque, chiunque si trovi dinanzi ad un giudice per essere processato, per qualunque ragione, ha diritto a che il suo processo sia un processo "giusto".

Gli ultimi anni sono stati contrassegnati dall'aumento e dalla sovrapposizione degli strumenti di tutela dei diritti fondamentali in Europa e l'ordinamento italiano ha sperimentato una fase di assestamento nei suoi rapporti con l'Unione Europea ed in particolare con la Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

E' proprio per questo che si è ritenuta imprescindibile una valutazione della relazione tra ordinamento costituzionale interno e ordinamento comunitario, nonché tra il primo e la CEDU.

L'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea recita: *"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. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la*

² Così, A. Poddighe, "Giusto processo e processo tributario", Milano 2001.

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".

Alla luce di tale disposizione la giurisprudenza amministrativa ha osservato che le norme CEDU vengono a beneficiare del medesimo statuto di garanzia delle norme comunitarie: non più, pertanto, norme internazionali e parametro interposto di legittimità costituzionale di norme domestiche ex art. 117 Cost., bensì norme comunitarie (in quanto "comunitarizzate" con il Trattato di Lisbona) le quali in virtù del primato del diritto comunitario, legittimano alla non applicazione di norme interne con esse contrastanti. L'art. 47 Trattato UE dispone che "*L'Unione ha personalità giuridica*" di diritto internazionale. La lettura combinata di tale ultimo precetto con l'art. 6 relativo all'adesione della Unione Europea alla CEDU porta ad affermare, allora, che i vincoli della CEDU valgono anche per il "nuovo" soggetto internazionale UE alla stregua, appunto, di vincoli internazionali, così come lo sono per gli stati membri UE, tra cui l'Italia, che già hanno aderito alla CEDU³.

In altri termini, le norme CEDU verrebbero in emersione nel Trattato di Lisbona quali precetti ai quali un "nuovo" soggetto internazionale (l'Unione Europea) con distinta e riconosciuta personalità giuridica ex art. 47 citato, intende uniformarsi per il tramite, appunto, di una "adesione" alla CEDU⁴.

Nella parte finale del primo capitolo si giunge a ritenere che attraverso l'art. 47 citato, si possa riconoscere che, la tutela giudiziale non

³ A. Tizzano, *La personalità internazionale dell'Unione europea*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1998, p. 377 ss..

⁴ A. Celotto, *Il Trattato di Lisbona ha reso la CEDU direttamente applicabile nell'ordinamento italiano?*, in www.giustamm.it.

è più strumentale alla realizzazione degli obiettivi comunitari, ma è assurda a diritto da tutelare⁵.

Nella stesura del presente lavoro non manca l'attenta analisi della norma convenzionale di cui all'art. 6 CEDU, che rappresenta il principale riferimento per l'individuazione di un adeguato *standard* di garanzie della persona in rapporto all'esercizio della giurisdizione. La previsione, che evidentemente rinvia all'idea di «buona amministrazione della giustizia», scandisce con fermezza la preminenza del "diritto al processo" di cui al paragrafo 1 rispetto ai "diritti nel processo" di cui al paragrafo 3. Come noto, l'art. 6 CEDU, par. 1 trova applicazione sotto il profilo oggettivo con riguardo alle "*controversie di carattere civile*" e alle "*accuse penali*". Non si è potuto trascurare l'orientamento negativo espresso dalla Corte europea dei diritti dell'uomo con riferimento alla possibilità di ricomprendere i giudizi tributari tra le "*controversie di carattere civile*". Il riferimento è alla ben nota pronuncia *Ferrazzini c/Italia*, sentenza 12 luglio 2001, ricorso n. 44759/98, in cui i giudici di Strasburgo, facendo ancora una volta leva sul dato letterale e pur riconoscendo che "*un procedimento tributario ha indubbiamente un oggetto patrimoniale*", hanno ribadito che "*possono esistere delle obbligazioni 'patrimoniali' nei confronti dello Stato e dei suoi organi che, ai fini dell'art. 6, paragrafo 1, devono essere considerate come rientranti esclusivamente nell'ambito del diritto pubblico e di conseguenza non sono compresi nella nozione di 'diritti ed obbligazioni di carattere civile'*". In questo senso, ha specificato la Corte, "*la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività*".

⁵ G. Bizioli, intervento al convegno "Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario", Pescara 5 e 6 maggio 2011, Atti in corso di pubblicazione.

Il presente lavoro ha costituito il tentativo di dimostrare che pur con le sue peculiarità, il processo tributario non può essere estromesso dall'applicabilità delle disposizioni volte a garantire un giusto processo, tuttavia necessita di adeguamenti per uniformarsi ai principi di parità delle parti, del contraddittorio, dell'imparzialità e terzietà del giudice e della ragionevole durata.

Proprio al fine di comprendere meglio la sua struttura ed il suo funzionamento, il secondo capitolo è interamente dedicato al processo tributario.

Si analizzano dapprima gli organi della giurisdizione tributaria: le Commissioni tributarie, delle quali se ne traccia l'evoluzione da organi amministrativi ad organi giurisdizionali, e se evidenzia la competenza; poi si passa ad analizzare l'effettiva ampiezza della "giurisdizione tributaria"⁶, ossia della "materia" devoluta alla cognizione giurisdizionale

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

dei Giudici tributari, soffermando l'attenzione sulle modifiche legislative subite dall'art. 2 del d.lgs. 546/1992 rubricato proprio "Oggetto della giurisdizione tributaria". Dall'analisi critica dei principali riferimenti legislativi (*in primis* l'art. 2, ma anche l'art. 19 del d.lgs. 546/1992), emerge la centralità, ai fini della corretta delimitazione della "giurisdizione tributaria", della nozione di "tributo". In virtù dell'attuale formulazione legislativa dell'art. 2, infatti, la giurisdizione del giudice tributario è oggi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto sottostante.

Dunque, l'elemento che allo stesso tempo radica e delimita la giurisdizione tributaria è proprio la natura tributaria della prestazione oggetto della controversia. Le considerazioni sulla giurisdizione tributaria, non possono non includere tutto quanto attiene agli atti impugnabili. Attraverso essi, infatti, è possibile tracciare un più evidente percorso di accesso alla tutela giurisdizionale tributaria.

Ciò che si pone in evidenza in proposito è che quanto sancito nell'art 19 del d.lgs. n. 546/1992 per cui la Commissione tributaria può essere adita solo impugnando gli atti ivi previsti dal legislatore e soltanto per lamentare "vizi propri", necessita oggi, in virtù delle modifiche legislative che hanno inciso sull'art. 2, di una lettura più "aperta".

Nel lavoro si sottolineano le questioni problematiche connesse all'interpretazione dell'art. 19, dettate soprattutto dal fatto, che tale articolo, diversamente dall'art. 2 dello stesso decreto, è rimasto pressoché indenne da interventi legislativi di modifica (ad esclusione

Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?, in *Rass. trib.*, 2006, 1591; L. Nicotina, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un'interpretazione costituzionalmente orientata*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 169; G. Bizioli, *La Corte costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all'ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2008, 878.

dell'inserimento, entro l'elenco degli atti ivi originariamente enucleati, di quelli ulteriori di cui alle novelle lettere *e-bis* ed *e-ter*, *id est*: l'atto d'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del d.p.r. n. 602/1973 e il fermo dei beni mobili registrati di cui all'art. 86 del decreto medesimo, a seguito della legge n. 248 del 2006).

Si è riscontrato, di conseguenza, come non sempre sia agevole conciliare l'elencazione di cui all'art. 19 con l'attuale formulazione dell'art. 2, nonché con le sempre maggiori esigenze di flessibilità che gli orientamenti della Suprema Corte impongono. Si condivide pertanto l'opinione della prevalente dottrina che ha auspicato un intervento legislativo sull'art. 19 che prenda atto del mutato contesto processuale, rimeditando eventualmente le categorie degli atti impugnabili nel processo tributario. In attesa di ciò la situazione resta critica per tutta una serie di atti non riconducibili all'art. 19 nemmeno attraverso l'interpretazione estensiva, con la conseguente possibilità di gravi violazioni dell'art. 24 Cost.

Dopo aver tracciato le caratteristiche principali del processo tributario se ne propone una rilettura attraverso la norma contenuta nell'art 111 Cost, evidenziando i con i con d'ombra esistenti e che rendono più difficile la rispondenza del processo tributario ai canoni del giusto processo.

Il terzo capitolo, invece, è interamente dedicato all'analisi dei mezzi di prova ammessi nel processo tributario e si tenta una riflessione circa l'opportunità di elidere il divieto di prova testimoniale, responsabile di non favorire una evoluzione del processo tributario verso il rispetto dei canoni del giusto processo. Tale divieto, infatti, osta fortemente alla parità delle armi fra le parti processuali determinando uno squilibrio del rapporto a danno del contribuente. Si prosegue, e si conclude, poi, con un capitolo volto ad illustrare la realtà processuale tributaria di un altro

paese europeo. La decisione di un'analisi del genere è stata la diretta conseguenza del fatto che da molti anni il processo evolutivo del concetto di fiscalità ha portato la legislazione tributaria dei vari paesi dell'Europa occidentale a tendere sempre più a confrontarsi e ad uniformarsi, quanto meno in quelli che sono i principi generali che la informano. Ad avvicinare le legislazioni tributarie ed i relativi sistemi di amministrazione e di tutela non è stata tanto la volontà politica, quanto la nuova filosofia circa i rapporti collaborativi fra fisco e contribuente. Si tende, ossia, dovunque ad un sostanziale miglioramento dei rapporti tra fisco e cittadino, in omaggio al principio comune contenuto nelle carte costituzionali di molti paesi europei, proprio circa la tutela dei diritti dei cittadini. Pur non essendo possibile sperare di poter avere a brevissimo una legislazione tributaria europea unificata è sempre e comunque opportuno uno studio comparato del diritto tributario europeo ed in tale ottica si è voluto conoscere come è regolato il contenzioso tributario in un paese culturalmente vicino al nostro come la Gran Bretagna. Qui, la gestione delle controversie tributarie, assolutamente apprezzabile in termini di gestione degli strumenti deflattivi del contenzioso, di svolgimento del processo nel rispetto delle parti e di terzietà del giudice, lo è un pò meno in relazione alla durata del processo, non sempre qualificabile come "ragionevole". Interessante, è stato poi scoprire che la prova testimoniale è ammessa proprio come negli altri processi. La necessità di comparare il nostro processo tributario con quello di un altro Stato si è avvertita perchè anche il sistema tributario, al pari di ogni altro sistema legale, non si esaurisce all'interno dei confini entro cui un singolo legislatore esercita il proprio potere.

CAP. I

EFFETTIVITA' DELLA TUTELA GIURISDIZIONALE

Sommario: Par. 1. Le garanzie Costituzionali in materia di processo. - Par. 1.1. Garanzie sovranazionali. - Par. 2. Effettività della tutela giurisdizionale tra art. 24 Cost. e art. 111 Cost. - Par. 2.1. L'art. 111 della Costituzione e la portata "innovativa" dei primi due commi: giusto processo regolato dalla legge. - Par. 2.2. Segue: il contraddittorio con parità tra le parti. - Par. 2.3 Art. 111 Cost.: terzietà e imparzialità del giudice. - Par. 2.4 Art. 111 Cost.: la ragionevole durata. - Par. 3 Il giusto processo nel sistema delle fonti del diritto. - Par. 3.1 Effettività della tutela giurisdizionale: art. 6 CEDU. - Par. 4 Effettività della tutela e diritto UE. - Par. 4.1 La giurisprudenza precedente al Trattato di Lisbona. - Par. 4.2 L'art. 47 Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea (Nizza - 2000) e i rapporti con il trattato di Lisbona.

Par.1 Le garanzie Costituzionali in materia di processo

La Costituzione garantisce la tutela giurisdizionale, a tutti i livelli e in tutti gli ambiti, attraverso una serie di articoli. Norma di partenza è senz'altro l'art. 24 Cost. che, riguardando specificatamente l'individuo e la sua posizione innanzi alla giurisdizione, sancisce due principi importanti: il diritto di agire in giudizio per la tutela di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo e il diritto di difesa in ogni stato e grado del procedimento. Strettamente legati ad esso, nonostante la diversa valenza in quanto norme organizzative (che, dunque, non riguardano strettamente in singolo), sono anche gli artt. 101 e 104 Cost. che sanciscono l'indipendenza "esterna" della magistratura ed il successivo art 107 che inerisce, invece, l'indipendenza "interna" della stessa. Infine, a maggiore garanzia della tutela giurisdizionale vi è l'art. 25 Cost. che prevede che il giudice sia precostituito per legge. Tuttavia, il valore assiologico ascrivibile in capo all'art. 24 Cost. è tale da incidere

pesantemente sulle norme organizzative, che ad esso devono informarsi al fine di garantire l'effettività della tutela giurisdizionale.

Agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi rappresenta la prima garanzia che il costituente ha previsto unitamente alla lunga serie di libertà fondamentali contenute nel Titolo primo, parte prima della Costituzione. La *ratio* della norma è quella di impedire che il legislatore ordinario possa arbitrariamente privare della protezione giudiziaria determinate posizioni giuridiche soggettive⁷.

L'inserimento della tutela giurisdizionale tra i diritti del singolo, ha fatto sì che alla stessa fosse riconosciuta centralità fra i vari mezzi di garanzia dei diritti, nonchè all'interno delle norme organizzative volte ad assicurare l'effettiva tutela delle libertà, che, come si diceva, non possono prescindere dal disposto di cui all'art. 24 citato. Ne discende che, al diritto alla tutela giurisdizionale, rientrando a pieno titolo fra i supremi principi del nostro ordinamento, è strettamente legato lo stesso principio di democrazia, con le connesse garanzie di certezza e stabilità. La stessa Corte Cost, con sentenza 2 febbraio 1982, n.18, aveva affermato che *"il diritto alla tutela giurisdizionale dei diritti va ascritto tra i principi supremi dell'ordinamento costituzionale, in cui è intimamente connesso con lo stesso principio di democrazia l'assicurare a tutti e sempre, per qualsiasi controversia, un giudice ed un giudizio"*. Il voler garantire a "tutti" e "sempre" la possibilità di adire un giudice e di ottenere un giudizio emanante da organi imparziali ed indipendenti, equivale a mirare all'attuazione dei principi di legalità democratica⁸.

⁷ Cfr. Relazione svolta all'Assemblea Costituente dalla I Sottocommissione sui "Problemi Costituzionali, in *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*. Padova, 1970, p. 100.

⁸ M. Cappelletti e V. Vigoriti V., *Il diritto costituzionale delle parti nel processo civile*, Riv. Dir. Proc., 1971, p. 604-606.

Legalità democratica da non intendersi, tuttavia, nel senso di riconoscere la titolarità dell'amministrazione della giustizia in capo al popolo, bensì di assicurare che essa venga amministrata "in nome" del popolo. Dall'art. 101 Cost., che recita "*La giustizia è amministrata in nome del popolo. I giudici sono soggetti soltanto alla legge*" può ricavarsi che tra giurisdizione e sovranità popolare vi è un rapporto di subordinazione strutturale della prima rispetto alla seconda a causa del vincolo posto agli organi giurisdizionali rispetto all'applicazione del diritto, dalla quale ogni decisione deve dipendere, non potendo, evidentemente, i giudici rifarsi alla volontà popolare e/o contrapporla a quella dell'ordinamento positivo. Ciò emerge ancor più decisamente dal disposto di cui al secondo comma, che individua quali destinatari della soggezione alla legge, per l'appunto, "i giudici"⁹. Laddove per "soggezione" al diritto deve intendersi l'impossibilità, per questi ultimi, di disapplicazione dello stesso e per "legge", deve intendersi l'insieme delle norme appartenenti all'ordinamento giuridico¹⁰. Riguardo a ciò, poi, la dottrina prevalente ha precisato che nella nozione di legge formale devono essere ricompresi anche gli atti aventi forza di legge, questo perchè l'espressione "forza di legge" non si riferirebbe solo alla collocazione gerarchica di un atto, ma anche al regime costituzionale della legge complessivamente considerato.¹¹ Tuttavia, ai fini del presente lavoro, la soggezione del giudice "soltanto" alla legge deve essere letta quale "misura" dell'indipendenza del giudice¹². Ciò è, dunque, da intendersi nel senso

⁹ R.Guastini, *La magistratura*, Tomo I, in G. Branca - A. Pizzorusso, *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1994, p. 168-170

¹⁰ Cfr. S. Fois, *Legalità (principio di)*, in *Enc. del Dir.*, XXIII, Milano, 1973, p. 648-685

¹¹ Cfr. A. Pizzorusso, *Delle Fonti del Diritto*, in *Commentario al codice civile*, art. 1-9. Bologna-Roma 1977, p. 227-228

¹² Precedentemente alla riforma dell'art. 111 Cost., operata dalla legge Costituzionale n. 2 del 1999, spesso l'art 101, comma 2 Cost., veniva invocato dalla Corte Costituzionale anche quale fondamento dell'imparzialità del giudice; cfr. Sent. Corte Cost. 124/1992.

che il giudice, nell'esercizio delle sue funzioni, non incontra e non deve incontrare alcun vincolo se non quello della legge, che egli stesso deve interpretare liberamente e poi applicare alla controversia da decidere. Tale assunto, tutela l'esercizio della sua funzione giurisdizionale non solo nei confronti di poteri esterni alla magistratura (indipendenza per altro espressamente prevista dall'art. 104 Cost), quali ad esempio quello politico, ma anche rispetto ad altri giudici dai quali si distingue non per gradi ma solo per diversità di funzioni, come statuito dal comma 3 dell'art. 107 Cost¹³.

In relazione a questo aspetto si registra anche una diversa lettura offerta da una parte della dottrina, secondo cui il comma 2 dell'art. 101 escluderebbe ogni equivalenza tra indipendenza funzionale ed arbitrio¹⁴ e sancirebbe semplicemente l'obbligo per il giudice di operare esclusivamente nell'ambito di ciò che la legge prevede¹⁵ in modo tale che la regola di diritto sia, al contempo, fondamento e limite della sua indipendenza¹⁶.

In realtà le diverse letture che della norma si possono fare sono tutte assolutamente integrabili tra loro, potendosi senz'altro affermare che l'indipendenza del giudice, sia esso ordinario o speciale, e la sua soggezione alla legge sono due facce della stessa medaglia. Infatti la legge, da un lato fornisce al giudice la norma da applicare al caso concreto e dall'altro ne sancisce la sua soggezione solo ad essa, con conseguente impossibilità di essere assoggettato a qualunque altra influenza. Il raggiungimento di questo obiettivo, non può prescindere

¹³ N. Zanon, F. Biondi, *Il sistema costituzionale della magistratura*. Bologna, 2006, p. 56-57.

¹⁴ G. D'Elia, *Magistratura, polizia giudiziaria e Costituzione*. Milano, 2002, p. 59.

¹⁵ N. Zanon, F. Biondi, *Diritto costituzionale dell'ordine giudiziario : status e funzioni dei magistrati alla luce dei principi e della giurisprudenza costituzionali*. Milano, 2002, p. 8.

¹⁶ G. D'Elia, *Magistratura, polizia giudiziaria e Costituzione*. Op. Cit., p. 58.

dall'effettiva possibilità per il giudice di formarsi un libero convincimento sui fatti su cui è chiamato a giudicare e sulle norme con le quali deve confrontarsi, senza interferenze esterne. La stessa Corte Costituzionale, ha più volte affermato che il principio enunciato dall'art. 101, comma 2, Cost. esprime l'esigenza che il giudice non riceva se non dalla legge l'indicazione delle regole da applicare nel giudizio, e che nessun'altra autorità possa quindi dare al giudice ordini o suggerimenti circa il modo di giudicare in concreto¹⁷. Dunque, uno spazio all'interno del quale il giudice può e deve confrontarsi solo con le norme di diritto.

La soggezione del giudice "soltanto" alla legge, non tutela solamente l'indipendenza funzionale del giudice da altri poteri, ma anche da eventuali attività invasive operate da altri giudici.

Pertanto, si può senz'altro affermare che dalla soggezione dei giudici soltanto alla legge deriva:

- a) la subordinazione della funzione giurisdizionale alla legge. Dunque non indipendenza in senso assoluto, ma subordinazione (anche se solo alla legge);
- b) indipendenza della funzione giurisdizionale da tutti gli atti non fondati sulla legge (c.d. indipendenza funzionale), quali ad esempio i precedenti giurisprudenziali o altri provvedimenti della pubblica amministrazione¹⁸;

¹⁷ Cfr. Corte Cost. Sentenza 13 maggio 1964, n. 40 e sent. 6 dicembre 1976, n. 234.

¹⁸ E', questo, il principio di legalità, che nei confronti dell'Esecutivo opera al livello della legalità c.d. formale, ed il cui fondamento normativo è non a caso individuato da parte della dottrina (S. Fois, voce *Legalità (Principio di)*, in Enc. dir., 1973) proprio nell'art. 101, comma 2, della Costituzione. La soggezione del giudice soltanto alla legge si traduce nel dato che, nel decidere qualunque controversia a lui sottoposta, esso (giudice) "potrà applicare 'diritto oggettivo' diverso da quello legislativo solo se le regole di tale 'diritto' siano ammesse o previste dalla 'legge' ". E se "ciò di per sé non significa che ogni atto del potere esecutivo debba essere fondato sulla legge, significa però che, ad ogni atto dell'esecutivo che non sia fondato sulla legge, il giudice deve negare applicazione. Ma, d'altra parte, contro ogni atto della pubblica amministrazione lesivo di un diritto è sempre ammessa la tutela giurisdizionale (art. 113, comma 1, Cost.). Sicché ogni atto della pubblica amministrazione è potenzialmente soggetto a controllo giurisdizionale di legalità, ed è destinato a non ricevere applicazione qualora si riveli

c) indipendenza degli organi giurisdizionali in quanto tali, anche a prescindere dal concreto esercizio della funzione giurisdizionale (c.d. indipendenza organica o istituzionale).

L'indipendenza organica opera in maniera incondizionata sia in relazione agli altri Poteri dello Stato (c.d. indipendenza esterna), sia in relazione agli altri organi giurisdizionali, per i quali l'art. 107 comma 3 Cost. impone che i magistrati si distinguano solo per "diversità di funzioni", vietando la creazione di vincoli di dipendenza gerarchica (indipendenza c.d. interna).

Ciò, probabilmente perchè, il Costituente ha inteso evitare che un eventuale condizionamento della carriera del singolo giudice, potesse incidere sullo status giuridico e, conseguentemente, sull'esercizio della funzione. L'art. 107, quindi, effettua una particolare declinazione della statuizione di cui all'art. 101. Sembra, dunque, che tutta la disciplina costituzionale della Magistratura (indipendenza "funzionale", "organica", "interna" ed "esterna"), contenuta nel Titolo IV della Parte II della Costituzione, tenda proprio alla affermazione del principio della soggezione dei giudici soltanto alla legge .

Par. 1.1 Garanzie sovranazionali

Volgendo lo sguardo a livello sovranazionale, invece, emerge come difettino previsioni statuenti la soggezione del giudice "soltanto alla legge". Tuttavia, a ciò sembrano ovviare i diversi documenti internazionali, leggendo i quali si rinviene l'espressa garanzia di questo

privo di fondamento legislativo. Insomma, la soggezione alla sola legge del potere giurisdizionale, in congiunzione con la tutela giurisdizionale dei diritti, implica la soggezione alla legge altresì dell'esecutivo" (R. Guastini, *La magistratura* , Op.cit., p. 178).

elemento che spesso viene legato imprescindibilmente al riconoscimento dei diritti del singolo nei confronti dell'amministrazione della giustizia¹⁹. A livello di Unione Europea, il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, nella parte dedicata alla disciplina della Corte di Giustizia, all'art. 253, comma 1, statuisce, poi, che: i giudici e gli avvocati generali componenti la stessa siano "scelti tra personalità che offrano tutte le garanzie di indipendenza".

Ma l'indipendenza, come si è visto sopra, è, comunque, preordinata al riconoscimento della soggezione dei giudici soltanto alla legge.

Da quanto detto, emerge come queste norme siano tutte funzionali ad assicurare al cittadino una tutela effettiva dei suoi diritti. A tal proposito, imprescindibile è il richiamo all'art. 25 Cost., norma che oltre a garantire al cittadino la certezza di conoscere preliminarmente il giudice che lo deve giudicare, assolve anche ad una funzione più specificatamente organizzativa della giustizia. Infatti, la stessa Corte Costituzionale in alcune sue pronunce²⁰ riconosce che il primo comma dell'art. 25 Cost. sia una delle garanzie poste a tutela dell'imparzialità e dell'obiettività del giudice. Infatti, se l'organo giudicante fosse investito di un dato procedimento solo in un momento successivo all'accadimento di un fatto, sorgerebbero inevitabilmente dubbi in merito all'imparzialità del giudice stesso, poichè potrebbe ipotizzarsi una assegnazione finalizzata a raggiungere un ben determinato esito, o, peggio ancora che l'organo istituzionale, ovvero il legislatore, ammetta la possibilità di influenzare la decisione finale di un processo²¹.

¹⁹ Vedi in particolare l'art. 10 della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo; l'art. 14, comma 1, del Patto internazionale sui diritti civili e politici; l'art. 6, comma 1, Cedu; l'art. 47, comma 2, Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

²⁰ Cfr. Corte Cost. Sentenza 14-24 luglio 1998, n. 327 e sent. 10-25 luglio 2002, n. 393.

²¹ N. Zanon - F. Biondi, *Il sistema costituzionale della magistratura*, op cit., 120.

Tra gli obiettivi propri dell'art. 25 Cost., accanto a quello di organizzazione della giustizia, vi è poi quello di tutelare le parti processuali, che non deve assolutamente essere messo in secondo piano rispetto al primo. La stessa Corte Costituzionale, con sentenza 17 luglio 1998, n.272, ha affermato che l'art. 25 Cost. è norma *"volta a garantire la certezza del cittadino di veder tutelati i propri diritti e interessi da un organo già preventivamente stabilito dall'ordinamento e indipendente da ogni influenza esterna"*.

Oltretutto, la presenza della riserva di legge conferma tale assunto, vista anche la funzione chiaramente garantista dell'istituto *de quo*.

E sempre in relazione alla riserva di legge, è principio oramai consolidato²² in seno alla giurisprudenza della Corte Costituzionale, che la riserva debba intendersi soddisfatta anche quando il giudice sia stato designato *"attraverso atti di soggetti ai quali sia stato attribuito il relativo potere nel rispetto della riserva di legge stabilita dall'art. 25, comma 1, della Costituzione"*.

Ed è stata sempre la Corte a chiarire che è *"sufficiente che la legge determini criteri oggettivi e generali, capaci di costruire un discrimen della competenza o della giurisdizione di ogni giudice"*²³. L'aspetto, invece, più discusso a fronte dell'analisi dell'art. 25 è quello di quale significato debba riconoscersi ai termini *"naturale"* e *"precostituito"*, riferiti al giudice. In realtà, fin dalla sentenza 8 aprile 1958, n. 29, la giurisprudenza costituzionale ha sempre sostenuto che i due termini fossero sovrapponibili, ovvero che *"giudice naturale"* altro non significasse che *"giudice precostituito per legge"*. Chiariti questi aspetti, appare

²² Si vedano Corte Cost. Ord. 24 maggio 2000, n. 159; Corte Cost. Ord. 17 maggio 2001, n. 152; Corte Cost. Ord. 31 luglio 2002, n. 417.

²³ Corte Cost. Ord. 24 ottobre 2001, n. 343..

opportuno precisare quale sia l'ambito di applicazione dell'art. 25 Cost. e se lo stesso trovi spazio anche all'interno del processo tributario.

Inizialmente, si era sostenuto da alcuni²⁴ che detto articolo fosse applicabile al solo processo penale. Successivamente, invece, si è andato delineando un orientamento²⁵, ormai consolidato, secondo cui il principio di precostituzione possa essere applicato a tutti i giudizi.

Anche in relazione a questo aspetto è opportuno volgere lo sguardo all'ordinamento sovranazionale e ricordare che l'art. 47, comma 2, della Carta dei diritti fondamentali riconosce esplicitamente il diritto di ogni individuo al giudice precostituito per legge. Tale assunto è evidentemente stato mutuato da un'altra norma, ossia l'art. 6 CEDU. Quest'ultimo, infatti, espressamente prevede il diritto al tribunale costituito per legge, anche se, la Corte europea dei diritti dell'uomo non ha mai dedicato una attenzione particolare a detto principio, come, del resto, gli organi giurisdizionali dell'Unione Europea, non hanno fatto quasi mai espreso riferimento al giudice naturale. Solo più recentemente, in alcuni casi, nelle conclusioni degli avvocati generali e in alcune decisioni si può ritrovare un riferimento alle parti processuali e alla garanzia del giudice precostituito.

Dunque, il principio di legalità di cui all'art. 25 della Costituzione sembra, sempre più, ascrivibile non solo alla materia penale, dove le sue origini sono senz'altro più risalenti, ma a tutti gli ambiti giuridici, dove al primato della legge e al vincolo del giudice alla legge non può non affiancarsi la necessità che le leggi siano chiare.

Ed è proprio sul grado di immediata percepibilità all'esterno della dimensione di concreta effettività della terzietà, indipendenza,

²⁴ C. A. Jemolo, *Sugli asseriti riflessi costituzionali della ricasazione*, in *Giur cost.*, 1951, I, p. 647

²⁵ Vedi per tutti, N. Zanon - F. Biondi, *Il sistema costituzionale della magistratura*, op. cit., p. 130

inamovibilità e imparzialità del giudice vincolato unicamente alla legge, che si fonda l'affidamento del cittadino sul sistema giurisdizionale, espressione della sovranità di un ordinamento democratico nel quale, appunto, si amministra la giustizia con giudizi pronunciati *"in nome del popolo"*.

La compresenza di tali condizioni essenziali, quindi, realizza il c.d. *"giusto processo"*, del quale in definitiva la precostituzione del giudice è uno dei *presupposti* necessari.

Par. 2 Effettività della tutela giurisdizionale tra art. 24 e 111 Cost.

L'assoluta importanza del principio di effettività della tutela giurisdizionale è avvertita in ambito processuale a prescindere dalla materia specifica. Agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi significa riconoscere a "tutti" la possibilità di ottenere l'accertamento di un proprio diritto o interesse legittimo, in ogni ambito. Ne consegue che presupposto indispensabile per l'esercizio del diritto di difesa è la titolarità di una situazione giuridica soggettiva di carattere sostanziale, il cui riconoscimento costituisce la base della pretesa fatta valere in giudizio. L'art. 24 Cost. evidenzia la volontà del legislatore di tutelare le situazioni sostanziali riconosciute ai singoli, senza possibilità di limitazioni alla loro tutela in sede processuale; tuttavia, legittimato ad agire e, dunque, a ricorrere alla tutela giurisdizionale è solamente colui che si afferma portatore di una situazione giuridica da tutelare.²⁶

Le norme sostanziali hanno lo scopo di individuare determinati comportamenti e qualificarli come doverosi, leciti o illeciti, ricollagandoli,

²⁶ Sul punto, cfr. V. Caianiello, *Manuale di diritto processuale amministrativo*, 3^a ed., Torino, 2003, p. 565 ss.

poi, a specifiche conseguenze giuridiche. Tutto ciò, configura un primo stadio di tutela delle posizioni giuridiche di carattere sostanziale. Tuttavia, qualora tale tutela non fosse sufficiente, ovvero in tutti i casi in cui la norma sostanziale subisca una violazione e le posizioni giuridiche siano lese, l'ordinamento riconosce a "tutti", proprio in virtù dell'art. 24 Cost., i mezzi per l'attuazione della tutela giurisdizionale²⁷.

La tutela di cui all'articolo de quo, comprende qualunque situazione soggettiva di vantaggio che abbia carattere sostanziale, e deve trovare attuazione per "tutti", indipendentemente dalle differenze di condizioni personali e sociali. Dunque, la norma esige che qualunque sia la situazione giuridica e chiunque ne sia il portatore, la stessa possa essere fatta valere, sia nei confronti dello Stato che nei confronti di un altro cittadino.

Il diritto di agire in giudizio presuppone la nozione costituzionale di "giudice naturale precostituito per legge" nonché l'indipendenza della magistratura, di cui si è ampiamente detto nel paragrafo precedente. Il diritto garantito dall'art 24 Cost. richiede, pertanto, una prestazione connessa con l'esercizio di una funzione pubblica ed implica il dovere di assicurare una pronuncia giurisdizionale in relazione ad una specifica richiesta di tutela della propria sfera giuridica. Obbligo, quest'ultimo, rafforzato dal carattere di "inviolabilità" che la stessa disposizione attribuisce alla tutela giurisdizionale.

Dunque, la tutela si manifesta nel giudizio e si impersona nel giudice, terzo ed imparziale, rispetto alle parti in causa. Terzietà ed

²⁷ Proprio per tale ragione, la tutela giurisdizionale è anche detta secondaria. Cfr. V. Denti, *La giustizia civile*, Bologna 1989, p.111.

imparzialità in relazione agli interessi che concretamente perseguono i soggetti operanti all'interno del processo²⁸.

Il giudice, cioè, non deve far altro che formulare la volontà della legge, alla quale e solo è soggetto.

E' evidente, perciò, che il precetto di cui all'art. 24 Cost. non si limita ad assicurare l'accesso ad un giudice ma garantisce la effettività della tutela escludendo "qualsiasi limitazione che ne renda impossibile o difficile l'esercizio da parte di uno qualunque degli interessati", così garantendo un "giusto processo". Quest'ultimo, inserito nell'art. 111 Cost. con la legge costituzionale n. 2/1999 ha attraversato tre momenti salienti: i lavori della Commissione parlamentare per le riforme costituzionali del 1997, che hanno portato alla formulazione dell'art. 130 del progetto di modifica della Costituzione; poi, la sentenza 2 novembre 1998, n. 361, della Corte Costituzionale, sull'art. 513 c.p.p. che ha determinato una forte tensione tra Corte e Parlamento; ed infine, i lavori parlamentari della legge Costituzionale 23 novembre 1999, n. 2. Il principio del giusto processo viene elaborato per la prima volta dalla Commissione parlamentare per le riforme costituzionali che lo concretizza nell'art. 130 del progetto di legge costituzionale. Il testo viene approvato sia dalle forze politiche favorevoli alla separazione delle carriere che da quelle favorevoli alla semplice separazione delle funzioni. Ciò perchè tutti si rendono conto del fatto che quello del giusto processo è uno strumento indispensabile per attuare il riequilibrio dei poteri delle parti all'interno del processo. La Commissione, anticipando le logiche che avrebbero sotteso le scelte del legislatore del 1999, si rifà alla Convenzione Europea

²⁸ Al fine di assicurare l'imparzialità del giudice, l'ordinamento ha previsto diversi strumenti quali ad esempio le norme sulla competenza, i mezzi di impugnazione e le norme sull'ordinamento giudiziario, ecc.

per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e ne mutua il nucleo essenziale delle garanzie processuali. Viene attuata una trasposizione delle norme relative all'imputato nel processo penale. Inoltre, il progetto prevede che in materia processuale operi una riserva di legge sia in relazione al giusto processo che alla sua ragionevole durata e alla previsione di garanzie minime per l'accusato nel processo penale. Un ulteriore elemento comune alla successiva legge di riforma è dato dalla collocazione della norma sul giusto processo nella seconda parte della Costituzione. Non già, dunque, fra i diritti soggettivi fondamentali, ma quale strumento di tutela oggettiva teso a delineare un modello di giurisdizione²⁹.

Tuttavia, il tentativo di riforma organica della parte II della Costituzione fallisce e a ciò segue una fase di tensione tra il Parlamento e la Corte Costituzionale, innescata proprio dalla sentenza 2 novembre 1998, n. 361 della medesima Corte.

Tale sentenza non è altro che l'ultimo tassello di una cronicizzata contrapposizione fra le due istituzioni in relazione alla portata del principio del contraddittorio nel processo penale. Infatti, l'obiettivo di riaffermare il metodo autoritativo in fase di formazione della prova con conseguente azzeramento del principio di separazione funzionale tra le fasi, si era realizzato nelle sentenze della Consulta³⁰ che, dichiarando illegittimi gli artt. 500, 513 e 195 comma 4 c.p.p., aveva statuito il principio di non dispersione della prova, finalizzato all'utilizzazione degli elementi probatori costituiti unilateralmente dall'accusa. Se inizialmente il legislatore ne aveva coltivato il modello con una legislazione di

²⁹ G. Ubertis, voce *Giusto Processo* (dir. proc. pen.) in Enc. Dir. Annali, II tomo 1, Milano 2008, p.426.

³⁰ Corte cost. sent. 18 maggio 1992 n. 254; Corte cost. sent. 18 maggio 1992 n. 255; Corte cost. sent. 22 gennaio 1992 n. 24.

emergenza dettata dal dilagante fenomeno mafioso³¹, successivamente se ne era discostato mediante la diversa legislazione del 1997³². Con quest'ultima si era realizzata una sorta di riaffermazione di una parte di quei principi ispiratori del codice e si era riaffermata l'autonomia del legislatore anche rispetto alla posizione della magistratura che sembrava organica all'orientamento della giurisprudenza costituzionale³³.

Il rapporto, a fasi alterne, teso tra Corte e Parlamento si consuma con la sentenza della Corte costituzionale n. 361 del 2 novembre 1998 con la quale, quasi poco dopo l'entrata in vigore del nuovo art. 513 c.p.p., la Consulta opta ancora per una revisione, suscitando la reazione finale che, si ritiene, abbia poi dato luogo alla formulazione del nuovo art. 111 Cost.

Con la sentenza de qua, la Corte, infatti, ha dichiarato, illegittimo, per contrasto con gli articoli 3 e 24 della Costituzione, l'articolo 513 comma 2 nella parte in cui non prevede che, qualora il dichiarante rifiuti od ometta di rispondere su fatti concernenti l'altrui responsabilità, e già oggetto delle sue precedenti dichiarazioni, in mancanza di accordo fra le parti si applichino le previsioni dell'articolo 500, commi 2 bis e 4.

In relazione all'articolo 513 c.p.p., il Parlamento e il giudice delle leggi avevano assunto posizioni decisamente contrastanti. La legge 7 agosto 1997, n. 267 aveva cercato di realizzare un equo bilanciamento tra il principio di non dispersione della prova e i valori processuali tipici del modello accusatorio, modificando e integrando il disposto dell'art. 513³⁴.

³¹ D.L. 8 giugno 1992 n. 306, conv. in l. 7 agosto 1992, n. 356 (*Modifiche urgenti al nuovo codice di procedura penale e provvedimenti di contrasto alla criminalità mafiosa*).

³² L. 7 agosto 1997 n. 267 (*Modifica del codice di procedura penale in tema di valutazione delle prove*).

³³ P. Pederzoli, *Corte costituzionale e parlamento: il confronto sul giusto processo*, in *Giusto processo?*, a cura di D. Guarnieri e F. Zanotti, Padova, 2006, p. 115 ss.

³⁴ Art. 513 cpp: " 1. Il giudice, se l'imputato è contumace o assente ovvero rifiuta di sottoporsi all'esame, dispone, a richiesta di parte, che sia data lettura dei verbali delle dichiarazioni rese dall'imputato al pubblico ministero, alla polizia giudiziaria su delega del pubblico ministero o al giudice nel corso delle indagini preliminari o durante l'udienza preliminare, ma tali dichiarazioni non possono essere utilizzate nei confronti di altri senza il loro consenso; 2. Se le

Ma, nonostante ciò, la Corte emise la sentenza di cui sopra che nuovamente condizionò le scelte normative del Parlamento.

Nonostante fossero comprensibili le ragioni sottese alla pronuncia, il cui obiettivo era quello di evitare la dispersione del materiale probatorio legittimamente raccolto durante le indagini preliminari, l'orientamento accolto dal giudice delle leggi è apparso comunque incompatibile con le caratteristiche di oralità e immediatezza proprie del modello accusatorio tradizionale³⁵. La lettura che di tutto ciò ne diede il Parlamento fu quella di intravedere un chiaro tentativo di voler far virare la procedura penale verso un modello inquisitorio. E proprio per contrastare questa tendenza e per tentare di salvaguardare l'impianto del nuovo codice di rito che nell'arco di pochi mesi, a partire dalla pubblicazione della sentenza 2 novembre 98, n. 361 vennero presentati cinque disegni di legge costituzionale³⁶ al Senato e altrettante proposte di legge costituzionale³⁷ alla Camera, tutti volti ad affermare la centralità del contraddittorio e del diritto di difesa.

Si sosteneva sempre con maggiore convinzione la necessità di intervenire sulla Costituzione al fine di riconoscere rango privilegiato alla Convenzione europea e alle garanzie processuali in essa consacrate. Il 23

dichiarazioni sono state rese dalle persone indicate nell'art. 210, il giudice, a richiesta di parte, dispone, secondo i casi, l'accompagnamento coattivo del dichiarante, l'esame a domicilio, la rogatoria internazionale, ovvero l'esame in altro modo previsto dalla legge con le garanzie del contraddittorio. Se non è possibile ottenere la presenza del dichiarante, ovvero procedere all'esame in uno dei modi suddetti, si applica la disposizione dell'art. 512 (*Il giudice, a richiesta di parte, dispone che sia data lettura degli atti assunti dalla polizia giudiziaria, dal pubblico ministero e dal giudice nel corso dell'udienza preliminare quando, per fatti o circostanze imprevedibili, ne è divenuta impossibile la ripetizione*), qualora l'impossibilità dipenda da fatti o circostanze imprevedibili al momento delle dichiarazioni. Qualora il dichiarante si avvalga della facoltà di non rispondere, il giudice dispone la lettura dei verbali contenenti le suddette dichiarazioni soltanto con l'accordo delle parti...".

³⁵ F. Cordero, *Procedura penale*, VIII ed., Milano, 2006, p. 1312.

³⁶ Disegni di legge costituzionale n° 3619/, n° 3623/99, n° 3630/99, n° 3638/99, n° 3665/99 del 24 febbraio 1999, approvati il 29 settembre 1999.

³⁷ Proposte di legge costituzionale n° 5359, n° 5370, n° 5377, n° 5443, n° 5475 del 27 luglio 1999.

novembre 1999 è stata ufficialmente promulgata la legge costituzionale n. 2, con la quale si disponeva l' "Inserimento dei principi del giusto processo nell'articolo 111 della Costituzione".

Par. 2.1 L'art. 111 della Costituzione e la portata "innovativa" dei primi due commi: giusto processo regolato dalla legge.

Nonostante l'inserimento dei principi del giusto processo nella Costituzione italiana sia avvenuto solo con la Legge Costituzionale n. 2/99, si può certamente affermare che la nozione di giusto processo giurisdizionale esista comunque da tempo, quale frutto dell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale. Infatti, immediatamente dopo l'entrata in vigore della Costituzione, parte della dottrina³⁸ ha evidenziato la necessità che nei processi fossero rispettati alcuni principi basilari quali quelli della garanzia del contraddittorio, dell'imparzialità e terzietà del giudice, della parità delle parti; altra parte ha spesso fatto riferimento alla clausola anglosassone del *due process of law*, ritenendo che fosse imprescindibile per ogni Costituzione³⁹; altra ancora ha fatto sì che dal principio di uguaglianza scaturisse quello di parità delle parti nel processo⁴⁰.

La giurisprudenza⁴¹, in linea con la dottrina, a partire dai primi anni '80, dunque ben prima della legge 2/99, ha richiamato più volte la nozione di "giusto processo" considerandola un parametro della costituzionalità della legge processuale e individuando un collegamento

³⁸P. Calamandrei, *Processo e giustizia*, in Riv. dir. proc., 1950, I, 283.

³⁹ M. Cappelletti, *Diritto di azione e di difesa e funzione concretizzatrice della giurisprudenza costituzionale. Art. 24 Cost e due process of law clause*, in Giur, Cost. 1961, p.1284 ss.

⁴⁰ L.P. Comoglio, *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*. Cedam, 1970, p. 232 ss.

⁴¹ Cfr. Corte Cost.sent. 13 febbraio 1985, n.41; Corte Cost., sent, 16 ottobre 1986, n. 220; Corte Cost. sent. 25 marzo 1992, n. 124; Corte Cost. sent. 15 settembre 1995, n. 432; Corte Cost. sent. 2 novembre 1996, n. 371; Corte Cost., sent., 18 luglio 1998, n. 290; Corte Cost. Sent. 17 giugno 1999, n. 241.

fra l'art. 6 CEDU, l'art. 14 del Patto internazionale sui diritti civili e politici e l'art. 24 della Costituzione italiana. Detto collegamento è stato rinvenuto sia dal punto di vista oggettivo in relazione alle garanzie attinenti alla posizione del giudice, sia dal punto di vista soggettivo con riguardo alla posizione delle parti e ai loro diritti. Ma la definizione più esaustiva del concetto di "giusto processo" proviene dalla giurisprudenza successiva che chiarisce che lo stesso è "*espressione necessaria del diritto di una tutela giurisdizionale mediante azione (art. 24 Cost.) avanti ad un giudice con le garanzie proprie della giurisdizione, cioè con la connaturale imparzialità, senza la quale non avrebbe significato nè la soggezione dei giudici soltanto alla legge (art. 101 Cost.), nè la stessa autonomia ed indipendenza della magistratura (art. 104 Cost.)*"⁴². Dal quadro dottrinale e giurisprudenziale evidenziato, si evince che al principio *de quo* possono essere attribuiti plurimi significati, a volte anche molto diversi tra loro⁴³: si può intenderlo quale mera sintesi dei principi sanciti nei commi successivi, dal momento che l'aggettivo "giusto" nulla aggiunge al significato delle altre garanzie in questi contenute; ovvero elevarlo a concetto ideale di giustizia collegato ai diritti inviolabili riconosciuti alle parti processuali dall'art. 2 Cost. Ma, il concetto di "giusto processo" può essere anche inteso quale formula atta a collegare le diverse garanzie contenute nell'art. 111, senza esaurirsi semplicemente in esse. In ogni caso, è evidente che le disposizioni di cui all'art. 111 novellato fossero in qualche maniera già presenti nell'art. 24 Cost⁴⁴.

L'ulteriore garanzia è data dalla riserva di legge prevista dal novellato primo comma dell'art. 111, laddove dalla precisazione che la

⁴² Corte Cost., sent., 15 ottobre 1999, n. 387.

⁴³ L.P. Comoglio, *Etica e tecnica del giusto processo*. Torino 2004, p. 55 ss.

⁴⁴ A. Marcheselli, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario.*, in *Riv. Dir. trib.* ANNO XI-2001, Milano, p. 1095.

giurisdizione si attua mediante il giusto processo a sua volta regolato dalla legge, sembra conseguire che la riserva di legge abbia per oggetto la disciplina di tutti ed ogni processo e non solo le garanzie contenute nei successivi commi del medesimo articolo.

Quello della riserva di legge, però, è argomento che sembrerebbe implicare il divieto di lasciare spazi troppo ampi al potere discrezionale del giudice nella fase procedimentale. Una parte della dottrina, ritiene che non è necessario disciplinare il processo in modo così strigente da annullare qualsiasi spazio di discrezionalità, essendo, invece, più proficuo che la legge attui direttamente ed effettivamente le garanzie minime previste dal comma 2 dell'art 111, nonchè dai commi successivi per il solo processo penale⁴⁵.

Tuttavia se da una parte c'è chi ritiene che la riserva di legge di cui al comma 1 dell'art 111 non sia da intendere come volta ad impedire al legislatore di attribuire una certa discrezionalità al giudice riguardo alla forma e alle fasi dell'attività processuale⁴⁶, d'altra parte c'è chi sostiene che sarebbe incostituzionale un processo nel quale le modalità, i poteri delle parti e i tempi processuali fossero rimessi alla discrezionalità del giudice stesso⁴⁷. Per quest'ultimo orientamento, la legge può lasciare alla discrezionalità del giudice solamente i poteri che attengono al mero governo del processo e mai quelli che influiscono sul contenuto della decisione.

Chi scrive è concorde con chi sostiene che la valutazione circa la costituzionalità delle norme attributive di discrezionalità al giudice,

⁴⁵ L.P. Comoglio, *Etica e tecnica del giusto processo*, op. cit., p. 57-62.

⁴⁶ N. Trocker, *Il nuovo articolo 111 della costituzione e il giusto processo in materia civile: profili generali*. Riv. Trim. Dir. e Proc. Civ., 2001, p. 399 e ss.

⁴⁷ A. Proto Pisani, *Relazione conclusiva*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile* (Atti del Convegno dell'Elba, 9-10 giugno 2000) a cura di M. G. Civinini e C. M. Verardi, 2001, p. 324 ss.

dovrebbe utilizzare il parametro della ragionevolezza. Ossia, tenuto conto dei requisiti del giusto processo, potrebbe essere sensato attribuire al giudice un certo margine di discrezionalità solo laddove ciò sia volto alla realizzazione diretta di una delle finalità del giusto processo (ad esempio la ragionevole durata) e non già nell'applicazione della disciplina processuale che deve essere prerogativa della legge.

Par. 2.2 Segue: il contraddittorio con parità tra le parti.

Proseguendo nell'analisi degli elementi contemplati nel novellato art. 111 Cost. si può affermare che quanto al "contraddittorio tra le parti", nessun contributo interpretativo può dirsi scaturito dai lavori preparatori della riforma. L'elemento più pregnante, tuttavia, si rinviene proprio nella lettera dell'art. 111 e precisamente al comma 4, dove il contraddittorio nella formazione della prova, viene individuato come principio cardine del processo penale. Ne discende che il concetto di contraddittorio di cui al comma 2, quale elemento imprescindibile di ogni processo, non debba essere riferito al momento della formazione delle prove, ma al solo intervento dialettico delle parti nel corso del giudizio, che può avere ad oggetto anche prove già costituite e prodotte⁴⁸.

Il principio del contraddittorio fra le parti, è pacificamente riconosciuto anche in ambito tributario, nulla innovando, per questo aspetto l'intervento del legislatore costituzionale. Detto principio, infatti, già prima della riforma, improntava l'intero processo tributario prevedendo l'estrinsecazione delle rispettive difese nella fase

⁴⁸ P. Ferrua, *Il giusto processo*. Bologna, 2012, p. 50ss.

giurisdizionale⁴⁹. Ciò perchè tale processo è assimilabile al processo civile: la norma “quadro” della gerarchia delle fonti processuali è, quella contenuta nel secondo comma dell’ art. 1 del dlgs. 31 dicembre 1992 n. 546, secondo cui gli organi della giurisdizione tributaria devono applicare le norme del codice di procedura civile. Quindi, la fonte primaria è quella “speciale” rappresentata dal dlgs. n. 546 del 1992. La fonte secondaria è quella “generale” costituita dal codice di procedura civile, la cui applicabilità in concreto richiede la non ricorrenza di una previsione specifica da parte della fonte primaria e la compatibilità logico - giuridica tra i due processi, tributario e civile.

Pertanto, la norma fondamentale di cui all’ art. 101 c. p. c. sancendo in via generale il principio del contraddittorio, lo erge a strumento attraverso il quale si realizza lo scopo principale del processo che è quello di garantire che il diritto sia attuato su un piano di parità.

In questo senso, la necessità che il processo si svolga «nel contraddittorio tra le parti» potrebbe essere vista come una esplicitazione del principio «*audiatur et altera pars*», in base al quale un provvedimento giurisdizionale non può mai assumere i connotati della definitività senza che la parte destinata a subirne gli effetti sia stata posta in condizioni di far valere le proprie ragioni⁵⁰. Tuttavia, è opportuno specificare che il principio «*audiatur et altera pars*» non comporta la necessità della realizzazione di un confronto aperto e dialettico tra le parti, ma soltanto l'inderogabilità dell'effettiva ed eguale possibilità che il confronto si realizzi. Se, poi, tale possibilità pur effettivamente assicurata non sfocia in un confronto esplicito per scelta della parte titolare del relativo diritto,

⁴⁹ E', invece, innegabile la mancanza di norme specifiche atte a riconoscere l'obbligatorietà del contraddittorio nella fase procedimentale, fatta eccezione per alcune ipotesi, quali ad esempio quella degli accertamenti ex art. 37 bis DPR 600/73.

⁵⁰ N. Picardi, *Il principio del contraddittorio*, in Riv. dir. proc., 1998, p. 673 ss.

non si potrà concludere che il confronto non c'è stato e che la decisione finale non sia frutto del contraddittorio⁵¹.

Pertanto il disposto di cui all' art. 111 Cost. è da intendersi nel senso che ogni processo debba svolgersi in modo da garantire alle parti la medesima possibilità di influire sulle determinazioni del giudice prima che vengano ad essere parte di una sentenza. Ciò però non vuol dire che le parti debbano necessariamente esercitare questo loro diritto nelle stesse forme e nello stesso momento⁵².

Dunque si tratta di una garanzia che può realizzarsi anche attraverso l'applicazione di modelli processuali differenziati, caratterizzati da forme di contraddittorio eventuale o differito.

In campo tributario, tuttavia, si registra una certa problematicità riguardo al contraddittorio dovuta all'effetto della "presumptiones".

E' noto, infatti, che il legislatore tributario utilizzi spesso le presunzioni legali sia nella fase di accertamento che in quella processuale, con specifico riferimento all'onere della prova. Ciò fa sì che il giudice spesso tragga, nel segreto della camera di consiglio, conclusioni non

⁵¹ In proposito, si vedano le considerazioni di S. Fois, *Legalità (principio di)*, op. cit., 589 ss., il quale fa notare che «ove si consideri un rapporto tra due entità soggettive, e si rilevi che tale rapporto - in potenza o in atto - implica un confronto, contrasto o conflitto, è ovvio ammettere e riconoscere che una delle parti di tale rapporto possa rinunciare (se, quando e fino a che lo ritiene) a porre in essere, o continuare, l'attività che realizza 'in concreto e nel caso concreto' il confronto ora detto. Tale rinuncia - si badi bene - non incrina la caratteristica "di confronto" (più o meno in qualche modo conflittuale) che almeno potenzialmente è insita nella natura del rapporto in questione» (p. 592).

⁵²G. Costantino, *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il «giusto processo civile». Le garanzie*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile* (Atti del Convegno dell'Elba, 9-10 giugno 2000) a cura di M. G. Civinini e C. M. Verardi, Quaderni di Questione Giustizia, 2001, pp. 255-267. Si tratta, in definitiva, della garanzia di «potere fare quello che fa l'altra parte per farsi ragione» (così G. Tarzia, *L'ordine europeo del processo civile*. In Riv. Dir. Proc. 2001, p 902 ss., il quale riprende la famosa espressione di Carnelutti, *Diritto e processo*, Napoli, 1958, p. 98).

sempre equilibrate per le parti in causa⁵³, proprio perchè non scaturite da un contraddittorio tra le stesse, in fase procedurale.

Pertanto, la previsione normativa che consente le presunzioni relative, con conseguente inversione dell'onere della prova, si palesa quale negazione della parità delle armi, poiché, nello specifico, avvantaggerebbe solo una delle parti: l'amministrazione finanziaria. Tuttavia, non si può concludere per l'illegittimità costituzionale di tutte le norme che prevedono presunzioni relative, poiché la parità è giusto che venga riconosciuta in relazione alla equivalenza della situazione sostanziale; pertanto, tutte le volte in cui il fatto da provare sia probabile è legittimo prevedere una inversione dell'onere della prova.

In ambito processuale tributario questo sistema determina maggiori perplessità, dovute alla posizione delle parti in primo grado. Infatti ricorrente è sempre il contribuente, resistente l'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, riguardando, la controversia, un credito dell'amministrazione riconducibile nell'ambito dei rapporti obbligatori, sebbene l'attivazione del processo provenga dal privato, la posizione sostanziale delle parti vede il Fisco nella veste di attore (sostanziale) ed il contribuente in quella di convenuto⁵⁴.

Ne discende che spetta all'amministrazione fornire la prova dei fatti costitutivi della pretesa impositiva fiscale, mentre il ricorrente deve

⁵³ V. Crisafulli, *In tema di capacità contributiva*, in *Giur*, cost., 857 ss.

⁵⁴ Cfr. L.Castaldi, *Il nuovo processo tributario-comentario*, Milano, 2004, p. 131, laddove si afferma che: "E' bene peraltro ricordare che la configurazione del processo tributario quale giudizio cd.di *impugnazione - merito* comporta che il ricorrente sia attore solo in termini processuali, sotto il versante sostanziale costui dovendosi considerare piuttosto come convenuto: con le conseguenti ripercussioni per quanto attiene alla ripartizione dell'onere della prova nel contraddittorio processuale, questo gravando di regola in capo al soggetto che ha emanato l'atto impugnato, il quale deve dar prova dell'esistenza dei fatti costitutivi della pretesa fatta valere per il tramite dell'atto medesimo".

addurre la dimostrazione delle cause modificative o estintive di tali fatti o la loro inefficienza⁵⁵.

Ciò, discende dalla previsione normativa di cui all'art. 18 D.Lgs. 546/92, che prescrivendo l'obbligo di precisare l'oggetto della domanda ed i motivi della impugnazione, richiama, evidentemente, l'art. 2627 c.c., fondamentale norma civilistica sull'onere della prova, ispirata al principio romanistico *onus probandi incubit ei qui dicit*.

Inscindibilmente legato al tema della "parità" delle parti e preventivo "contraddittorio" fra di loro, che coinvolge necessariamente anche il "diritto alla prova" e la difesa quale diritto inviolabile, si pone la questione dell'acquisizione o meno nel processo tributario delle prove escuse in altri procedimenti e quali siano i requisiti di legittimità richiesti ai fini di un "Giusto Processo".

Dal punto di vista costituzionale, l'inapplicabilità al processo tributario dei commi 4 e 5 dell'art. 111 Cost., consente di considerare costituzionalmente ammissibile l'utilizzabilità di prove escuse in altri processi, anche se su di essi, in fase procedimentale, non si sia realizzato alcun contraddittorio⁵⁶.

La giurisprudenza, d'altronde, ha ampiamente legittimato ciò in ossequio al principio generale di economia processuale⁵⁷. Ciò, tuttavia si pone in contrasto con i precetti del giusto processo, poiché si traduce in una lesione del diritto al contraddittorio nel processo tributario⁵⁸.

⁵⁵ A. Marcheselli, *Il Giusto Processo Tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, p. 817.

⁵⁶ E. Manzon, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario.*, in *Riv. Dir. Trib.*, anno XI- 2001, Milano.

⁵⁷ F. Ruggero, *L'obbligo della motivazione nel procedimento di accertamento tributario*, in *La Riv. di Fin.*, In.Ed.It.

⁵⁸ Ciò equivale a dire che per ragioni di economia processuale, è preferibile utilizzare prove escuse in altri processi pur di non impiegare altro tempo ad effettuare un contraddittorio *ex novo*. Il tutto, evidentemente, in aperto contrasto con i precetti del giusto processo.

In seno alla dottrina, invece, si registrano posizioni diverse: da un lato c'è chi sostiene, in virtù del principio di tassatività dei mezzi di prova, l'inammissibilità dell'utilizzazione di prove atipiche; dall'altro c'è chi, invece, propende per l'ammissibilità delle stesse ma con un'efficacia probatoria paragonabile a quella delle presunzioni⁵⁹; infine, vi è chi riconduce le prove atipiche, in generale, sotto l'egida del libero convincimento del giudice, ammettendone l'equiparazione all'efficacia probatoria di una prova piena⁶⁰.

Da quanto sin qui considerato, dunque, è evidente la legittimazione del giudice di utilizzare prove acquisite in altri processi.

Tuttavia, il giudice può utilizzarle e valutarle, sulla base di un indirizzo giurisprudenziale, che si è oramai allineato ai principi del "giusto processo", di cui all'art. 111 Cost., solo nei confronti dei contribuenti che in quel processo siano parti, e solo in qualità di "meri indizi", nei limiti di ammissibilità delle presunzioni semplici ex art. 2729 c.c. e con efficacia di "argomenti di prova", secondo quanto previsto dall'art. 116, 2 comma, c.p.c.

Tutto ciò, implica, di conseguenza che rimangano impregiudicati sia il preventivo contraddittorio circa le modalità e i limiti del loro utilizzo, sia l'esercizio del diritto alla prova e alla controprova, in favore

⁵⁹ P. Corso, *Il divieto della prova testimoniale non contrasta con i precetti costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 2000, p. 566.

⁶⁰In questo senso si è pronunciata, costantemente, la Cassazione, e se pure qualche norma prevede una inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (art. 51 D.PAG.R. n. 633/72), tale inversione non permane in sede di giudizio. Anche a seguire questo orientamento consolidato, secondo cui l'atto di accertamento avrebbe la mera funzione di *provocatio ad opponendum*, l'impugnazione dell'atto porta ad un giudizio di accertamento del rapporto impositivo, nel corso del quale l'ufficio deve adempiere all'onere della prova degli elementi posti a fondamento dell'atto amministrativo. Cfr. F. Ruggero, *L'obbligo della motivazione nel procedimento tributario*, op. cit.

di qualsiasi parte, nei cui confronti quelle fonti di prova dovrebbero essere considerate⁶¹.

Altro aspetto spigoloso in relazione alla parità delle parti è dato dalla questione relativa alle spese di giudizio. L'introduzione del principio della soccombenza alle spese di giudizio in virtù del quale il soccombente è condannato al pagamento delle spese processuali, ha avuto origine con la riforma del contenzioso tributario. Infatti secondo il disposto di cui all'art. 15 D.Lgs. n. 546/92, "La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese di giudizio che sono liquidate con sentenza".

Nel vecchio regime del contenzioso tributario, non essendo prevista la soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria con condanna alle spese processuali, non esisteva alcun rischio per gli uffici, i quali appellavano quasi sempre le sentenze sfavorevoli con conseguente smisurata crescita di giudizi pendenti.⁶²

Con il nuovo processo tributario il coltivare la lite rappresenta una scelta molto più sofferta e responsabile da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che non deve valutare soltanto la bontà e la probabilità di far valere le proprie ragioni di merito, ma anche il rischio connesso a una eventuale condanna alle spese di giudizio. La condanna alle spese di soccombenza rappresenta l'attuazione del principio costituzionale del diritto alla difesa (art. 24 Cost.), essendo chiaro che tale diritto verrebbe ad essere menomato - e dunque non effettivo - se la parte, per ottenerne la tutela, fosse costretta a sopportare in via definitiva le spese processuali, venendo a subire una diminuzione patrimoniale.

⁶¹ V. Andrioli, *Novissimo digesto italiano*, voce Presunzioni, in *Dir. Civ. e proc. Civ.*, XIII, p. 766 e ss.

⁶² Addirittura, il mancato appello a volte veniva censurato innanzi alla Corte dei Conti quale fonte di possibile danno erariale.

La condanna alle spese ha proprio lo scopo di evitare tale diminuzione patrimoniale alla parte che ha dovuto agire in giudizio per ottenere il riconoscimento e l'attuazione del proprio diritto, assicurando ad essa una tutela completa, che non risulti, appunto, diminuita dai costi sostenuti per la indispensabile difesa processuale.

In definitiva, la condanna alle spese garantisce alla parte vittoriosa il ristoro delle spese giudiziali sopportate in forza del principio dell'onere di anticipazione di cui all'art. 90 c.p.c., in base al quale ciascuna parte deve provvedere alle spese degli atti processuali che compie e di quelli che richiede ad altri soggetti e degli atti per i quali la legge o il giudice pone l'anticipazione a suo carico.

Tuttavia, la spigolosità alla quale ci si riferiva poco sopra è data dalla disposizione di cui all'art 46, comma 2, Dlgs. n. 546 del 1992. Infatti nel processo tributario il legislatore ha ritenuto di ricomprendere (ponendo altresì regolamentazione per le spese di lite) nella disciplina dell'istituto tipicamente processuale dell'estinzione del giudizio, che sia nel processo civile che in quello amministrativo consegue a situazioni di natura prettamente processuali (rinuncia agli atti del giudizio e inattività delle parti), oltre alle predette situazioni (artt. 44 e 45 d.lgs. n. 546/92), anche la cessazione della materia del contendere (art. 46, d.lgs. cit.).

E' ben noto, infatti, che la cessazione della materia del contendere costituisce fenomeno di natura sostanziale, che consegue a fatti ed eventi verificatisi nel corso del processo ed incidenti sull'azione sostanziale in modo tale da rendere superflua la prosecuzione dello stesso, quali il condono e l'autotutela. In altri termini essa solo di riflesso produce l'effetto processuale della estinzione del giudizio.

La cessazione della materia del contendere, proprio per la sua natura e per i suoi effetti peculiari, è fenomeno del tutto ignorato dal codice di procedura civile, tanto che la giurisprudenza ha elaborato il concetto di soccombenza virtuale ai fini della regolamentazione delle spese, mentre nella disciplina del procedimento amministrativo essa è prevista e regolamentata, separatamente dall'istituto dell'estinzione del giudizio. Nel processo tributario, dunque, la problematicità della questione risiede proprio nella norma di cui all'art. 46 citato in cui non si effettua nessuna distinzione tra le cause di cessazione della materia del contendere verificatesi in epoca antecedente o successiva all'instaurazione del processo tributario, nè si dà rilievo alla stessa inesistenza originaria della materia sostanziale del contendere, ovvero della pretesa tributaria, ma ha riguardo solo all'effetto processuale, ovvero al momento in cui l'Amministrazione finanziaria prende atto dell'infondatezza della sua pretesa e, eliminato l'atto impositivo opposto, lo dichiara al giudice tributario.

L'irrilevanza processuale dell'inesistenza originaria della pretesa tributaria e del momento di insorgenza delle cause di cessazione della materia del contendere congiuntamente alla compensazione normativamente disposta per le spese di lite impedirebbero al giudice tributario di fare applicazione del principio giurisprudenziale della c.d. soccombenza virtuale che consente nel processo civile, per il caso che il giudizio non sia definito con una pronuncia di merito, di effettuare una sommaria delibazione della fondatezza della domanda e conseguentemente di ripartire il carico delle spese processuali. Tuttavia, l'evidente contrasto con la nuova formulazione dell'art. 111 della Costituzione ha fatto sì che la Corte Costituzionale fosse più volte chiamata a pronunciarsi sulla legittimità

costituzionale dell'art. 46, comma 3, nella parte in cui non prevede la possibilità di condannare alle spese chi abbia dato ingiustamente luogo al contenzioso tributario e, successivamente, abbia spontaneamente riconosciuto la fondatezza delle ragioni della controparte.

I giudici di merito che, nel corso degli anni, hanno sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, cit. hanno fondato le loro ragioni sul fatto che la norma si pone in contrasto (soprattutto):

- con l'art. 3 della Costituzione, attesa la disparità di trattamento rispetto alla regola generale della "soccombenza virtuale", vigente nel processo civile ed amministrativo, e l'ingiustificato privilegio di cui verrebbe a godere l'Amministrazione finanziaria la quale, pur riconoscendo la fondatezza dei rilievi della controparte, è posta ingiustamente al riparo dall'onere di sopportare le spese di lite anticipate dalla controparte⁶³;
- con l'art. 24 Cost., per la conseguente limitazione della tutela giurisdizionale e per la lesione del diritto di difesa dei contribuenti, scoraggiati ad accedere a qualunque forma di giustizia⁶⁴.

La Corte Costituzionale, tuttavia, fino alla sentenza del 12 luglio 2005 n. 274, si è pronunciata negativamente in tutte le occasioni, a partire dalla sentenza n. 53 del 12 marzo 1998, con la quale la Consulta ha ritenuto costituzionalmente non illegittima la norma contenuta nell'art. 46, comma 3, cit. affermando che *"il processo tributario, rispetto a quello civile ed amministrativo, conserva una sua spiccata specificità, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del*

⁶³ Cfr. Corte Cost. Sent. 12 marzo 1998, n. 53 in cui sono richiamate: C.T.P. di Crotone, ordinanza del 29/10/1996; C.T.P. di Caserta, ord. del 24/01/1997; C.T.P. di Macerata, ord. dell'11/04/1997. E cfr. anche C.T.P. di Milano, ord. del 16/02/2000 e C.T.P. di Piacenza, ord. del 25/07/2001.

⁶⁴ Cfr. Corte Costituzionale sent. n. 53/1998 cit. E cfr. C.T.P. di Biella, ord. del 19/05/1997; C.T.P. di Piacenza, ord. del 25/07/2001.

giudizio. Rapporto che attiene alla fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l'esercizio delle sue funzioni attraverso l'attività dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha il potere-dovere di provvedere, con atti autoritativi, all'accertamento ed alla pronta riscossione dei tributi. Stante la piena autonomia dei sistemi processuali messi a confronto, che si presentano in sé compiuti e riguardano liti in materie non omogenee, la non simmetrica costruzione delle relative singole norme non è dunque idonea a produrre il prospettato vulnus al principio di uguaglianza".

La decisione destò all'epoca non poche perplessità, come anche le ordinanze che l'hanno seguita.⁶⁵

Tale orientamento, tra l'altro, è stato fatto proprio anche dai giudici della Corte di Cassazione, i quali, aderendo alle conclusioni della Corte Costituzionale, hanno deciso per l'operatività della compensazione delle spese in tutti i casi di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere⁶⁶. Nonostante tale orientamento di legittimità, non sono mancate pronunce di giudici di merito assolutamente contrastanti con quelle della Suprema Corte, in cui si è registrata la disapplicazione della norma contenuta nell'art. 46, comma 3, con l'obiettivo di tutelare in qualche modo il contribuente rispetto a comportamenti poco corretti da parte degli uffici⁶⁷.

Le pronunce di merito hanno sostanzialmente anticipato quella che poi è stata la decisione della stessa Corte Costituzionale che, finalmente, con la sentenza n. 274 del 12 luglio 2005, ha cambiato radicalmente orientamento.

La Corte, infatti, con quest'ultima pronuncia ha dichiarato

⁶⁵ Cfr. Corte Costituzionale, ord. 28 ottobre 1998, n. 368; Corte Cost. Ord. 18 marzo 1999, n. 77; Corte Cost. Ord. 23 giugno 1999, n. 265; Corte Cost. Ord. 3 novembre 2000, n. 465.

⁶⁶ Cfr. Cass., sent. 1 ottobre 2004, n. 19695; Cass., sent. 12 novembre 2003, n. 16987.

⁶⁷ C. T. P. di Roma, sentenza 30 giugno 2005, n. 256; C.T.Reg. Lazio, sent. 7 aprile 2004, n. 8; C.T.Reg. Campania, sent. 10 febbraio 2003, n. 87; C.T.P. di Torino, sent. 3 settembre 2001, n. 71.

l'incostituzionalità dell'art. 46, comma 3, D.Lgs. n. 546/92 “nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge”, esaminando la questione sotto il diverso aspetto della “irragionevolezza” della norma censurata.

La Corte ha rilevato che la norma, favorendo in maniera ingiustificata la parte che col proprio comportamento determina la cessazione della materia della lite, viola il principio di uguaglianza tra le parti, e ne ha posto in dubbio la ragionevolezza della stessa con riferimento proprio all'ipotesi di ritiro dell'atto impugnato. Irragionevolezza che, a giudizio della Corte, *“emerge del resto con particolare evidenza anche nel confronto con la disciplina prevista per l'ipotesi di annullamento o riforma dell'atto, in via di autotutela, nel corso del processo amministrativo, avente analoga natura impugnatoria”*.

La compensazione *ope legis* delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante il principio generale di responsabilità per le spese di giudizio, cui è ispirato il processo tributario, come quello civile o amministrativo, si traduce *“in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, pure, dell'assistenza tecnica di un difensore”* e, quindi, a sopportarne i costi.

Dopo la pronuncia della Corte, perciò, ai casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge, quali ad esempio il condono, continuerà ad applicarsi la compensazione delle spese, così come previsto dall'art. 46 del D. Lgs. n. 546/92, senza che vi sia alcuna deroga al

principio di responsabilità per le spese. Invece, nei casi di estinzione del giudizio per ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, ed in particolare in quella determinata dal ritiro dell'atto impugnato ad opera del suo autore , quale ad esempio l'annullamento dell'avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, opererà il principio di responsabilità per le spese di giudizio e, dunque, il giudice dovrà pronunciarsi al riguardo.

La pronuncia della Corte Costituzionale ha influito sulla successiva giurisprudenza di legittimità, determinandone un orientamento assolutamente in linea con la stessa ⁶⁸. In particolare, con la sentenza 4 ottobre 2006, n. 21380 ha affermato che *“qualora l'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'impugnazione dell'atto impositivo, in quanto viziato sul piano formale, abbia provveduto alla sua sostituzione con altro atto idoneo a sanare il vizio tempestivamente fatto valere dal contribuente, l'intervenuta cessazione della materia del contendere, dichiarata ai sensi dell'art. 46 del D.Lgs. n. 546/92, non esclude la soccombenza virtuale dell'Amministrazione, onde la motivazione del giudice di merito, che legittimamente, sia pure in base al terzo comma di detta disposizione come successivamente riformulato a seguito della parziale declaratoria di illegittimità costituzionale pronunciata con sentenza n. 274 del 2005 della Corte Costituzionale, abbia condannato l'Ufficio a rifondere le spese sostenute dal contribuente, non è contraddittoria, ma pienamente coerente con la “ratio” della previsione legislativa, in tali sensi resa conforme a Costituzione”*.

In sostanza, qualora, dopo la notificazione dell'impugnazione esperita dal contribuente, l'Ufficio annulli in autotutela il contrastato atto, il giudice, dichiarata cessata la materia del contendere, correttamente

⁶⁸ Cfr. Cass. Sent. 22 febbraio 2006, n. 3444; Cass. sent. 7 maggio 2006, n. 11163/06.

condanna l'Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese.

Pertanto, l'annullamento dell'atto impugnato, costituisce un implicito riconoscimento della fondatezza delle ragioni del contribuente, al quale non possono competere le spese di un giudizio che egli ha correttamente instaurato, ma che si è concluso con una pronuncia di cessazione della materia del contendere grazie all'attività dell'Amministrazione finanziaria con cui la stessa ha implicitamente riconosciuto le ragioni dello stesso.

In conclusione, è possibile affermare che con la pronuncia della Corte Costituzionale, si è provveduto all'eliminazione di una irragionevole disparità di trattamento, e all'affermazione del principio secondo cui la parte che pur nella consapevolezza di aver sbagliato decida di stare in giudizio, in caso di "soccombenza virtuale", sarà tenuta a sostenere le spese processuali, come un qualunque contribuente. Ciò è senz'altro in linea con il disposto di cui all'art. 111 Cost.

Par. 2.3 Art. 111 Cost.: terzietà e imparzialità del giudice

Il comma 2 dell'art. 111 Cost. individua in modo esplicito anche un altro elemento indispensabile al perfezionamento del giusto processo: la terzietà ed imparzialità del giudice.⁶⁹ L'esplicitazione a livello costituzionale di questi due requisiti, consente di non confonderli con l'indipendenza del giudice⁷⁰, anche se non chiarisce il dubbio se siano da

⁶⁹ M. Cecchetti, *Giusto processo (diritto costituzionale)*, in Enciclopedia del diritto, Aggiornamento, V, Milano, 2001, pp. 595-627

⁷⁰ Sul punto, v. N. Trocker, *Nuovo articolo 111 della costituzione e il giusto processo in materia civile: profili generali*, *op. cit.*, 45-47, e A. Proto Pisani., *Relazione conclusiva*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile*, *op. cit.* Ma cfr., anche, la giurisprudenza costituzionale: Corte cost. sent. 2 novembre 1996, n. 371; Corte cost. sent. 1 ottobre 1997, n. 307;

intendere quale endiadi oppure attribuirgli significato normativo, almeno in parte, diverso⁷¹.

Dai lavori preparatori della riforma emerge che è rinvenibile, nelle intenzioni del legislatore costituzionale, la precisa volontà di trattare i due requisiti non come sinonimi, ma come significati complementari⁷². Ciò che necessariamente si intende ricomprendere nei due requisiti è da un lato il profilo istituzionale della funzione giurisdizionale, che deve rendere il giudice effettivamente equidistante dalle posizioni e dalle istanze delle parti processuali; dall'altro l'atteggiamento soggettivo del giudice, che non può essere condizionato da interessi o pregiudizi nel momento di formazione del suo libero convincimento in fase di decisione. I due profili, sia pur ben evidenziati nei vari interventi dei diversi parlamentari, non consentono, tuttavia, di individuare una univoca indicazione di quale di tali elementi sia da ascrivere alla «terzietà» e quale, invece, possa rientrare nel significato di «imparzialità»⁷³. Tuttavia, l'imprecisa individuazione dei due significati non influisce sull'attività interpretativa⁷⁴, consentendo, invece, addirittura di focalizzare meglio l'autentico contenuto sostanziale della disposizione nel fatto che i due

Corte cost. sent. 18 luglio 1998, n. 290; Corte cost. sent. 30 marzo 1999, n. 105; Corte cost. sent. 18 maggio 1999, n.172.

⁷¹ In dottrina il problema è posto, ad esempio da P. Ferrua, *Il giusto processo*, op.cit., il quale parla di «malizia dell'endiadi». Nel senso dell'inutile ripetitività della formula, cfr. anche S. Chiarloni S., in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile* (Atti del Convegno dell'Elba, 9-10 giugno 2000), op. cit., p. 320ss.

⁷²cfr. Atti parl. Sen., XIII legislatura, Disegni di legge e relazioni, p. 15.

⁷³ Vedi, ad esempio, Atti parl. Sen., XIII legislatura, Bollettino giunte e commissioni, I Commissione, 9 dicembre 1998, 10 (Pera), nonché 10 dicembre 1998, 8-9 (Lisi); Atti parl. Sen., XIII legislatura, Resoconto stenografico, 549^a seduta pubblica, 18 febbraio 1999, 15-16 (Centaro), nonché 550^a seduta pubblica, 18 febbraio 1999, 28 (Callegaro); Atti parl. Cam., XIII legislatura, Disegni di legge e relazioni, n. 5735-5359-5370-5377-5443-5475-5696-A, 7 (Soda); Atti parl. Cam., XIII legislatura, seduta del 21 luglio 1999, n. 573, 72 (Soda), 77 (Pecorella) e 95 (Carotti), nonché seduta dell'8 novembre 1999, n. 615, 4 (Soda).

⁷⁴ Cfr. P. Ferrua, *Il giusto processo*, op. cit. p. 65, secondo cui, in teoria sarebbe preferibile l'opinione che vede la terzietà riferita al profilo istituzionale e l'imparzialità riferita al concreto esercizio della funzione di giudice.

profili non sono assolutamente scindibili e devono essere comunque e sempre salvaguardati entrambi ai fini dell'individuazione di un procedimento come tale.

L'imparzialità e l'indipendenza del giudice, intesa come assenza di vincoli che non siano quello della soggezione alla legge, è, dunque, un attributo essenziale della giurisdizione e del giusto processo, ed è elemento critico in quei processi in cui, come in quello tributario, una delle parti in causa è pubblica.

L'art 111 Cost., dunque, offre una copertura letterale alla giurisprudenza costituzionale che ha sempre più innalzato l'importanza della garanzia dell'imparzialità. Il processo tributario, sul punto presenta degli aspetti critici tra i quali quello della incompatibilità, in particolare rispetto all'esercizio di attività di consulenza e assistenza tributaria. Basti rilevare, in proposito, che la relativa norma è stata modificata più volte. A ciò si potrebbe porre fine con la previsione di giudici togati anche per la magistratura tributaria che, al pari di quella amministrativa e di quella contabile, è senz'altro una magistratura in senso proprio.

Ancorché, come già detto, non sia chiaro il rapporto dell'endiadi "terzietà e imparzialità", tuttavia risulta condivisibile che, la novella dell'art. 111 Cost., pur non rappresentando un'assoluta novità, integri opportunamente la serie di garanzie costituzionali in materia di giurisdizione e quindi anche di giurisdizione tributaria.

L'indipendenza del giudice deve considerarsi garanzia diversa da quella della sua imparzialità, poichè, la prima riguarda il soggetto che giudica, nei suoi rapporti con l'esterno e con l'interno della magistratura alla quale appartiene; la seconda, invece, il rapporto del giudicante con il singolo processo e con le parti dello stesso. La nuova regola costituzionale tende ad impedire che uno stesso giudice valuti un contesto processuale

per più di una volta, e dunque, tende ad evitare forme di condizionamento.

Passando da queste considerazioni di ordine generale all'esame della legge ordinaria, emergono una serie di perplessità. Per la specificità della materia tributaria, per il suo tecnicismo, la giurisdizione tributaria è riservata a un corpo di giudici speciali. Ovvero a giudici: specializzati, non professionali e dunque per i quali tale attività non costituisce necessariamente impiego principale, selezionati da categorie professionali che dovrebbero garantirne la competenza, sulla base di una selezione per titoli, in un regime di incompatibilità. Essi sono nominati e retribuiti dal Ministero delle finanze e assistiti da personale amministrativo inquadrato nel medesimo ministero. Quanto al requisito della specializzazione, si osserva che favorendo la preparazione, lo stesso non si pone in contrasto, con la realizzazione di un giusto processo.

Inoltre, per il processo tributario, giudizio ad alto profilo tecnico, è significativo l'apporto di categorie professionali con specifica competenza nei settori di appartenenza. E', pertanto, da considerarsi con favore la previsione di collegi giudicanti con composizione atta a soddisfare la eterogeneità degli elementi interessati dalla materia tributaria.

Non vi è dubbio, perciò, che nonostante la funzione moralizzatrice della legge n. 449/1997 abbia sottratto forze importanti alla magistratura tributaria in nome di una incompatibilità estesa anche alla consulenza tributaria, il composito organico delle commissioni appaia, tutt'ora, il più idoneo per affrontare una litigiosità spesso coinvolgente valutazioni di bilancio, estimi e questioni urbanistiche, problematiche finanziarie a fronte delle quali l'intervento del giurista deve, necessariamente, affiancarsi a quello dello specialista. In questa direzione è rivolta del resto

tutta l'esperienza europea⁷⁵ dove, proprio le controversie ad alto tasso di tecnicità, restano affidate a camere giurisdizionali composte da membri giuristi e da membri laici, provenienti dalle aree di competenza interessate.

Ma, la questione dell'imparzialità dell'organo giudicante, rispetto all'attuale aspetto normativo della giurisdizione tributaria speciale, è maggiormente interessante dal punto di vista della relazione tra tale principio, consustanziale all'essere giudice, con la competenza e idoneità tecnica della persona fisica, abilitata dalla legge all'esercizio della funzione giurisdizionale. Ciò implica che risulta minacciata la concretizzazione legislativa di tale regola costituzionale, qualora non sia previsto che il giudice/persona fisica possieda i requisiti, almeno minimi, di professionalità, sia teorica che pratica ovvero qualora al giudice stesso non vengano garantite condizioni di operatività adeguate.

E' possibile, perciò, affermare che la portata garantistica della regola costituzionale de qua coincide con l'esigenza di assicurare alle parti "giudizi senza pregiudizio" e, più in generale, una migliore qualità della giurisdizione. Tuttavia, anche in tema di imparzialità, la giurisprudenza costituzionale ha constatato la non innovatività del novellato art. 111 Cost. rispetto ai principi contenuti negli artt. 3 e 24 Cost⁷⁶ ed ha, altresì, ribadito il proprio orientamento in tema di incompatibilità, astensione e ricusazione, secondo cui "la sfera di applicazione dell'istituto dell'incompatibilità si riferisce a situazioni di pregiudizio per

⁷⁵ M. Scuffi, *L'unità della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Corr.Trib.* 3/2002, p. 216. Cfr. Anche *La giustizia tributaria in Italia e in Usa. Organizzazione e struttura*, Testo della relazione svolta al convegno su Imposizione, Equità e Giurisdizioni Fiscali tenuto a Firenze il 30 settembre-1 ottobre 1993.

⁷⁶ Cfr. Corte Cost. sent. 14 luglio 2000, n.283; Corte Cost. Ord. 28 maggio 2001, n. 167;Corte Cost. sent. 6 luglio 2001, n. 224.

l'imparzialità del giudice che si verificano all'interno del medesimo procedimento"⁷⁷.

La disciplina delle incompatibilità appare decisamente più complicata nel processo tributario rispetto all'esercizio di attività professionali di consulenza e assistenza tributaria⁷⁸. In realtà, il dibattito, meramente dottrinale, sulla incompatibilità dei giudici tributari e sulle possibili soluzioni normative volte alla soluzione del problema, non corrisponde alla volontà, degli attuali giudici, di non voler mutare la situazione poichè rispondente agli interessi degli stessi. Interessi non certo ascrivibili ai compensi percepiti, ma al prestigio ed ai conseguenti vantaggi. Tutto ciò, ovviamente si pone in contrasto con i canoni di un processo giusto.

Nei confronti dell'organo decidente nessun dubbio deve poter sorgere in relazione all'esistenza di situazioni che incidono sulla sua terzietà, indipendenza ed autonomia di giudicato, così come in ordine a circostanze incompatibili con la propria funzione pubblica.

Par. 2.4 Art. 111 Cost.: la ragionevole durata

Quello della «*durata ragionevole del processo*» rappresenta uno dei più rilevanti principi processuali presenti nella nostra Carta costituzionale. Esso ha fatto un primo ingresso nell'ordinamento italiano con la ratifica della *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali* (Legge 4 agosto 1955 n. 848), che lo postula all'art. 6, § 1

⁷⁷ Cfr. Corte Cost. Ord. 18 luglio 2002, n. 367.

⁷⁸A. Marcheselli, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, Op. cit.

(«ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti»). Ma, è con la Legge Costituzionale 23 novembre 1999, n. 2 che assurge a principio costituzionale, codificato nell'art. 111 Cost.

In quest'ultimo, il legislatore costituzionale, dopo aver espressamente stabilito che «la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge» e che «ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale», aggiunge, che «la legge ne assicura la ragionevole durata». Se ne trae l'inevitabile conclusione che la «ragionevole durata» che il legislatore ordinario è tenuto ad assicurare, per rispettare il dettato costituzionale, è solo e soltanto quella del processo «giusto»⁷⁹, cioè del processo che comunque assicuri le altre garanzie processuali costituzionalmente rilevanti. La disposizione così strutturata, non si sovrappone a quella di cui all'art. 6 CEDU (della quale si parlerà più ampiamente nel prosieguo della presente trattazione), poichè non attribuisce alle parti processuali un diritto soggettivo, ma dispone che sia il legislatore ad assicurare una durata ragionevole del processo.

Il legislatore costituzionale non ha inteso riferirsi alla rapidità in assoluto, bensì all'efficienza processuale, collegata al principio di ragionevolezza. Intendendo, con ciò, operare un bilanciamento tra la durata del processo e le altre garanzie quali il contraddittorio tra le parti in condizioni di parità. Dunque, la rapidità della giustizia non deve

⁷⁹ A. Carratta *La Corte costituzionale e il ricorso per cassazione quale 'nucleo essenziale' del 'giusto processo regolato dalla legge': un monito per il legislatore ordinario*, in *Giurisprudenza Italiana*, III, 2010, p.630.

comprometterne la qualità⁸⁰. Secondo una parte della dottrina la norma offre una indicazione circa l'organizzazione giudiziaria e le relative risorse e, pertanto, può essere considerata quale parametro di costituzionalità per quelle norme processuali che pur in assenza di esigenze legate a garanzie difensive prevedano tempi lunghi⁸¹.

Dunque, è piuttosto scarsa l'incidenza di detta norma sulla lentezza processuale, la cui causa non è da imputare solo alla disciplina processuale, ma anche al rapporto fra questa e le risorse destinate al processo. Di conseguenza nel bilanciamento complessivo tra valori costituzionali, quello delle garanzie accordate alle parti prevarrà su quello della rapidità, poichè la loro stretta attinenza alla disciplina processuale consente un utilizzo degli stessi quale parametro di legittimità costituzionale. Invece, l'uso della ragionevole durata quale parametro costituzionale risulta, proprio per quanto sopra detto, limitato ai soli casi in cui la disciplina processuale preveda rallentamenti manifestamente irragionevoli, perchè non legati ad alcuna delle garanzie previste dall'art. 111 Cost.⁸²

Anche in relazione a questa parte del secondo comma dell'art. 111, non si registra una assoluta novità, poichè il principio in essa codificato era immanente nell'ordinamento costituzionale fin dalla nascita della Costituzione, nel 1948. Da subito, infatti, si è univocamente affermato che la «ragionevole durata» del processo costituisce una componente fondamentale del principio di effettività della tutela giurisdizionale assicurata dall'art. 24, 1° comma, della stessa Costituzione e del diritto

⁸⁰ E. Amodio, *Dal rito inquisitorio al giusto processo*. Milano 2003, p. 53; N. Troker *Il nuovo articolo 111 della costituzione e il giusto processo in materia civile: profili generali*, op. cit.

⁸¹ F. Tomaseo, *Lezioni di diritto processuale civile, disposizioni generali*, Padova 2006, p.182. P. Ferrua, *Il giusto processo* op.cit. 78

⁸² A. Andronio, *Commentario Costituzione art. 111*, a cura di Branca e Pizzorusso, Roma 2000, p. 2115

alla difesa, in qualsiasi stato e grado del giudizio, assicurata dal comma successivo.

Ovvero che la durata del processo, determinata attraverso la disciplina processuale, non può essere né eccessivamente dilatata nel tempo da non rendere effettiva la tutela giurisdizionale, né eccessivamente limitata nel tempo a tal punto da non assicurare il pieno esercizio del diritto di difesa delle parti.

L'essere componente essenziale dell'effettività della tutela giurisdizionale e del diritto di difesa comporta che la durata del processo risulta *ragionevole* solo ed in quanto non determini una limitazione dell'effettività della tutela giurisdizionale o del diritto alla difesa delle parti. Dunque, l'incidenza della durata del processo sull'effettività della tutela giurisdizionale, non dipende dalla durata *breve* o *lunga* in termini assoluti, ma dalla stretta relazione tra la durata ed il diritto ad "agire in giudizio" di cui all'art. 24 Cost. da una parte e, dall'altra parte, con il diritto alla difesa di cui al comma successivo del medesimo articolo.

Anche la giurisprudenza della Corte costituzionale approda alle stesse conclusioni, quando afferma che la durata del processo per essere *ragionevole*, così come impone il 2° comma dell'art. 111 Cost., "*deve conciliarsi anche con le altre tutele costituzionali e con il diritto delle parti di agire e difendersi in giudizio garantito dall'art. 24 Cost.*"⁸³.

Con una pronuncia successiva, la stessa Corte, ha precisato, poi, che tale principio "*deve essere letto alla luce dello stesso richiamo al connotato di "ragionevolezza", che compare nella formulazione normativa, in correlazione con le altre garanzie previste dalla Costituzione, a cominciare da quella relativa al diritto di difesa*"⁸⁴, e con una ulteriore pronuncia ha riaffermato che

⁸³ Corte cost. sent., 9 febbraio 2001, n. 9.

⁸⁴ Corte cost. sent., 22 giugno 2001, n. 204.

“bilanciamento tra il diritto di difesa e il principio di ragionevole durata del processo deve tener conto dell'intero sistema delle garanzie processuali, per cui rileva esclusivamente la durata del giusto processo, quale complessivamente delineato in Costituzione, mentre un processo non giusto perché carente sotto il profilo delle garanzie, non è conforme al modello costituzionale, quale che sia la sua durata”⁸⁵.

La posizione della Corte Costituzionale è in perfetta sintonia con quanto, da sempre, affermato anche dalla Corte europea dei diritti dell'uomo in relazione alla violazione dell'art. 6, par. 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, che consacra il medesimo principio della *ragionevole durata* dei processi (*délai raisonnable*).

Anche la Corte europea, però, ha in più occasioni evidenziato la centralità di tale principio, quale elemento imprescindibile e «imperativo per tutti procedimenti»⁸⁶, sottolineandone, tuttavia l'imprescindibile connessione fra esso e gli altri valori quali la garanzia del contraddittorio⁸⁷ e del diritto di difesa⁸⁸ e l'esigenza di una corretta amministrazione della giustizia⁸⁹. Dunque, assicurare l'effettività della tutela giurisdizionale, richiede che la celerità del processo non costituisca comunque un valore assoluto⁹⁰, da realizzare ad ogni costo, ma richiede un bilanciamento con altri valori fondamentali.

Pertanto, qualsiasi intervento legislativo mirato a regolamentare la *durata* dei processi, non può prescindere dalla tutela dell'effettività del diritto di azione e del diritto di difesa delle parti.

⁸⁵ Corte cost. sent., 4 dicembre 2009 n. 317.

⁸⁶ Corte Edu, sent. 28 giugno 1978, König c. Repubblica Federale Tedesca.

⁸⁷ Corte Edu, sent. 18 febbraio 1997, Niderost-Huber c. Svizzera.

⁸⁸ Corte Edu, sent. 17 dicembre 1996, Vacher c. Francia.

⁸⁹ Corte Edu, sent. 1° agosto 2000, C.P. e altri c. Francia.

⁹⁰ Corte Edu, sent. 19 ottobre 2004, Makhfi c. Francia; sent. 28 novembre 2002, Lavents c. Lettonia.

Al principio di ragionevole durata in senso oggettivo è ispirata l'introduzione, ad opera della legge n. 89/2001 di una equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo⁹¹. Infatti, l'art. 2 della legge n. 89/2001, al suo primo comma stabilisce che "Chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazioni della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6.1. della Convenzione, ha diritto ad una equa riparazione" a carico dello Stato responsabile delle lungaggini processuali.

Parte della dottrina⁹², inizialmente, non ha condiviso la collocazione dei principi convenzionali nella legge ordinaria citata, in assenza di una previsione costituzionale in merito all'adattamento ai trattati ed alle fonti derivate. Tuttavia questo approccio dottrinale non ha avuto ragion d'essere a seguito della vigente formulazione dell'art. 117 della Costituzione, primo comma, modificato dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, che, pur non prevedendo un'automatica collocazione nell'Ordinamento italiano del diritto convenzionale, statuisce, comunque, che ".....la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli

⁹¹ L'emanazione di tale legge, ha un duplice obiettivo: operare un "adeguamento" alle statuizioni della Corte EDU; e introdurre un strumento riparatorio interno contro le violazioni relative alla durata ragionevole dei processi.

⁹² Sul punto si veda R. Miceli, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2004, II, p. 772, dove l'autrice ritiene che: "... la sussidiarietà della tutela non impone la necessità che vi sia un ambito di applicazione identico fra la legge internazionale e quella nazionale e tantomeno, quindi, che si appresti, al livello interno, una tutela analoga a quella internazionale".

derivanti dall'Ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali" , confermando, nella sostanza, la vincolatività delle norme pattizie⁹³.

Successivamente, il Legislatore con l'art. 3 del d.l. 11 settembre 2002, n. 201 ha modificato la legge Pinto nel punto in cui questa riconosceva un'equa riparazione a favore di chi fosse stato leso da un qualsiasi processo troppo lungo, indipendentemente dalla natura dei diritti sui quali esso verteva.

Ne conseguiva che mentre la legge Pinto tutelava chi, sottoposto ad un processo, ne subisse le lentezze, a prescindere dalla materia processuale, diversamente il d.l. n. 201/2002 escludeva l'applicazione della garanzia de qua a tutto l'ambito delle controversie vertenti in ambito tributario, ad eccezione dei procedimenti rilevanti anche nella materia penale.

Fortunatamente, in sede di conversione, con la legge 14 novembre 2002, n. 259 veniva elisa tutta la parte del d.l. n. 201/2002 di modifica alla legge n. 89/2001, la quale assumeva di nuovo l'originaria versione di ampio respiro con la previsione della tutela ad ogni processo⁹⁴. Ciò,

⁹³ In questo senso, A. Cittarello, *La durata ragionevole del processo: criteri di valutazione della ragionevolezza elaborati dalla CEDU ed Ordinamento italiano*, in Riv. it. dir. pubbl. comun., 2003, p. 146. In argomento, G. Tarantino, *Il giusto processo tributario*, in *il Fisco*, 3 maggio 2004, p. 2670, fa notare che la Corte costituzionale, con una decisione molto importante del 19 gennaio 1993, n. 10, in Riv. dir. intern., 1993, 225 ss., aveva sostenuto che le norme pattizie sono state introdotte nell'Ordinamento italiano con la forza di legge propria degli atti concernenti i relativi ordini di esecuzione ed anche, contrariamente al precedente orientamento, la non derogabilità del diritto internazionale da parte di leggi interne successive essendo le stesse norme derivanti da una fonte riconducibile ad una competenza atipica e come tali insuscettibili di abrogazione o modifica da parte di disposizioni di legge ordinaria. Sul punto l'Autore asserisce che è pur vero che la giurisprudenza ha vissuto profonde oscillazioni nella ricerca di un criterio certo da utilizzare a fondamento della prevalenza delle disposizioni della Convenzione, ma certamente la revisione dell'art. 117 della Costituzione sembra aver portato ad una definizione della questione.

⁹⁴ In genere, sulla l. n. 89/2001, M. Cecchetti, *La riforma dell'art. 111 Cost.: tra fonti preesistenti, modifica della Costituzione, diritto intertemporale ed esigenze di adeguamento della legislazione ordinaria*, in AA.VV., Osservatorio sulle fonti, De Siervo (a cura di), Torino, 2000, 47 ss.; S. Ruggeri, *La riforma del giusto processo*, in AA.VV., *L'attuazione della Costituzione. Recenti riforme e ipotesi di revisione*, Panizza, Romboli (a cura di), Pisa, 2001, 51 ss.; R. Martino, *Sul diritto all'equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo (legge 24 marzo*

tuttavia non è stato sufficiente all'estensione tout court della previsione legislativa anche al processo tributario. Si pensi ad esempio alla posizione della giurisprudenza di legittimità che da anni nega l'applicazione della legge Pinto alle controversie tributarie non aventi rilievo penale⁹⁵. La Corte di Cassazione, da un lato, opera un collegamento genetico e funzionale fra la CEDU e la legge Pinto, poichè quest'ultima è stata pensata quale rimedio sussidiario rispetto al ricorso diretto alla Corte Edu. e, dall'altro, riconosce all'art. 3 della legge Pinto esclusivamente rilevanza procedurale. Da questi due elementi ne fa scaturire l'impossibilità di applicare detta legge anche al processo tributario non avente rilevanza penale, evidenziando la rilevanza esclusivamente procedimentale dell'art. 3 della legge Pinto.

Dal collegamento di cui sopra sarebbero scaturite le indicazioni fornite dalla giurisprudenza europea della Corte Edu, relative alla non estendibilità delle garanzie del giusto processo alle controversie attinenti agli atti impositivi⁹⁶.

La conseguenza di questo collegamento sarebbe la perfetta sovrapposibilità della norma nazionale al precetto comunitario, in quanto *“il meccanismo nazionale mira ad assicurare una tutela analoga a quella che il ricorrente riceverebbe nel quadro della istanza internazionale, poiché il*

2001, n. 89), in Riv. dir. proc, 2000, p. 210 ss.; G. Tarzia, *L'art. 111 Cost. e le garanzie europee del processo civile*, ivi, 2001, p. 1 ss.; A. Didone, *Equa riparazione e ragionevole durata del giusto processo*, Milano, 2002, p. 19 ss; F. Furnari, *Il risarcimento dei danni per la lentezza della giustizia*, Torino, 2005, p. 35 ss; F. Gambini, *La ragionevole durata del processo e la legge Pinto*, in Riv. dir. cost., 2005, p. 309 ss.; F. Cuocolo, *Rilevanza costituzionale dei «giusto processo»*, in Quad. reg., 2006, 17 ss.; N. Trocker, *Dal giusto processo all'effettività dei rimedi: l'azione nell'elaborazione della Corte europea dei diritti dell'Uomo*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2007, 35 ss.

⁹⁵ Cfr. Cass. Sent. 8 novembre 2005, n. 21653; Cass. Sent. 25 ottobre 2005, n. 20675; Cass. Sent. 28 settembre 2005, n. 18953; Cass. Sent. 30 settembre 2005, n. 17498; Cass. sent. 30 settembre 2005, n. 17497; Cass. sent. 27 settembre 2004, n. 17139; Cass. sent. 17 giugno 2004, n. 11350; Cass. 15 luglio 2008, n. 19367.

⁹⁶ R. Miceli, intervento al convegno *“Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo e giusto processo tributario”*. Pescara, 5 e 6 maggio 2011.

riferimento diretto all'art. 6, quale all'uopo inserito nel testo della l. n. 89/2001, art. 2 consente di trasferire sul piano interno i limiti dell'applicabilità della medesima disposizione esistenti sul piano internazionale"⁹⁷.

Conseguentemente vi sarebbe conformità tra la fattispecie che importa violazione della norma e, dunque, successivo diritto all'equa riparazione e la fattispecie disegnata dalla norma di riferimento.

E' evidente, perciò, la determinate influenza della Corte di Strasburgo, nei confronti dei giudici italiani, dal momento che solo ai giudici della prima spetta individuare l'ambito di applicazione della disposizione⁹⁸.

Da quanto detto, si evince che le diverse decisioni della Corte Edu., volte a limitare le garanzie del giusto processo in ambito internazionale, finiscono per estendere i loro effetti anche a livello nazionale. Un esempio di ciò, lo si rinviene nella nota sentenza *Ferrazzini c/Italia* dove, sostanzialmente si afferma l'estraneità del contenzioso tributario all'ambito dei "diritti ed obbligazioni di carattere civile" nonostrate siano indubbi gli effetti patrimoniali che, lo stesso, necessariamente produce nei confronti dei contribuenti. Ma, si ritiene che la natura patrimoniale della controversia non sia sufficiente di per sé a comportare l'applicabilità dell'art. 6 par.1 CEDU, poichè potrebbero esservi delle obbligazioni patrimoniali che sono da considerarsi come rientranti nell'ambito del diritto pubblico e, di conseguenza, al contenzioso tributario, che è prerogativa della potestà pubblica, non sarebbe applicabile l'art. 6 par.1 CEDU. E' importante, tuttavia sottolineare che la sentenza *Ferrazzini c. Italia* venne adottata a maggioranza (undici voti contro sei) e non all'unanimità dalla Grande Camera della Corte di

⁹⁷ Cfr. Cass. sent. 15 luglio 2008, n. 19367.

⁹⁸R. Miceli., intervento al convegno "Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo e giusto processo tributario" op. Cit..

Strasburgo. Leggendo le opinioni dissenzienti, motivate dai giudici di minoranza Lorenzen, Rozakis, Bonello, Strážnická, Bîrsan e Fischbach, si percepisce che la materia potrebbe subire una evoluzione futura⁹⁹. I giudici dissenzienti sottolineano che *“l’obbligo di pagare le imposte ha delle conseguenze dirette ed importanti sugli interessi patrimoniali dei cittadini, e che le questioni fiscali – la loro ripartizione, le modalità di pagamento e di raccolta dell’imposta, rispetto alle liti che rientrano nelle leggi finanziarie – si fondano, in una società democratica, sull’applicazione di disposizioni legali, e non su di un potere discrezionale dell’amministrazione. Pertanto, l’articolo 6 dovrebbe applicarsi a tali controversie, salvo che vi siano delle circostanze speciali che giustifichino che l’obbligo di pagare le imposte non sia considerato rivestire « carattere civile » riguardo all’articolo 6 §1 della Convenzione.”*¹⁰⁰.

⁹⁹Fra le opinioni dei giudici di maggioranza è interessante esaminare quella, concordante, ma separata, del giudice Ress, il quale ha stigmatizzato l’abuso di diritto dell’amministrazione finanziaria nell’esecuzione forzata in danno del contribuente, ritenendo che *“l’aspetto dell’esecuzione forzata immediata, che presenta delle similitudini con l’effetto delle sanzioni e può essere ancora più severa dal punto di vista economico, non deve essere escluso a priori dal campo d’applicazione dell’articolo 6.....omissis. Come per le pene, in cui Corte ha sviluppato l’obbligo di non procedere all’esecuzione prima che l’individuo abbia la possibilità di farne controllare la legalità, io credo che questo aspetto valga anche nelle procedure in materia fiscale. Se le procedure nel diritto tributario in alcuni Stati contraenti non prevedono una dilazione nel caso in cui l’individuo contesti il suo dovere di pagare, o se non vi è almeno la possibilità di chiedere una proroga dell’esecuzione prima di pagare alcune somme considerevoli, la cui legalità è contestata, lo Stato utilizza la sua posizione predominante nel quadro delle prerogative del potere pubblico in maniera che potrebbe essere qualificata eccessiva. Ciò può accadere anche se lo Stato chiede per la proroga dell’esecuzione delle garanzie bancarie che rappresentano un carico eccessivo per l’individuo. Se si considera la durata talvolta molto lunga di queste procedure fiscali, davanti le autorità fiscali e le giurisdizioni competenti in materia fiscale, il contribuente si ritrova in una situazione di cui difficilmente si può dire che essa faccia « parte delle obbligazioni civiche normali in una società democratica » (Schouten e Meldrum c. Paesi Bassi, sentenza del 9 dicembre 1994, serie A no 304, p. 21, § 50). Vi è in questa situazione un elemento che potrebbe a mio avviso incitare la Corte a rivedere certi aspetti dell’applicazione dell’articolo 6 in materia fiscale”*.

¹⁰⁰ Nella sentenza Ferrazzini c.Italia, i giudici dissenzienti affermano più ampiamente: *“Constatare che l’articolo 6 § 1 della Convenzione, sotto il suo aspetto civile, si applica alle questioni fiscali non restringe in alcun caso il potere degli Stati di far pesare sui privati o sulle società ogni obbligazione fiscale che essi desiderino imporre. Una simile constatazione non restringe la libertà degli Stati di mettere in vigore le leggi che essi giudichino necessarie per assicurare il pagamento delle imposte (articolo 1 del Protocollo no 1). L’articolo 6 della Convenzione costituisce una garanzia procedurale, che consacra principalmente il diritto all’accesso ad un tribunale ed il diritto di beneficiare di una procedura giudiziaria equa entro un termine ragionevole. A tal riguardo, vi sono state delle evoluzioni importanti nel campo fiscale successivamente all’elaborazione della Convenzione. All’epoca vi erano poche speranze*

Questi, attualmente, i confini della giurisprudenza della Corte europea.

Relativamente alla materia tributaria, però, è opportuno precisare che rientrano nel controllo della Corte Europea e quindi anche dei giudici nazionali, non solo il processo penale per reati tributari, ma anche in genere il processo tributario in tema di sanzioni fiscali dotate di accentuato carattere punitivo. Dunque, la sanzione civile, consistente in una sanzione pecuniaria, inflitta al contribuente, sotto forma di penalità per mala fede, può essere presa in considerazione, in ambito penale concretandosi in “accusa”, ai sensi dell'articolo 6 § 1 della Convenzione europea dei Diritti Umani. Ma ciò non è automatico e dipende dall'entità della sanzione¹⁰¹.

*di poter ottenere un controllo giudiziario – o un controllo tout court – delle decisioni amministrative che riguardavano la fiscalità, invece oggi è certo che, quantomeno nella grande maggioranza degli Stati contraenti, che le controversie in materia fiscale possono essere disciplinate nel quadro di una procedura davanti le giurisdizioni ordinarie. Ed allora, è difficile a comprendersi perché sarebbe ancora necessario accordare agli Stati delle prerogative speciali in virtù della Convenzione in questo campo, e dunque negare alle persone soggette alla giurisdizione, nell'ambito delle procedure fiscali, le garanzie procedurali elementari consacrate dall'articolo 6 § 1. Come lo dimostra segnatamente il giudice Ress nella sua opinione concordante, il bisogno di una tale protezione esiste manifestamente – per esempio per evitare la combinazione di una lunga procedura e d'un obbligo di pagare delle imposte prima della definizione definitiva di una controversia riguardante la legittimità della decisione fiscale. A mio avviso, il dettato dell'articolo 1 del Protocollo no 1 non consente in alcun caso di presumere che i suoi redattori avessero l'intenzione d'accordare agli Stati il diritto di negare agli individui ogni protezione procedurale nelle controversie di natura fiscale. Come si può giustificare di sottrarre al controllo della Corte l'applicazione dei diritti procedurali garantiti dall'articolo 6 § 1 nel quadro di un contenzioso la cui sostanza è direttamente legata ad un diritto civile, nella specie il diritto al rispetto dei beni ? Una simile interpretazione andrebbe parimenti nella direzione dell'evoluzione costante della giurisprudenza della Corte, secondo cui le disposizioni materiali della Convenzione, come gli articoli 2, 3 e 8, devono essere interpretate come impositive ugualmente agli Stati di obblighi procedurali”. Anche la dottrina ha criticato tale pronuncia, cfr. in tal senso P. Russo, in *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 11, che ha lamentato un'interpretazione esclusivamente letterale dell'art. 6, paragrafo I.*

¹⁰¹ Corte Europea dei Diritti Umani : caso *Bendenoun c. Francia*, sentenza del 24 febbraio 1994; caso *Vastaberga Taxi Aktiebolag e Vulic c. Svezia*, ricorso n°. 36985/97) sentenza del 23 luglio 2002; caso *Salomon c. Francia*, ricorso no 65109/01, decisione del 24 settembre 2002; caso *Mieg De Boofzheim c. Francia*, ricorso no 52938/99, decisione del 3 dicembre 2002; caso *Louerat c. Francia*, ricorso no 44964/98, sentenza del 13 febbraio 2003; caso *Morel c. Francia* ricorso no 54559/00, decisione del 3 giugno 2003; caso *Clinique Mozart Sarl c. Francia*, ricorso no 46098/99, decisione del 1° luglio 2003; caso *Ardex s.a. c. Francia*, ricorso no 53951/00 decisione del 2 settembre 2003;

La Corte europea, invece, diversamente in tema di procedimento, e con particolare riferimento al tema dei rimborsi e crediti di imposta, ritiene che il comportamento dello Stato nei confronti del contribuente non può infrangere il giusto equilibrio tra le esigenze dell'interesse generale della comunità e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali degli individui, ossia il diritto al rispetto dei beni garantito dall'articolo 1 del Protocollo n° 1, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo¹⁰². Tuttavia, nonostante questi ragionamenti assolutamente condivisibili, rimane il fatto che la Corte di Strasburgo, proprio con la citata sentenza Ferrazzini, pur esendosi posta il problema di verificare se fosse il caso o meno di ampliare l'ambito di applicazione della Convenzione alla luce dei cambiamenti intervenuti nella società con riguardo ai rapporti individui /stato, è giunta alla conclusione secondo cui dette evoluzioni non toccano la natura dell'obbligazione di pagare i tributi ed ha concluso per una conferma della sua posizione tradizionale.

Quanto al secondo aspetto caratterizzante la giurisprudenza della Corte di Cassazione, ossia quello relativo al riconoscimento all'art. 3 della legge Pinto, della esclusiva rilevanza procedurale, è necessario osservare che detta norma individuando, fra i possibili legittimati passivi dell'azione da irragionevole durata del procedimento, il Ministro di Economia e finanze, indicherebbe chiaramente l'applicabilità al processo tributario del procedimento previsto dalla legge Pinto, ma la Corte di Cassazione attribuisce alla norma una diversa interpretazione. Il giudice di legittimità, infatti, sostiene che tale norma debba essere letta nel contesto della legge Pinto e non in maniera autonoma. Di conseguenza, la

caso *Faivre* (no 2) c. Francia, ricorso no 69825/01, sentenza del 16 dicembre 2003; caso *Silvester's Horeca Service* c. Belgio, ricorso no 47650/99 sentenza del 4 marzo 2004 .

¹⁰²M. De Stefano, *Il mancato o ritardato rimborso delle imposte costituisce violazione dei diritti umani*, in *Il Fisco* n. 36, del 6 ottobre 2003, p. 5597 ss..

stessa sarebbe applicabile solo a quelle controversie tributarie alle quali la Corte Edu riconosce l'applicazione delle garanzie, ossia a quelle controversie che investono pretese del contribuente diverse dalla rideterminazione del tributo, ma ad essa conseguenti e comunque riconducibili alla materia civile¹⁰³, oltre, ovviamente, alle controversie penali.

La posizione della giurisprudenza di legittimità non è stata sempre condivisa dalla dottrina¹⁰⁴ che ha spesso individuato soluzioni opposte e tese ad evidenziare che una tale interpretazione della legge Pinto sarebbe contraria all'art. 111 Cost. che in relazione al giusto processo non differenzia le giurisdizioni.

Inoltre il combinato disposto dell'art. 111 Cost. e degli artt. 2 e 3 della legge Pinto evidenziano come il rinvio alla CEDU ed alle sentenze della Corte di Strasburgo non dovrebbe operare in relazione all'ambito di applicazione della norma ma solamente con riguardo alla determinazione della violazione della ragionevole durata del procedimento e ai criteri del risarcimento.

Pertanto, escludere il processo tributario dalla disciplina della ragionevole durata comporterebbe la violazione dell'art. 111 Cost. nonché il disconoscimento del carattere giurisdizionale al processo dinanzi alle Commissioni tributarie¹⁰⁵.

Dunque la giurisprudenza della Corte di cassazione nega ogni tutela al contribuente-parte processuale coinvolto in processi

¹⁰³ Queste controversie sono: il giudizio di ottemperanza ad un giudicato tributario o la causa di ripetizione di un credito riconosciuto.

¹⁰⁴ F. Gallo, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 11; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11; F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, p. 793 ss.

¹⁰⁵ R. Miceli, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, op. cit. p. 759.

irragionevolmente lunghi¹⁰⁶. Invece, il riconoscimento, anche in ambito processual tributario, del diritto all'equa riparazione del danno causato dalle lungaggini processuali, oltre a garantire una piena attuazione dell'art. 111, non lascerebbe spazio ad alcuna discriminazione contrastante con i principi di uguaglianza e di accesso alla tutela previsti dagli artt. 3 e 24 della Carta Costituzionale¹⁰⁷.

Da quanto detto, emerge l'esigenza di un intervento normativo atto ad ampliare la sfera di applicazione della legge Pinto o quantomeno che ne "sleggi la portata dal vincolo interpretativo fornito dalla Corte di Strasburgo dando corretta ed integrale attuazione ai principi dell'art. 111 della nostra Carta Costituzionale"¹⁰⁸.

Oltretutto, sarebbe anacronistico non considerare l'impatto che in questa materia ha l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona attraverso cui è stata riconosciuta forza cogente al diritto comunitario e conseguentemente all'importanza dell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che riproduce in parte l'art. 6 della Cedu senza, però, operare differenziazioni tra diritti civili e accuse penali, quasi a voler attuare una generalizzazione dei principi del giusto processo.

Par. 3 Il giusto processo nel sistema delle fonti del diritto

L'art. 111 della Costituzione, come sopra ampiamente analizzato, dispone, tra l'altro, che "... la giurisdizione si attua mediante il giusto

¹⁰⁶ C. Sacchetto, *Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo e giusto processo tributario*, in Atti del convegno Pescara, 5 e 6 maggio 2011, in corso di pubblicazione.

¹⁰⁷ Cfr. F. Gallo, *Quale modello processuale per il diritto tributario?*, in *Rass. Trib.*, 2011, I, p. 11.

¹⁰⁸ C. Sacchetto, *Atti del convegno, Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo e giusto processo tributario*, op. Cit.

processo regolato dalla legge” e che “...la legge ne assicura la ragionevole durata”.

Il giusto processo in chiave domestica, ossia quello che scaturisce dal citato art. 111 ripropone quasi pedissequamente, i fondamentali principi enucleati dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’Uomo e delle libertà fondamentali, che al suo art. 6 disciplina il diritto a un equo processo.

Il diritto ad un equo processo e, dunque, anche ad essere giudicati entro un termine ragionevole, si inserisce tra i diritti e le libertà che originariamente, attraverso la costituzione della Convenzione, sono stati recepiti all’interno di un documento normativo che ricomprende i principi appartenenti alla sfera etico-morale del comune senso del diritto. Con la nascita, poi, della Corte europea dei diritti dell’uomo¹⁰⁹, in sostituzione dei precedenti organi giurisdizionali quali la Commissione e la Corte, si è teso, tra l’altro, a conseguire una sensibile riduzione dei tempi della giustizia ed un consolidamento della giurisprudenza della nascente Corte quale punto fermo per la tutela dei diritti umani. Il diritto ad un equo processo sancito dal citato art 6 CEDU è la diretta espressione di un principio che, da sempre, caratterizza l’evoluzione dei sistemi politici e degli ordinamenti democratici e che al contempo rappresenta un caposaldo dello stato di diritto. La centralità dei diritti afferenti il sistema processuale, che si rinviene nel generale quadro delle norme internazionali sui diritti umani, quale riflesso della evoluzione a cui si è appena accennato, è ribadita in tutti gli strumenti internazionali dedicati

¹⁰⁹ Con una modifica apportata alla CEDU in data 11 maggio 1993, attraverso la firma a Strasburgo del c.d. “undicesimo Protocollo” (entrato in vigore il 1° novembre 1998, ratificato dall’Italia con l. 28 agosto 1997, n. 296), nasce la Corte europea dei diritti dell’Uomo competente a giudicare sulle violazioni della CEDU.

ai diritti umani, sia a livello universale che regionale¹¹⁰; non solo, ma ad ulteriore conferma soccorre anche il dato della formulazione, chiara ed omogenea con cui tale diritto è enunciato, nel testo delle norme internazionali dedicate all'argomento. Il sistema di garanzie poste a fondamento del processo è la naturale espressione del principio di legalità: in un ordinamento concepito come capace di tutelare l'individuo contro l'arbitrio dell'autorità, l'insieme delle norme che garantiscono da un punto di vista sostanziale e da un punto di vista processuale i diritti della persona, appaiono strettamente interconnesse e reciprocamente funzionali¹¹¹.

Vi sono, ad esempio, regole che attengono non solo allo svolgimento del processo, ma altresì, alle modalità in base alle quali un individuo può giungere dinanzi all'autorità giudiziaria. Infatti, l'esercizio, equo e corretto, della giurisdizione postula innanzitutto, come presupposto fondamentale, che l'individuo si veda riconoscere il diritto di accesso al giudice: sotto questo profilo, l'articolo 13 della CEDU, che attribuisce il diritto ad un ricorso effettivo dinanzi ad un'istanza nazionale¹¹², assume il ruolo di una norma-base, rispetto alla quale l'articolo 6 CEDU ne definisce nel dettaglio i contenuti, quasi si trattasse di un rapporto da *lex generalis* a *lex specialis*. Più semplicemente, l'insieme di garanzie contenute nel citato art. 6 sono un elemento imprescindibile dell'impianto normativo che non solo sono poste a fondamento del c.d. "equo processo" negli ordinamenti democratici, ma rappresentano altresì una

¹¹⁰ Cfr. Patto sui diritti civili e politici, articolo 14; Carta africana dei diritti dell'uomo e dei popoli, articolo 7; Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, articolo 47; Convenzione americana per i diritti dell'uomo, articolo 8; Carta araba dei diritti dell'uomo (2004), articoli 13 e 14.

¹¹¹A. Ciampi, *Le garanzie dei diritti processuali dell'imputato*, in Riv. Dir. Internaz., 1999, p. 680 ss.

¹¹² L'articolo 13 stabilisce: "Everyone whose rights and freedoms as set forth in this Convention are violated should have an effective remedy before a national authority notwithstanding that the violation has been committed by a person acting in an official capacity."

componente essenziale di un più vasto insieme di regole tese a garantire l'individuo nei confronti di un uso arbitrario del potere da parte degli organi dello Stato¹¹³: vengono, cioè, sanciti una serie di diritti che, accanto all'affermazione del principio del giudice precostituito per legge e di quello che esige l'imparzialità del tribunale, assumono una chiara centralità ai fini della definizione di "processo equo"¹¹⁴.

Par. 3.1 Effettività della tutela giurisdizionale: l'art. 6 CEDU.

Nel consacrare le garanzie della "correttezza" di ciascun processo, l'art. 6 CEDU ha riprodotto principi e valori fondamentali che da tempo caratterizzano il mondo anglosassone.

La scelta dei padri della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo di inserire nell'art. 6 CEDU la garanzia di "processo equo", non affiancata dal diritto di accedere al processo e di adire la via giurisdizionale per la protezione delle posizioni giuridiche soggettive riconosciute sul piano sostanziale, è lo specchio di quella ideologia dominante nei paesi anglosassoni, nonché la risultante di quella acquisita consapevolezza che il consenso degli Stati aderenti al nuovo organismo sopranazionale europeo si sarebbe potuto ottenere facilmente in relazione a quella garanzia, ma non anche intorno all'accesso, in generale, alla tutela giurisdizionale.

Nel nuovo scenario europeo, caratterizzato dalla presenza di culture e tradizioni giuridiche diverse, gli organi di giustizia

¹¹³ Cfr. S. Dorigo, *Il limite massimo de'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione Europea e i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in Riv Dir. Trib., 2011, I, p. 44.

¹¹⁴ Cfr. M. De Salvia, *Compendium della CEDU*, Napoli, 2000, spec. p. 11 ss.

sopranazionali istituiti con la Convenzione di Roma non si limitano a consolidare il corredo garantistico raccolto nel principio del “giusto processo” e tentano, ben presto di arricchire il contenuto e la portata precettiva della norma.

Si giunge così a considerare il tema dell’azione, ovvero del diritto di agire in giudizio, quale garanzia del cittadino sottratta al volere dei legislatori nazionali.

E’ del 1975 la storica pronuncia “Golder”¹¹⁵ che segna una tappa fondamentale nella formazione del diritto processuale europeo. Con essa viene decretato l’ingresso nell’ordine costituzionale europeo del diritto di accedere al giudice affermando che l’art. 6 della Convenzione Europea dei diritti dell’uomo, accanto al giusto processo, garantisce anche il diritto di adire i tribunali. Ma in quale misura in ambito tributario i principi dell’art. 6.1. della CEDU hanno trovato ingresso e concreta applicazione nell’ambito dell’ordinamento nazionale? La Corte, inizialmente, si è attestata su una interpretazione particolarmente restrittiva in ordine all’applicabilità della normativa convenzionale alle controversie fiscali, ritenendo che la disposizione dell’art. 6.1. della CEDU avrebbe riguardato esclusivamente e tassativamente le cause penali e quelle civili - come emerge, peraltro, dal dato letterale dell’articolo - e non quelle di diritto pubblico.

Pietra miliare di tale impostazione giurisprudenziale è la nota sentenza Ferrazzini, della quale si è già detto¹¹⁶, in cui la Corte ha evidenziato che “... la materia fiscale rientra ancora nell’ambito delle

¹¹⁵ *Golder c. Regno Unito*, 21 febbraio 1975, n. 4451/70, A18.

¹¹⁶ Corte europea dei diritti dell’Uomo, 12 luglio 2001, sentenza *Ferrazzini*, in *Il Fisco*, 2002, 2670 ss., con commento di Bellini.

prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività”.

La dottrina¹¹⁷ ebbe a criticare duramente detta posizione dei giudici europei, ritenuta antistorica poiché imperniata, concettualmente, su un rapporto tra Fisco e contribuente che vedeva l’Autorità pubblica primeggiare autoritativamente sul “privato amministrato”, senza tener in debita considerazione che il relativo legame era ormai improntato, in Italia ma anche negli altri ordinamenti, ad un sistema democratico in cui la tradizionale potestà di imperio statale veniva mitigata dal generale principio di legalità al quale l’Autorità fiscale doveva sottostare. Ed è proprio attraverso la comparazione che parte il percorso volto al superamento della dicotomia, caratterizzante la CEDU, tra materia penale e materia civile. Sin dall’origine la Convenzione riguarda Stati con tradizioni ed esperienze giuridiche diverse, ciò fa sì che molto spesso anche negli stati a forte connotazione amministrativistica quest’ultima ceda il posto alla più generale ed omogenea bipartizione tra materia penale e civile. Ciò non toglie, però, che i diritti e le obbligazioni attinenti ai rapporti in cui una delle parti sia lo Stato possano essere sottratti alle garanzie previste dalla Convenzione, e ciò anche se trattasi di rapporti tributari. Autorevole dottrina inglese, ad esempio, ritiene che negli ordinamenti di common law le obbligazioni tributarie rientrano certamente tra i diritti e doveri di carattere civile ex art 6, comma 1 CEDU.

Con la conseguenza che alle controversie tributarie britanniche è assolutamente applicabile il sistema delle garanzie del giusto processo.¹¹⁸

¹¹⁷ E. Grassi, *La motivazione dell'accertamento tributario come momento genetico del contraddittorio processuale in sinergia di apporto alla difesa in giudizio*, in *il Fisco*, 2006, 3977 ss.; F. Gallo, *Verso un “giusto processo tributario”*, op. cit., p. 11 ss.; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, op. cit., p. 11 ss.

¹¹⁸ P. Baker., *Taxation and the European Convention on human right*, in *Eur. Taxation*, 2001, p. 592.

Dunque, l'iniziale chiusura assunta, da cui ne derivava una drastica preclusione applicativa della normativa soprannazionale al processo tributario da parte dei singoli paesi, registrava delle situazioni di apertura e, con il passare degli anni, ciò è stato accolto anche dai giudici di Strasburgo¹¹⁹.

Altri segnali rilevanti si sono avuti ad opera di illustre dottrina italiana che tende a riconoscere una condizione di parità al contribuente nei rapporti con il fisco e considera antistorica la concezione autoritativa del medesimo¹²⁰.

Tuttavia nonostante sia innegabile il ridimensionamento dell'interesse fiscale, mediante la tendenza "a rafforzare la dialettica tra contribuente e Amministrazione finanziaria e a riportare in una posizione paritetica le due parti, avendo l'obiettivo di superare definitivamente ricostruzioni del fenomeno tributario in termini coercitivi e repressivi"¹²¹, non è ancora chiaro fino a che punto possa spingersi tale tendenza, che inevitabilmente incontra il "limite strutturale e funzionale, immanente all'imposizione tributaria, della decurtazione patrimoniale senza indennizzo, per sua natura autoritativa"¹²². La dottrina italiana si è concentrata sugli aspetti relativi alla qualificazione della posizione soggettiva del contribuente qualificandola, talvolta quale semplice interesse legittimo e tal'altra quale diritto soggettivo degradato dall'esercizio del potere di supremazia da parte dell'Amministrazione finanziaria.

¹¹⁹ Tra le pronunce in tale direzione, Corte europea dei diritti dell'Uomo, 8 febbraio 2000, sentenza *Charalambos*, documento reperito all'indirizzo <http://www.echr.coe.int>; Corte europea dei diritti dell'Uomo, 5 ottobre 1999, sentenza *Gantzner*, *ivi*.

¹²⁰ F. Gallo, *Verso un "giusto processo tributario"*, op. cit., p. 12 e seg..

¹²¹ F. Gallo, *Verso un "giusto processo tributario"* op. cit., p. 13, 17.

¹²²L. Del Federico, *I principi della Convenzione Europea di Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in Riv. Dir Fin.2010, pag. 206.

Tuttavia, questo dibattito, squisitamente italiano, non ha nessuna attinenza con i motivi per cui la Corte ha dichiarato inapplicabile l'art. 6 ai processi tributari, interni ai vari Stati aderenti alla CEDU. Ciò in quanto, secondo i giudici di Strasburgo, il termine "diritto", usato dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, non implica alcuna discriminazione tra diritti soggettivi ed interessi legittimi. La Corte Europea, infatti, ha riconosciuto che "anche gli interessi legittimi sono situazioni soggettive tutelate dalla Convenzione, al pari dei diritti soggettivi"¹²³.

Ciò che, invece, suona come posizione anacronistica è la concezione a cui è rimasta ancorata la Corte nella sentenza Ferrazzini, secondo cui il rapporto, tra Fisco e contribuente, anzichè essere connotato dalla attuazione della legge a cui è tenuto il Fisco, riconoscerebbe a quest'ultimo una posizione di supremazia tesa a disporre un prelievo. Tuttavia, la dissenting opinion, nella sentenza citata, e della quale si è ampiamente detto in precedenza, evidenzia un importante percorso di maturazione ed apertura da parte della Corte Europea. Del resto già l'applicazione ad opera delle amministrazioni fiscali dei paesi del nord Europa della *compliance philosophy*, che li vede impegnati in attività di vero e proprio marketing e customer satisfaction del contribuente, nonchè, in Italia una legge come quella dello statuto del

¹²³Così il richiamo alla sentenza fatto da F. Tesaurò, in *Giusto processo e processo tributario*, in Rass. Trib. 2006, 22, partic. nota 31, che prima richiama Corte Eur. 5.10.2000, *Mennitto c. Italia*, e poi chiarisce che secondo Allorio il potere dell'Amministrazione finanziaria, non è un potere sovrano, ma un potere amministrativo vincolato, rigidamente soggetto al dovere di imparzialità ed al principio di legalità; cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano 1969, 13 e seg., 107 e seg.; v. anche E. De Mita, *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in Jus, 2000, 31. Cfr. Anche F. Tesaurò, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, ID., *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in Riv. dir. fin., 1988, I, 387, dove si chiarisce il valore dell'interesse legittimo in seno alla giustizia tributaria; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova 1984, 163 e seg.; M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 36 e seg..

contribuente, evidenziano come il rapporto Fisco-contribuente sia sempre più orientato su un piano di parità e la giustificazione dell'imposizione sia da rinvenire nel concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, e non più nella pura e semplice supremazia dello Stato.

Di conseguenza la vecchia concezione del processo tributario come prosecuzione in sede contenziosa dell'azione impositiva, stride con questo nuovo modo di pensare al rapporto fisco-contribuente, al quale è senz'altro più consona una visione del processo quale strumento atto a verificare la legalità e correttezza dell'imposizione. Ciò comporta che allo stesso, debba essere riconosciuto il normale standard di garanzie di qualunque altro processo. Pertanto è da ritenersi conforme alla *ratio* della CEDU riconoscere ai giudizi fra cittadini e pubblica amministrazione, e dunque anche al processo tributario, le garanzie previste per la "materia civile"¹²⁴.

Dunque, l'applicazione o meno delle garanzie del *fair trial* dipenderebbe dall'esistenza o meno di un rimedio giurisdizionale a disposizione del contribuente: laddove, insomma, tale rimedio vi fosse, allora le suddette garanzie dovrebbero essere rispettate¹²⁵.

¹²⁴Cfr. F. Gallo F., *Verso un "giusto processo tributario"* op. cit p. 13ss., e L. Perrone, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.*, 3/2007, p. 675ss.

¹²⁵ Cfr. S.Dorigo, *Fair Tax Trial: qualche considerazione storico-sistemica sull'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie fiscali*, Relazione tenuta a Pescara, il 5 maggio 2011, nel corso del convegno "Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giusto processo tributario", in <http://www.inich./scigiur/eventi>.

Par. 4 Effettività della tutela e diritto UE

La Corte di giustizia, già da tempo¹²⁶ e in più occasioni ha asserito che il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva dei diritti riconosciuti dall'ordinamento giuridico UE, costituisce un principio generale del diritto comunitario. Ciò, sia perchè esso fa parte dei principi giuridici generali che derivano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri e sia per essere stato sancito dagli artt. 6 e 13 CEDU¹²⁷. Con specifico riferimento alla tutela dei diritti di origine UE da parte degli ordinamenti statali, la Corte ha spesso sottolineato come i diritti fondamentali, proprio perché parte dei principi generali del diritto UE, "devono del pari essere rispettati dagli Stati membri quando danno esecuzione ad una normativa comunitaria"¹²⁸. Pertanto, sarà loro compito prevedere tutti quei meccanismi atti a garantire che ai diritti derivanti dall'ordinamento UE venga riconosciuta la medesima tutela che viene normalmente assicurata a quelli di origine prettamente nazionale, con tutte le garanzie previste dal diritto interno¹²⁹. E', infatti, lo stesso diritto UE a richiedere - in via generale - che la normativa nazionale non leda il diritto ad una effettiva tutela giurisdizionale¹³⁰.

¹²⁶ Corte di Giustizia, sentenza 15 maggio 1986, C- 222/84, *Johnston*.

¹²⁷ Corte di Giustizia, sentenze 25 luglio 2002, C-50/00 P, *Union de Pequeños Agricultores/Consiglio*; 1 aprile 2004, C-263/02 P, *Commissione/Jégo-Quéré*; 12 dicembre 2006, T-228/02, *Organisation des Modjahedines du peuple d'Iran/Consiglio*; 13 marzo 2007, C-432/05, *Unibet*.

¹²⁸ Corte di Giustizia, sentenze 19 aprile 2005, C-521/04 P (R), *Tillack*; 10 luglio 2003, C-20/00 e C-64/00, *Booker Aquaculture*.

¹²⁹ Corte di Giustizia, sentenza 19 aprile 2005, C-521/04 P (R), *Tillack*.

¹³⁰ Corte di Giustizia, sentenza 11 settembre 2003, C-13/01, *Safalero*.

Par. 4.1 La giurisprudenza precedente al Trattato di Lisbona

Ai fini dell'individuazione e della definizione di equo processo, un ruolo fondamentale è da riconoscere alla giurisprudenza UE. I giudici UE, a loro volta, hanno in più occasioni fatto ricorso alla giurisprudenza di Strasburgo, come ad esempio nel caso della sentenza *Ordre des barreaux francophone et germanophone et a.*, dove viene innanzitutto sottolineato che il diritto ad un equo processo costituisce un diritto fondamentale che l'UE rispetta in quanto principio generale ai sensi dell'art. 6.2 TUE, precisando, inoltre, che in tale nozione sono ricompresi i diritti della difesa, il principio di uguaglianza delle armi, il diritto di accesso alla giustizia e il diritto di accesso ad un avvocato in materia civile e in quella penale¹³¹.

Tale concetto viene ripreso e ribadito anche dalla successiva sentenza del Tribunale di primo grado *Schneider Electric SA/Commissione*¹³², nella quale si afferma che "il rispetto del diritto degli amministrati a che la loro causa sia esaminata da un tribunale indipendente e imparziale è garantito dall'art. 6, n. 1, della Convenzione, cui rinvia l'art. 6, n. 2, del Trattato sull'Unione europea, ed è stato riaffermato dall'art. 47, secondo comma, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea". In particolare, si evidenzia come il diritto ad un equo processo sia da riconoscere a tutti gli amministrati, poichè riconosciuto parte integrante dei diritti fondamentali tutelati, nell'ordinamento giuridico comunitario, da parte della Corte di giustizia¹³³. La pronuncia del Tribunale di primo grado assume particolare importanza per il fatto che i giudici richiamano espressamente

¹³¹ 26 giugno 2007, C-305/05, *Racc.* p. I-0000, punti 29-31 che richiamano le sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo del 21 febbraio 1975, *Golder c. Regno Unito*, n. 4451/70, A18; del 28 giugno 1984, *Campbell-Fell c. Regno Unito*, n. 7819/77 e n. 7878/77, A80; del 30 ottobre 1991, *Borgers c. Belgio*, n. 12005/86, A214-B.

¹³² 11 luglio 2007, T-351/03, *Racc.* p. II-0000, punti 181 e ss.

¹³³ Anche 6 aprile 2006, T-309/93, *Camos Grau/Commissione*, *Racc.* p. II-1173, punti 102-103.

il contenuto dell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali, pur se - in quel momento - non ne fosse stato ancora riconosciuto l'effetto giuridicamente vincolante.

Tutto ciò, lungi dall'essere una novità, si pone in linea con quanto sostenuto in più occasioni dagli avvocati generali; primi a compiere riferimenti espressi alla Carta dei diritti fondamentali dell'UE nelle loro conclusioni¹³⁴.

In particolare, l'art. 47 è stato, ad esempio, richiamato nelle conclusioni concernenti la causa *Maersk Olie & Gas A/S*¹³⁵ ed in quelle relative alla causa *Pupino*¹³⁶, dove si richiama detta norma con riferimento ad una definizione processuale. Più precisamente, si afferma come - in nome del rispetto del diritto all'equo processo - non possa essere ammessa una definizione di "parte di una controversia" tale da risultare in contraddizione con le garanzie sancite dall'art. 6 CEDU e dall'art. 47 della Carta, in forza dei quali qualunque soggetto ha diritto di essere ascoltato. Questo perché il diritto di ogni persona ad un processo equo, che si ispira per l'appunto a questi diritti fondamentali, costituisce un principio generale di diritto comunitario del quale la stessa Corte di giustizia deve assicurare il rispetto.

Nella causa *Pupino*, l'avvocato generale Kokott, afferma che i principi fondanti ogni ordinamento giuridico statale devono rispettare il diritto dell'imputato al giusto processo in forza del fatto che l'Unione, "vale a dire la Comunità e gli Stati membri", devono rispettare questo diritto, sancito anche nell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali, in

¹³⁴ *Ex multis*, le conclusioni dell'a.g. Tizzano dell'8 febbraio 2001, C-173/99, *BECTU*, *Racc.* p. I-4881, punto 26, che per la prima volta hanno richiamato la Carta dei diritti fondamentali, in particolare il suo art. 31.

¹³⁵ Corte di Giustizia sentenza 13 luglio 2004, C-39/02, *Racc.* p. I-9657, punto 36.

¹³⁶ Corte di giustizia sentenza 11 novembre 2004, C-105/03, *Racc.* p. I-5285, paragrafo 66.

base al disposto dell'art. 6, n. 2, UE; al riguardo, si legge nelle conclusioni, è determinante - in particolare - l'art. 6 CEDU. Un rinvio che non ha più ragion d'essere, alla luce dell'efficacia giuridica ora riconosciuta alla stessa Carta che ha valore vincolante e visto il contenuto dell'art. 6 TUE che, nella versione innovata dal Trattato di Lisbona, prevede il perseguimento dell'adesione dell'Unione europea alla CEDU.

Strettamente legato al diritto all'equo processo è il diritto ad un processo dalla durata ragionevole, principio generale del diritto comunitario, sancito dal secondo comma dell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, che riprende la CEDU e la giurisprudenza interpretativa di Strasburgo. Anche in relazione ad esso risulta fondamentale la giurisprudenza comunitaria, con le sue copiose pronunce a riguardo.

Secondo i giudici comunitari, va qualificato come principio generale del diritto comunitario il diritto di ogni persona ad un processo equo e da concludersi entro un termine ragionevole. A tal proposito, tuttavia, è necessario chiarire che "il rispetto di un termine ragionevole è stato analizzato dal giudice comunitario anzitutto come criterio in base al quale valutare l'eventuale violazione di alcuni principi generali del diritto comunitario"¹³⁷, quali - ad esempio - il principio di certezza del diritto, di tutela del legittimo affidamento, di tutela dei diritti della difesa, oltre che con riferimento al diritto ad un equo processo. Dunque, "il rispetto di un termine ragionevole si impone all'amministrazione comunitaria, e quindi anche alla giurisdizione, come regola in base alla quale valutare la legittimità del suo operato"¹³⁸.

¹³⁷ Conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi nella causa 16 novembre 2006, C-523/04, *Commissione/Paesi Bassi*.

¹³⁸ Paragrafo 59 delle conclusioni di cui alla nota precedente.

In una sola occasione, precisamente con la sentenza *Baustahlgewebe*¹³⁹, la Corte di giustizia ha deciso per la violazione di tale diritto da parte del giudice UE, in specie il Tribunale di primo grado.

In quella occasione la Corte era chiamata a decidere in grado di appello e tra i motivi di ricorso ve ne era anche uno relativo all'eccessiva durata del processo innanzi al giudice comunitario di prima istanza.

La Corte di giustizia, richiamando in via analogica le sentenze *Erkner e Kemmache*¹⁴⁰ della Corte europea dei diritti dell'uomo, ha affermato che la ragionevolezza della durata del processo dev'essere valutata alla luce delle circostanze proprie di ciascuna causa e, in particolare, della rilevanza della lite per l'interessato; della complessità della causa in esame; del comportamento tenuto in corso di causa dal ricorrente; infine, di quello osservato dalle autorità competenti.

Nel caso di specie, i giudici riconobbero fondato il motivo di ricorso che poggiava sull'eccessiva durata del procedimento ai fini dell'annullamento della sentenza impugnata, solo limitatamente alla parte in cui veniva fissato l'importo dell'ammenda inflitta alla società ricorrente. Ciò perchè, mancando la dimostrazione dell'influenza della durata del procedimento sulla soluzione della controversia, la Corte non ritenne il motivo tale da determinare l'annullamento dell'intera sentenza impugnata.

Nel motivare la loro scelta con ragioni di economia processuale ed al fine di garantire un rimedio immediato ed effettivo al vizio cui era

¹³⁹ Corte di Giustizia sentenza 17 dicembre 1998, C-185/95 P.

¹⁴⁰ Corte EDU, 23 aprile 1987, *Erkner-Hofauer c. Austria*, n° 16/1986/114/162, A-117, punto 66, « *Le caractère raisonnable de la durée d'une procédure s'apprécie suivant les circonstances de la cause et eu égard aux critères consacrés par la jurisprudence de la Cour, en particulier le degré de complexité de l'affaire, le comportement des requérants et celui des autorités compétentes* » ;Corte EDU 27 novembre 1991, *Kemmache c. Francia*, n°s 41/1990/232/298 e 53/1990/244/315, A-218, punto 60 ; v. anche corte EDU 19 febbraio 1991, *Manzoni c. Italia*, série A n° 195-B, p. 29, par. 17.

incorso il Tribunale, i giudici provvidero a ridurre l'importo dell'ammenda in questione e sia pure senza enunciare alcun criterio generale, evidenziarono lo stretto collegamento tra riduzione dell'ammenda e risarcimento del danno patito dall'interessato.

Il principio secondo cui una sentenza potrà essere annullata solo in presenza di indizi che provino che la durata del procedimento ha influito sulla soluzione della controversia, pur comportando comunque il diritto ad un risarcimento del danno, è stato successivamente ribadito dalle sentenze *SARL (SGA)*¹⁴¹, *Nederlandse Federatieve*¹⁴² e, soprattutto, *Thyssen Stahl AG*¹⁴³, nella quale sono state compiute ulteriori interessanti precisazioni sul punto.

Infatti, dopo avere ribadito che il diritto ad un processo equo e, in particolare, a che questo sia svolto entro un termine ragionevole, costituiscono principi generali di diritto UE¹⁴⁴, e che il carattere ragionevole del termine è valutato in relazione alle caratteristiche specifiche di ciascun caso, la Corte ha precisato che l'elencazione di detti criteri non ha carattere esaustivo e che la durata del procedimento può essere giustificata anche alla luce di uno solo di essi. A tal fine, si potrà assumere come metro di paragone il tempo medio dedicato alla definizione di un caso simile a quello in esame.

L'esigenza della celerità di definizione di un processo non può, comunque, prescindere dalla necessità di accertare pienamente e con la maggiore precisione possibile i fatti che ne sono all'origine. Ciò è ben

¹⁴¹ Corte di Giustizia, sentenza 13 dicembre 2000, C-39/00 P.

¹⁴² Corte di Giustizia sentenza 21 settembre 2006, C-105/04 P.

¹⁴³ Corte di Giustizia, sentenza 2 ottobre 2003, C-194/99 P.

¹⁴⁴La Corte di Giustizia, con la sentenza *Sumitomo*, 25 gennaio 2007, C-403/04 P, ribadisce che il diritto ad un processo equo, e in particolare il diritto a che questo avvenga entro un termine ragionevole, è ispirato all'art. 6 CEDU.

evidenziato dalla sentenza *Limburgse Vynil*¹⁴⁵, dove si sottolinea che “l’intento di celerità che deve animare il giudice non deve nuocere agli sforzi che sono diretti a far piena luce sui fatti controversi e ad agevolare in ogni modo le parti interessate affinché possano presentare i loro elementi di prova e le loro osservazioni, sì da giungere ad una pronuncia soltanto a seguito di una matura riflessione”¹⁴⁶.

Par. 4.2 L’art. 47 Carta dei Diritti fondamentali dell’Unione Europea (Nizza -2000) e i rapporti con il trattato di Lisbona

Con il trattato di Lisbona, entrato in vigore nel 2009, viene riconosciuta alla Carta di Nizza lo stesso valore dei Trattati. Esso definisce le modalità di esercizio della tutela comunitaria dei diritti fondamentali. Il nuovo articolo 6 del Trattato dell’Unione Europea riconosce, infatti, piena efficacia giuridica alla Carta di Nizza (Carta dei diritti fondamentali dell’Unione del 7 dicembre 2000 adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo) e chiarisce che l’Unione aderisce alla Convenzione Europea dei diritti dell’uomo (CEDU). L’ultimo comma dell’articolo citato specifica infine che “*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*”.

In tema di giustizia, la carta di Nizza individua nel Capo VI le norme di tutela e all’art. 47 rubricato *Diritto a un ricorso effettivo e di accesso*

¹⁴⁵ Corte di Giustizia, sentenza 15 ottobre 2002, C-238/99 P.

¹⁴⁶ Richiamando, così, le sentenze della Corte EDU del 27 giugno 1968, *Wemhoff c. Germania*, n. 2122/64, A7, e del 27 giugno 1968, *Neumeister*, n. 1936/63, A8.

ad un tribunale imparziale stabilisce che “Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell’Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un tribunale, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. Il patrocinio a spese dello Stato è concesso a coloro che non dispongono di mezzi sufficienti, qualora ciò sia necessario per assicurare l’effettività dell’accesso alla giustizia.”

Da un punto di vista processuale, appare certo che il riconoscimento dell’efficacia giuridica dell’art. 47 della Carta consente l’invocazione diretta della violazione di tale norma, quale motivo di ricorso, qualora un soggetto si ritenesse leso dei diritti in essa contenuti.

Questa, tuttavia, sembra essere l’unica vera novità, visto che anche prima – come si evince dalla sentenza *Baustahlgewebe* in precedenza citata – i diritti derivanti dall’accezione ampia del diritto all’equo processo potevano ricevere tutela all’interno dello stesso ordinamento UE e l’iter da seguire per chiedere, ed ottenere, giustizia era il medesimo.

Quanto alla Cedu, poi, le innovazioni recate dal Trattato di Lisbona non hanno comportato alcun mutamento della collocazione delle disposizioni della stessa nel sistema delle fonti. Disposizioni che, pertanto, non sono divenute parte integrante del diritto dell’Unione e, conseguentemente, i giudici nazionali non hanno il potere-dovere di non applicazione di quelle norme interne, ritenute incompatibili con le norme CEDU, senza dover attivare il sindacato di costituzionalità. La ricostruzione dei rapporti tra diritto comunitario e diritto interno (potere-dovere del giudice ordinario di disapplicare le norme interne contrastanti

con le norme europee), operata dalla giurisprudenza della Corte sulla base del disposto dell'art. 11 Cost. (secondo cui l'Italia «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») continua, dunque, a non essere applicabile alle norme CEDU. Per tali norme, anche dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, continua ad essere valida la ricostruzione operata dalle sentenze della Corte costituzionale n. 348 e 349 del 2007, 239, 311 e 317 del 2009. Secondo tale ricostruzione, il giudice nazionale, qualora ritenga che una disposizione interna non possa essere interpretata in modo da rendere la norma da applicare coerente con la norma CEDU, deve sollevare questione di legittimità costituzionale per violazione dell'art.117, primo comma, della Costituzione (*“La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”*), violazione, che si sarebbe realizzata attraverso il contrasto della norma interna con la norma CEDU, che è quindi “norma interposta” dalla disposizione costituzionale, di cui al riportato art.117, primo comma, della Costituzione. La Corte costituzionale, con la sentenza n. 80 del 2011 ha confermato la propria giurisprudenza anche alla luce del Trattato di Lisbona. In particolare la Corte ha sottolineato che le previsioni di cui ai paragrafi 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.”*) e 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*) dell' art 6, TUE non hanno mutato il precedente quadro.

L'adesione alla Convenzione europea da parte dell'Unione, con le indicazioni previste dal Protocollo n. 8, non è avvenuta e i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione e i diritti fondamentali risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali del diritto comunitario.

Alla luce delle innovazioni introdotte dal Trattato di Lisbona e, in particolare dal nuovo art 6 TUE, la tutela dei diritti fondamentali nell'ambito dell'Unione europea è formalmente riferita a tre fonti la Carta dei diritti fondamentali (cosiddetta Carta di Nizza), che l'Unione riconosce e che ha lo stesso valore giuridico dei trattati; la CEDU, in quanto avvenga l'adesione ad essa dell'Unione; i principi generali del diritto comunitario.

Quello che emerge è, perciò, un sistema di protezione più forte, nel quale il riconoscimento alla Carta di Nizza del medesimo valore dei Trattati rappresenta, la vera innovazione volta a rafforzare la tutela dei diritti fondamentali nell'ambito del sistema dell'Unione. Ciò proprio attraverso il suo riferimento ad un testo scritto avente la stessa forza e lo stesso valore dei Trattati .

Quindi i diritti corrispondenti a quelli della CEDU, sono divenuti parte integrante del diritto dell'Unione e le norme poste dalla Carta, che costituisce la loro fonte, hanno la forza e il valore delle norme dei Trattati con le conseguenze, sopra indicate.

Dall'esame delle sentenze e ordinanze della Corte di giustizia¹⁴⁷, che fanno espressamente riferimento ad articoli della Carta, dopo

¹⁴⁷ Cfr. Ad es. Corte di Giustizia Ordinanza 19 gennaio 2010, C-555/07, Küçükdeveci; ordinanza, 4 marzo 2010, C-578/08, Chakroun; 1 luglio 2010, C-407/08 P, Knauf Gips c. Commissione; ordinanza, 12 novembre 2010, C-339/10, Estov; ordinanza 16 settembre 2010, C-148889/10, Chatzi; ordinanza 14 ottobre 2010, C-243/09, Günter Fuß.

l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona se ne trae la sensazione che sia iniziato un percorso, paragonabile a quello promosso con la sentenza *Stauder* del 12 novembre 1969¹⁴⁸, ovvero che il cammino di valorizzazione dei diritti fondamentali, iniziato con tale sentenza, possa proseguire con maggiori certezze¹⁴⁹.

¹⁴⁸Corte di Giustizia, sentenza 12 novembre 1969, C- 29/69, in cui la Corte ha affermato la sua competenza sui "fondamentali diritti della persona" che fanno parte dei principi generali del diritto comunitario.

¹⁴⁹ Cfr. Cons. di Stato, sentenza 2 marzo 2010, n. 1220, in cui si precisa che il principio della tutela effettiva, oltre che dall'art. 24 Cost., sarebbe desumibile anche dagli artt. 6 e 13 CEDU "divenuti direttamente applicabili nel sistema nazionale, a seguito della modifica dell'art. 6 del Trattato, disposta dal Trattato di Lisbona entrato in vigore il 1° dicembre 2009"; e cfr. TAR Lazio, sent. 18 maggio 2010, n. 11984, in cui si afferma con maggiore vigore che ad opera del Trattato di Lisbona, le norme della CEDU divengono immediatamente operanti negli ordinamenti nazionali degli Stati membri dell'Unione, e quindi nel nostro ordinamento nazionale, in forza del diritto comunitario, e quindi in Italia ai sensi dell'art. 11 della Costituzione. E' opportuno, però, precisare che trattasi di orientamento minoritario poichè non ci sono pronunce simili nè da parte della Corte di Giustizia nè della Cassazione italiana.

CAP. II

ACCESSO ALLA TUTELA GIURISDIZIONALE NEL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO

Sommario: Par. 1. Le Commissioni Tributarie: storia ed evoluzione. - Par.1.1. I requisiti per l'accesso alla tutela giurisdizionale: la giurisdizione delle Commissioni Tributarie. - Par. 2 La competenza delle Commissioni tributarie Provinciali e Regionali. - Par. 3 Accesso alla tutela giurisdizionale: l'art. 19 D.Lgs.546/92. - Par. 4 Il processo tributario alla luce delle disposizioni contenute nell'art. 111 della Costituzione.

Par. 1 Le Commissioni Tributarie: storia ed evoluzione

Al fine di comprendere al meglio l'attuale assetto della giurisdizione tributaria e delle problematiche connesse, appare indispensabile ripercorrere le tappe fondamentali dell'evoluzione del contenzioso tributario, disciplinato oggi, nei suoi contenuti essenziali, dai Decreti Legislativi 31 dicembre 1992, n. 545 e n. 546.

Le Commissioni tributarie nacquero quali organi preposti all'accertamento dell'imposta, tant'è che i primi riferimenti ad esse sono rinvenibili nella legge 14 luglio 1864, n. 1830, istitutiva dell'imposta di ricchezza mobile, con la quale furono create apposite Commissioni con il compito di svolgere *"tutte le operazioni occorrenti per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta"* (art. 21)¹⁵⁰. Successivamente, fu istituita la figura dell'agente a cui venne affidata la titolarità di questa funzione, mentre ai precedenti organi fu modificata la denominazione in Commissioni Amministrative, con compiti di decidere in merito alle controversie tra contribuente e agente per l'accertamento

¹⁵⁰ S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Trattato di diritto amministrativo*, diretto da V.E. Orlando, III, Milano, 1901, 578, classificava tali organi fra le giurisdizioni speciali amministrative.

dei redditi, sui quali l'imposta si riscuote mediante ruoli (art. 42, r.d. 24 agosto 1877 n. 4021).

Le decisioni di questi organi erano appellabili presso una Commissione provinciale e, dopo il giudizio delle Commissioni di secondo grado, erano ammessi i ricorsi ad una "Commissione centrale". Nonostante tale forte cambiamento, l'attività delle Commissioni restava comunque circoscritta nell'ambito della funzione Amministrativa e la loro composizione di derivazione strettamente amministrativa, non mancava di confermarlo.

La natura squisitamente amministrativa delle Commissioni rendeva molto particolari i rapporti fra esse ed il giudice ordinario. A tal proposito, la legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, legge di abolizione del contenzioso amministrativo, disponeva la devoluzione all'Autorità giudiziaria ordinaria delle controversie relative a diritti soggettivi anche ove fosse interessata la Pubblica Amministrazione o fossero stati emanati provvedimenti amministrativi. Dunque, anche le liti relative alle imposte, ma con rilevanti limitazioni. Infatti, erano sottratte alla cognizione del giudice ordinario le questioni in materia di estimo catastale e riparto di quote relative all'imposta fondiaria sui terreni, nonché, *"tutte le altre imposte dirette"* fino a quando non avesse avuto luogo la pubblicazione del ruolo (art. 6). E' evidente che per le imposte dirette la tutela fosse solo amministrativa durante lo svolgersi del procedimento e, solo dopo la pubblicazione dei ruoli, ossia solo dopo la conclusione dell'azione amministrativa, si riconosceva la possibilità di agire dinanzi al giudice ordinario¹⁵¹.

¹⁵¹ Cfr. L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, vol. I, Milano, 1923, 319, dove considera *"molto ragionevole sospettare che il legislatore, nell'art. 6, abbia avuto il proposito di tracciare le linee di un altro sistema, il quale si potrebbe enunciare in questa formula: nessuna garanzia giurisdizionale prima della pubblicazione"*

Da quanto detto emerge con chiarezza come il legislatore dell'epoca, se da un lato non ritenne opportuno limitare la libertà dell'Amministrazione fino al termine della sua azione; dall'altro mise in risalto l'incidenza delle leggi d'imposta nella sfera patrimoniale del cittadino, guardando a quest'ultimo come titolare di diritti che, qualora lesi, avrebbero potuto essere reintegrati attraverso il ricorso alla giurisdizione ordinaria. Tutto ciò, probabilmente, aveva lo scopo di realizzare un contemperamento fra l'interesse del privato alla tutela dei propri diritti di libertà, di proprietà e di difesa anche nei confronti della P.A. e quello dell'Amministrazione a riservare alla propria cognizione le controversie più complesse o a cui, semplicemente, non intendeva rinunciare¹⁵².

Il contenzioso tributario, dunque, si articolava in due sistemi differenziati di tutela: quello dinanzi alle Commissioni tributarie e quello dinanzi all'Autorità giudiziaria ordinaria. Tale modello, nonostante i problemi applicativi ad esso inevitabilmente connessi, ha resistito per oltre un secolo, sviluppandosi, in questo arco temporale, secondo la logica della pregiudizialità del ricorso alle Commissioni tributarie e dell'autonomia dei due giudizi¹⁵³.

Con la riforma degli ordinamenti tributari ad opera del Regio Decreto 7 agosto 1936, n. 1639, relativo all'ordinamento tributario, e Regio

dei ruoli delle imposte dirette; garanzia della ordinaria giurisdizione civile dopo tale pubblicazione".

¹⁵² Vedi G. Gaffuri, *La giurisdizione e la competenza del giudice speciale tributario*, in *Il processo tributario* (a cura di G. Curami), Torino, 1998, p. 6, secondo il quale preminente è stata la volontà politica di impedire un sindacato del giudice ordinario in materie di cui l'Amministrazione non gradiva spogliarsi; In tal senso anche A. Uricchio, *Atti e poteri del giudice tributario tra principi del "giusto processo" e estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007, p. 17; e C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 168, per il quale valore determinante al fine del mantenimento delle Commissioni tributarie va attribuito alla riconosciuta specialità della materia tributaria.

¹⁵³ A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, 232; G. Ingrosso, *Sull'autonomia dell'azione giudiziaria in materia tributaria*, in *Foro it.*, 1938, I, p. 953; C. Longobardi, *Della relazione tra il giudice speciale tributario e il giudice ordinario*, in *Giur. Compl. Cass. Civ.*, 1947, III, p. 140, ss.

Decreto 8 luglio 1937, n. 1517 relativo alla costituzione e al funzionamento delle Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari, al processo tributario amministrativo, si offriva per la prima volta una disciplina organica in grado di sostituire le norme frammentarie e spesso monche del vecchio regolamento della legge sull'imposta mobile¹⁵⁴.

Il nuovo modello prevedeva che per le controversie concernenti le imposte dirette, il ricorso all'Autorità giudiziaria fosse necessariamente preceduto dal ricorso alla Commissione tributaria di primo grado, mentre per le imposte indirette, l'Autorità giudiziaria potesse essere adita indipendentemente o anche cumulativamente al ricorso alle Commissioni, salvo, nel primo caso, l'esclusione della condanna alle spese dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò può essere letto come l'inizio di quel percorso di evoluzione tendente alla giurisdizionalizzazione delle Commissioni tributarie, originariamente semplici organi interni alla Pubblica Amministrazione. Tuttavia, i tempi non erano ancora maturi per il definitivo riconoscimento delle stesse quali organi giurisdizionali. A ciò ostavano ancora alcuni fattori, quali ad esempio la sopravvivenza in capo alle Commissioni di prima istanza della possibilità di aumentare i redditi accertati dagli uffici tributari (art. 31 R.D. 8 luglio 1937, n. 1516, ma anche di confermare l'accertamento in base a titolo diverso o di integrarlo (art. 32 R.D. n. 1516/1937); inoltre, all'Amministrazione finanziaria era affidato il reclutamento dei giudici tributari¹⁵⁵. Successivamente, con l'entrata in vigore della costituzione, nonostante non vi fosse stata una chiara presa

¹⁵⁴ P. Pugliese, *La riforma degli ordinamenti tributari*, in Archivio di diritto pubblico, diretto da D. Donati, Padova, 1937, vol. II, p. 557.

¹⁵⁵ Artt. 23 ss., R.D. 7 agosto 1939.

di posizione in relazione al delicato tema della natura delle Commissioni tributarie, emerse in modo chiaro la necessità di una riforma della disciplina delle stesse. Queste, infatti, se concepite come organi giurisdizionali, sarebbero sicuramente risultate carenti dei requisiti di indipendenza ed imparzialità sanciti dalla Costituzione e ritenuti imprescindibili per ogni organo giurisdizionale. Viceversa, se intese quali organi amministrativi, non avrebbero potuto tollerare limitazioni alla proposizione dell'azione giudiziaria in virtù del principio costituzionale di garanzia della tutela giurisdizionale contro gli atti della Pubblica Amministrazione. A ciò si aggiunga la presenza nella Costituzione del divieto di istituire nuovi giudici speciali, ma al contempo la previsione della possibilità di revisionare le giurisdizioni preesistenti entro cinque anni dalla data dell'entrata in vigore della Costituzione stessa.

Dunque, a seguito dell'entrata in vigore dei principi costituzionali, come era prevedibile, sono proliferati i dubbi di legittimità costituzionale delle Commissioni Tributarie.

Numerose, infatti, sono state le eccezioni di costituzionalità sollevate con riguardo agli artt. 102, 103, 108 Cost. La Corte Costituzionale, di fronte alla mancata presa di posizione del legislatore, ha nella maggior parte dei casi, riconosciuto la natura giurisdizionale delle Commissioni¹⁵⁶. Tuttavia, non mancarono pronunce differenti, come ad esempio quella contenuta nella sentenza Corte Costituzionale 10 febbraio 1969, n. 10, con la quale fu, invece, negata la natura giurisdizionale delle Commissioni. Ciò, presumibilmente al fine di evitare una pronuncia di illegittimità delle stesse.

¹⁵⁶ Corte cost. sent. 7 dicembre 1964, n. 103; Corte Cost., sent. 13 luglio 1963, n. 132; Corte Cost., sent. 26 gennaio 1957, n. 12.

La natura giurisdizionale di tali organi, venne negata sulla base dell'eccezionale contrasto della disciplina delle Commissioni con il principio dell'indipendenza del giudice speciale. Con tutta probabilità si trattò di un *escamotage* e le ragioni sottese alla pronuncia furono essenzialmente di natura politica e volte ad evitare il blocco del funzionamento delle Commissioni Tributarie e a garantirne la loro conferma legislativa¹⁵⁷.

In tal modo, in contrasto con il precedente e prevalente orientamento giurisprudenziale, la Corte qualificò le Commissioni tributarie quali organi amministrativi e al tempo stesso ne assicurò la sopravvivenza. Si trattò, forse, anche di un messaggio implicito diretto al legislatore ordinario, affinché intervenisse sull'assetto e sulla disciplina del contenzioso tributario.

Con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, in attuazione della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, si supera, finalmente, il problema afferente la natura giuridica delle Commissioni tributarie.

La legge, al suo articolo 10, prevedeva *“la revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali e territoriali delle commissioni tributarie anche al fine di assicurare l'autonomia e l'indipendenza, e in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge, prevedendosi che l'azione giudiziaria possa essere esperita avanti le corti di appello, con esclusione in ogni caso delle questioni di semplice estimazione, dopo che sia decorso il termine per il ricorso alla commissione centrale, proponibile quest'ultimo in via alternativa e per soli motivi di legittimità”*.

¹⁵⁷ Cfr N. Occhiocupo, *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale. Bilancio di vent'anni di attività*, (Atti del convegno di Parma, 27-30 maggio 1976), a cura di N. Occhiocupo, Bologna, 1978, p. 13 ss.

Il d.p.r. n. 636/1972, attuativo della delega, riconobbe, implicitamente, natura giurisdizionale alle Commissioni tributarie¹⁵⁸. Più chiaramente, la qualificazione non era sancita espressamente, ma la si ricavava agevolmente dal richiamo al principio di indipendenza, consacrato dal legislatore costituzionale con riguardo alla funzione giurisdizionale. Inoltre, abbandonato il sistema binario, il contenzioso tributario si articolava attraverso le Commissioni di primo grado e di secondo grado e poi, alternativamente, davanti alla Commissione centrale o alla Corte d'appello, con l'aggiunta del controllo di legittimità da parte della Corte di Cassazione ed il riconoscimento del carattere esclusivo della giurisdizione delle Commissioni nelle materie di cui all'art. 1 del citato d.p.r. 636 del 1972.

Tali modifiche indussero la Corte costituzionale a riconoscere definitivamente la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, affermando che erano stati accuratamente eliminati "gli aspetti dai quali traeva fondamento la tesi della natura amministrativa"¹⁵⁹, così da poter ritenere che l'emanazione del decreto legislativo n. 636 del 1972 avesse attuato la revisione, prevista dalla VI disposizione transitoria, di un giudice preesistente all'entrata in vigore della Costituzione. Anche la dottrina si attestò sulle stesse posizioni e riconobbe la natura giurisdizionale delle stesse¹⁶⁰.

Tuttavia, l'intervento *de quo*, sebbene abbia segnato un notevole passo avanti, non è comunque esente da critiche connesse agli aspetti organizzativi. La previsione di quattro gradi di giudizio, infatti, rendendo

¹⁵⁸ A. Finocchiaro - M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 2.

¹⁵⁹ Corte Cost., sent. 27 dicembre 1974, n. 287 e sent. 3 agosto 1976, n. 215..

¹⁶⁰ G. Marongiu, *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove commissioni tributarie*, in *Giur. Comm.*, 1975, II, p. 422 ss.; C. Magnani, G. Marongiu, *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, p. 589.

lunghi i tempi di definizione delle controversie tributarie, lasciava ancora un'ampia area di insoddisfazione, nella quale vi rientravano anche: la mancata previsione di strumenti di tutela cautelare atti ad evitare l'anticipazione di somme che potessero poi risultare non dovute; la mancata previsione dell'istituto della condanna alle spese in ragione della soccombenza; nonchè la mancata previsione dell'obbligo della difesa ed assistenza in giudizio.

La necessità di un intervento correttivo portò, qualche decennio più avanti all'emanazione dei Decreti legislativi 31 dicembre 1992, n. 545 recante l'organizzazione delle Commissioni tributarie e n. 546 disciplinante il processo tributario, entrambi scaturiti dalla delega contenuta nella legge n. 413 del 1991. In tali decreti, le Commissioni tributarie vengono esplicitamente qualificate come organi giurisdizionali. Il citato d.lgs. n. 545/92, infatti, all'art. 1 definisce le Commissioni "*organi di giurisdizione in materia tributaria*" e a questo rinvia anche l'art. 1 del d.lgs. n. 546/92, laddove enuncia che "*la giurisdizione in materia tributaria è esercitata dalle commissioni tributarie [...] di cui all'art. 1 d. lgs. n. 545*".

Il legislatore del 1992, dopo aver confermato la necessità di adeguare le norme del processo tributario a quelle del processo civile, ha reso più snella l'articolazione del processo, prevedendo tre gradi di giudizio: il primo, davanti alle Commissioni tributarie provinciali, il secondo davanti alle Commissioni tributarie regionali ed un ultimo grado per il giudizio di legittimità. Tra le novità più importanti, vi è, poi, la previsione dell'obbligo di assistenza tecnica del contribuente, il principio della soccombenza ed il regime delle spese processuali. Inoltre, a rendere meno squilibrato il processo vi è l'introduzione di un procedimento incidentale cautelare per la sospensione dell'efficacia del provvedimento impugnato. Ed infine, di derivazione processual amministrativa, vi è lo

strumento del giudizio di ottemperanza, che rappresenta un deciso passo in avanti in relazione alla possibilità di eseguire le sentenze definitive di contenuto sfavorevole all'Amministrazione.

Par. 1.1 I requisiti per l'accesso alla tutela giurisdizionale: la giurisdizione delle Commissioni Tributarie

E' opportuno premettere che, nel nostro ordinamento, in qualsiasi ambito del diritto, il concetto di "giurisdizione", è privo di una definizione. Infatti, né il codice di procedura civile del 1940¹⁶¹, né la Costituzione, nonostante dedichi ad essa diverse disposizioni, contengono una definizione di tale concetto. La nozione di giurisdizione, dunque, data per presupposto anche dalla stessa Carta costituzionale, è da rinvenire nella definizione fornita dalla dottrina¹⁶², in particolare laddove si procede proprio alla tradizionale ripartizione tra le principali funzioni in cui si è soliti suddividere i poteri dello Stato: legislativo, esecutivo e giurisdizionale¹⁶³. La giurisdizione consiste nell'attuazione della legge mediante la sostituzione dell'attività di organi pubblici all'attività altrui, sia nell'affermare l'esistenza di una volontà di legge sia nel garantirne gli effetti¹⁶⁴. Dunque, è concepibile quale attività statale

¹⁶¹ Il codice civile si limita a prevedere gli organi preposti alla tutela giurisdizionale dei diritti (nella specie, l'Autorità giudiziaria ordinaria) e gli effetti dell'esercizio della giurisdizione (artt. 2907-2909 c.c.).

¹⁶² A. Pizzorusso, *Art. 102*, in *Comm. Cost.*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981, p. 198 ss

¹⁶³ C. Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1969, p. 286 ss.; G. Chiovenda, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, ristampa, 1980, p. 292 e 310; P. Calamandrei, *Limiti tra giurisdizione e amministrazione nella sentenza civile*, in *Studi sul processo civile*, Padova, 1930, p. 232; S. Satta, *Diritto processuale civile*, Padova, 1981, p. 8.

¹⁶⁴ G. Chiovenda, *Principi di diritto processuale civile*, op.cit. p. 301.

tesa ad una determinazione neutrale del diritto vigente, operata con efficacia vincolante alla stregua di norme giuridiche¹⁶⁵.

Alcuni dei tratti peculiari della funzione giurisdizionale sono stati poi ripresi dall'art. 111 Cost., come novellato dalla legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, i cui principi sono, chiaramente, vevoli¹⁶⁶ per "*ogni forma di attività giurisdizionale*".

Tale articolo si pone, perciò, tra quelli particolarmente rilevanti ai fini della determinazione della nozione di giurisdizione ricavabile dalla Costituzione accanto agli articoli 24 e 113 cost., in materia di tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi, anche nei confronti della P.A., e ai precedenti artt. 13, comma 2 e 3, 14 comma 2, 21 comma 2 e art. 4 Cost¹⁶⁷.

Utile contributo ai fini dell'individuazione degli elementi propri della "giurisdizione" è dato dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale che ha avuto modo di prendere in considerazione tali elementi per la verifica del presupposto oggettivo del giudizio incidentale di legittimità costituzionale: tale presupposto per la Corte costituzionale coincide con l'esercizio di "*funzioni giudicanti per l'obiettiva applicazione della legge*"¹⁶⁸. Tanto accennato con riguardo alla nozione di "giurisdizione" e volendo ora passare a quella più specifica di "*giurisdizione tributaria*", si sottolinea come con l'art. 1 del d.lgs. 546 del 1992 per la prima volta il legislatore recepisca tale espressione¹⁶⁹.

¹⁶⁵ A. Meloncelli, *Giurisdizione (disciplina costituzionale della)*, in *Enc. giur.*, XV, 1989, 2; per le principali definizioni della dottrina sul tema, si veda G. Buzzoni, *Art. 1*, in *Commentario breve al c.p.c.*, a cura di Carpi, Taruffo, Padova, 1994.

¹⁶⁶ V. Onida, *Giurisdizione speciale* (voce), in *Nov.mo Dig. It., Appendice*, III, Torino, 1982, p. 1069.

¹⁶⁷ A. Pizzorusso, *Art. 102*, in *Commentario alla Costituzione*, op. cit., p. 199 ss

¹⁶⁸ Per tutte vedi, Corte cost., sent. n. 226 del 1976; n. 42 del 1961.

¹⁶⁹ In proposito si è già rilevato che tale espressione non era presente nel precedente d.p.r. 636/1972, laddove si faceva riferimento alla "*competenza*". Si è visto come alla dottrina era

Lo strumento legislativo che disciplina il processo tributario, in Italia, è proprio quest'ultimo decreto, che richiama, in più punti, molti articoli del codice di procedura civile, il quale interviene sia in presenza di espresso rinvio, sia tutte le volte in cui si riscontra un vuoto normativo da parte del suddetto D.Lgs. e la disciplina del c.p.c. è compatibile con le regole tributarie. Trattasi di una scelta del legislatore che dopo aver verificato la sovrapposibilità, per alcuni aspetti, dei due processi, ha ritenuto superfluo appesantire la legge regolatrice del processo tributario di norme identiche a quelle disciplinanti il processo civile, preferendo, quindi, operarne un richiamo. Il comma 2, dell'art. 1, D.Lgs.546/92, attua un rinvio generale e formale, che non si limita ad indicare solo alcuni istituti specifici della fonte cui si fa riferimento, ma un intero complesso codicistico che non può non includere anche le successive, eventuali, modifiche inerenti alle norme a cui si fa rinvio.¹⁷⁰ Il contrappeso a questo rinvio generale è dato da una serie di rinvii specifici a norme del c.p.c. e di esclusioni espresse dell'applicazione di norme del c.p.c., contenuti in alcuni articoli del D.Lgs. 546/92¹⁷¹. Le norme richiamate espressamente, entrano direttamente nell'applicazione della norma tributaria quale fonte primaria. Il sopra citato articolo 1 dispone, al suo primo comma, che "la giurisdizione tributaria è esercitata dalle Commissioni Tributarie Provinciali e dalle Commissioni Tributarie Regionali...", laddove per giurisdizione si intende l'ambito di operatività del giudice tributario. Oggetto della giurisdizione tributaria sono, a norma del successivo art. 2,

comunque chiaro che l'espressione "competenza" doveva intendersi come "giurisdizione" in quel contesto.

¹⁷⁰L. Del Federico, *La giurisdizione*, in Tesoro (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, p. 29.

¹⁷¹ Cfr. R. Cordeiro Guerra, *Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario*, in Quaderni del Cons. di Pres. della Gius. Trib., n. 4/2002.

D.Lgs. 546/92, tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie. La Legge 28 dicembre 2001, n. 448, nell'apportare alcune modifiche al suddetto decreto, ha previsto l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di tutti i tributi "di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, e il contributo per il servizio sanitario nazionale, nonché le sovrainposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari". Rimangono, invece, escluse dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, successivi alla notifica della cartella di pagamento. In seguito, con il D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (art. 3-bis, comma 1, lettera a), convertito dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 sono attribuiti alla giurisdizione del giudice tributario tutti i tributi di ogni genere e specie "comunque denominati". Queste due semplici parole hanno dato origine ad un serrato dibattito interpretativo. Si sono, a tal proposito, aperte due differenti scuole di pensiero: vi è stato chi, da una parte, riteneva che questa specificazione sottintendesse la volontà del legislatore di ampliare la giurisdizione delle commissioni tributarie; dall'altra, chi riteneva che si volesse ampliare la nozione di tributo. Il voler ampliare le competenze delle Commissioni, rischierebbe, però, di incappare in una questione di costituzionalità. A tal proposito, la Corte Costituzionale, ritenendo doverosa una sua pronuncia in proposito, con la sentenza n. 64 del 14 marzo 2008¹⁷², ha affermato che le Commissioni tributarie sono organi giurisdizionali pienamente compatibili con il dettato costituzionale, essendo preesistenti all'entrata in vigore della

¹⁷² In questa sentenza la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 nella parte in cui stabilisce che " appartengono alla giurisdizione tributaria anche quelle controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'art. 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni".

costituzione e non andando, quindi, a contrastare con l'art. 102 Cost. che stabilisce il divieto di istituire giudici straordinari o speciali, divieto che naturalmente riguarda la creazione di ulteriori figure di giudici straordinari o speciali oltre a quelli costituzionalmente previsti o preesistenti alla costituzione. La loro giurisdizione, però, deve ritenersi limitata alle controversie attinenti alla materia tributaria e la sua modificazione è consentita "solo se non snaturi la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice speciale"¹⁷³: il mancato rispetto di tale limite si traduce nell'istituzione di un nuovo giudice speciale, espressamente vietato dalla Costituzione.

La Corte, inoltre, in altre pronunce ha ribadito che la giurisdizione del giudice tributario deve ritenersi "imprescindibilmente collegata" alla natura tributaria del rapporto¹⁷⁴. Ai fini della definizione di una controversia come tributaria, non è decisivo il "*nomen iuris*", attribuito a una certa questione giuridica dalle parti, dovendosi tener presente come parametro l'art. 53 Cost.. Va considerato di carattere tributario il prelievo coattivo, che si colleghi a una manifestazione di capacità contributiva, quando il prelievo sia vincolato al soddisfacimento di spese pubbliche. Riguardo al concetto di tributo, già la sentenza del 10 febbraio 1982, n.26 della Consulta ha stabilito che elemento peculiare del tributo è l'ablazione di una somma, per soddisfare esigenze dell'ente impositore. La ragion d'essere di siffatta presa di posizione della Consulta, finalizzata a delimitare adeguatamente la giurisdizione in materia fiscale, è stata la naturale conseguenza del progressivo allargamento delle funzioni,

¹⁷³ Corte Costituzionale, sent. 14 marzo 2008, n. 64.

¹⁷⁴ Corte Cost., ord. 23 novembre 2007, n. 395; Corte Cost., ord. 19 dicembre 2006, n. 427; Corte Cost., ord. 10 marzo 2006, n. 94; Corte Cost. ord., 10 marzo 2006, n. 94; Corte Cost., ord. 1 febbraio 2006, n. 34; Corte Cost., ord. 1 febbraio 2006, n. 35.

attribuite alle Commissioni tributarie, che ha determinato una situazione caotica.

Dunque, quella delle commissioni tributarie è una giurisdizione esclusiva di carattere generale, ovverosia estesa, senza limitazioni, ad ogni questione relativa all'an o al quantum del tributo, totalmente indifferente al contenuto della domanda.

L'eventuale difetto di giurisdizione delle Commissioni Tributarie è rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo. L'art. 3 c. 2 D. Lgs. 546/1992 estende al processo tributario un istituto proprio del processo civile, il cui scopo è quello di evitare che la perdurante incertezza relativa all'effettiva sussistenza della giurisdizione possa comportare un ritardo della definizione della questione sostanziale: il regolamento preventivo di giurisdizione.¹⁷⁵ Ciò può essere letto anche come intento del legislatore di voler, in qualche maniera, evitare che l'incertezza relativa alla giurisdizione possa determinare un rallentamento dell'intero impianto processuale, e dunque un ritardo della pronuncia sul merito, contrario ai dettami dell'art.111 Cost., che impone la ragionevole durata dello stesso.

Dato questo inquadramento generale della giurisdizione tributaria, appare opportuno tentare di comprendere se possano delinearci dei confini precisi riguardo il suo ambito. Ciò è senz'altro più difficile laddove ci si trovi di fronte a casi che, almeno *prima facie*, coinvolgono

¹⁷⁵ L'art. 41 c. 1 c.p.c., infatti, prevede che, finché la causa non è stata decisa nel merito in primo grado, ciascuna delle parti possa chiedere, con apposito ricorso, alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione di risolvere la questione di giurisdizione proposta. Il regolamento preventivo di giurisdizione, pertanto, è proponibile contro la sentenza con cui il giudice tributario riconosce il proprio difetto di giurisdizione, posto che tale decisione non comporta alcuna decisione in punto di merito (ovviamente a condizione che sulla medesima non sia ancora sceso il giudicato). Cfr. T. Baglione, S. Menchini e M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario*, Milano 1997, p. 23.

diversi ambiti della giurisdizione, ovvero coinvolgono contestualmente problematiche tributarie e di altra natura.

La considerazione ha come punto di partenza l'analisi del processo e il chiedersi se esso abbia ad oggetto solo l'impugnazione di un atto, emanato dall'ente impositore, nei confronti del contribuente, o se coinvolga l'intero rapporto fra contribuente, in quanto soggetto tassato, e Amministrazione¹⁷⁶.

In realtà, l'art 2 D. Lgs 546/1992, nella sua formulazione post legge 248/2005 sembra voler riconoscere che il tipo di competenza delle Commissioni Tributarie (la cui natura di organo giurisdizionale è stata affermata espressamente dalla Corte costituzionale, sin dalla sentenza n. 179 del 14-7-1976)¹⁷⁷ sia uniforme, potendo le medesime esser chiamate a pronunciarsi, quale che sia il tributo, con poteri pieni, ovvero sia su questioni di diritto che di fatto, nonchè di estimazione del tributo e dunque, a svolgere una attività in grado di considerare l'intero rapporto sottostante l'atto impugnato. L'ampia definizione normativa di cui sopra,

¹⁷⁶ Sul punto cfr. S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in Riv. Dir. Trib., 2006, II, pp. 21-83; G. Fransonì, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, p. 104 ss; F. Tesauro, *Processo tributario*, in *Digesto IV* edizione-discipline privatistiche -sez. commerciale, volume di Aggiornamento, cit., pp. 565-566; P. Russo, *Processo tributario*, op. cit., pp. 770-772; S. La Rosa, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 32 ss. Al riguardo la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione 16 giugno 2006, n. 13916 ha confermato l'efficacia vincolante ultrannuale delle sentenze delle Commissioni tributarie, discostandosi dall'orientamento, secondo cui l'efficacia decisoria della sentenza del Giudice Tributario, con riferimento a tributi annuali, valesse limitatamente all'anno, in relazione a cui si è agito, per l'impugnazione dell'atto impositivo. Si è superata la tesi dell'autonomia dei periodi d'imposta e si è data la stura a una visione della giurisdizione tributaria come riferentesi ai profili sostanziali del rapporto giuridico Amministrazione- contribuente, in consonanza con l'evoluzione del processo amministrativo (cfr. in senso conforme Cass. sent. 23 luglio 2007, n. 16260; Cass. sent. 23 luglio 2007, 16258; Cass. sent. 15 giugno 2007, n. 14012; Cass. sent. 4 dicembre 2006, n. 25681).

¹⁷⁷ Sul punto la dottrina è divisa tra chi sostiene trattarsi di giudizio di accertamento del rapporto giuridico (cfr. P.Russo, *Manuale di diritto tributario*, vol. sul processo tributario, Milano, 2013) e chi invece ritiene trattarsi di giudizio relativo alla legittimità dell'atto (F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, 2013. Nel testo si evidenzia come la Giurisprudenza di legittimità ritenga che quello tributario sia un processo sul rapporto eccetto i casi in cui il vizio riguardi la forma dell'atto).

sebbene possa far sorgere dubbi, in relazione all'esatta individuazione della nozione di tributo, consente di argomentare nel senso che la giurisdizione tributaria è una giurisdizione sul rapporto o, quantomeno, coinvolge anche quest'ultimo, anche se occorre coordinare la medesima con l'elencazione di cui all'art. 19 D. lgs. 546-1992).

Par. 2 La competenza delle Commissioni tributarie Provinciali e Regionali

Strettamente collegato alla giurisdizione è il tema della competenza delle Commissioni Tributarie, la quale, a differenza che negli altri processi, è unicamente territoriale. Infatti, le Commissioni Tributarie Provinciali (CTP) sono competenti a decidere le controversie relative agli atti emessi dagli Uffici o dagli Enti che operano nella circoscrizione provinciale. Pertanto, la competenza delle CTP è determinata dalla sede dell'Ufficio o dell'Ente che ha emesso l'atto che si impugna o che non ha emanato l'atto richiesto. Le Commissioni Tributarie Regionali (CTR), a loro volta, sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni pronunciate dalle CTP che hanno sede nella loro circoscrizione. La competenza delle commissioni tributarie è inderogabile; tuttavia, l'incompetenza della Commissione adita è rilevabile, anche d'ufficio ma, a differenza di quanto accade in tema di giurisdizione, unicamente nel grado cui si riferisce il vizio. L'incompetenza è dichiarata con sentenza, nella quale deve essere altresì indicata la Commissione competente. Tale competenza è incontestabile se il processo è riassunto dinnanzi alla Commissione indicata nel termine fissato dalla stessa sentenza o, in mancanza, nel termine di sei mesi dalla sua comunicazione. La mancata riassunzione nei termini estingue il processo (art. 5, d.lgs. 546/92).

Le Commissioni Tributarie Provinciali hanno sede in ogni capoluogo di Provincia, mentre le Commissioni Tributarie Regionali hanno sede in ogni capoluogo di Regione. Le Commissioni tributarie sono articolate in sezioni, a ciascuna delle quali è assegnato un presidente, un vice presidente e non meno di quattro giudici tributari.

Ogni collegio giudicante, presieduto dal presidente della sezione o dal vice presidente, giudica con numero invariabile di tre votanti. Per quanto concerne le ipotesi di astensione e ricusazione, valgono le regole del processo civile. Infatti, il richiamo alle norme processual civilistiche contenuto al primo comma dell'art. 6, D.Lgs. 546/92, comporta che l'istituto del processo tributario debba essere inteso come assolutamente identico a quello civile. Il riferimento alla compatibilità, pertanto, comporta esclusivamente che le disposizioni contenute ai commi secondo e terzo, del medesimo art. 6 D.Lgs.546/92, siano da intendersi speciali (e, quindi, ovviamente prevalenti) rispetto alle norme richiamate. Il codice di procedura civile disciplina gli istituti dell'astensione e della ricusazione agli articoli dal 51 al 54 laddove enumera, al comma 1, i casi in cui il giudice ha l'obbligo di astenersi che, ovviamente, corrispondono a quelli per i quali è possibile ottenere la ricusazione. I casi indicati al comma 1, art 51 cpc, sono sostanzialmente riferibili ad ipotesi di conflitto d'interessi del giudice in prima persona ovvero della moglie:

- 1) se ha interesse nella causa o in altra vertente su identica questione di diritto;
- 2) se egli stesso o la moglie è parente fino al quarto grado o legato da vincoli di affiliazione o è convivente o commensale abituale di una delle parti o di alcuno dei difensori;

3) se egli stesso o la moglie ha causa pendente o grave inimicizia o rapporti di credito o debito con una delle parti o con alcuno dei difensori;

4) se ha dato consiglio o prestato patrocinio nella causa, o ha deposto in essa come testimone, oppure ne ha conosciuto come magistrato in altro grado del processo o come arbitro o vi ha prestato assistenza come consulente tecnico;

5) se è tutore, curatore, procuratore, agente o datore di lavoro di una delle parti; se, inoltre, è amministratore o gerente di un ente, di un associazione anche non riconosciuta, di un comitato, di una società o stabilimento che ha interesse nella causa.

La particolare natura dei giudici, poi, (non togati e scelti anche tra cultori ed operatori della materia)¹⁷⁸ ha imposto al Legislatore, sempre al comma 2, art. 6 D.Lgs.546/92, di tener presente l'eventualità che questi, nello svolgimento della loro vita professionale, abbiano prestato la propria opera quali lavoratori autonomi ovvero abbiano collaborato con una delle parti. Infine, a chiudere i casi di astensione previsti dall'articolo 51 C.p.c., è opportuno ricordare ricordare l'astensione facoltativa prevista dal secondo comma. Con tale strumento è data facoltà al giudice tributario di chiedere l'autorizzazione ad astenersi per gravi ragioni di convenienza, valutate dal capo dell'ufficio cui va rivolta la richiesta. Se, invece, tale richiesta proviene dal capo dell'ufficio, questi dovrà rivolgere la propria istanza al capo dell'ufficio superiore, nel processo tributario, al presidente della Commissione Regionale o, per questi, al presidente della Corte di Cassazione. Come già accennato, nei casi di astensione

¹⁷⁸ Vedi art. 4 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n 545, in cui vengono elencati i soggetti che possono essere nominati componenti delle commissioni tributarie provinciali.

obbligatoria, ciascuna delle parti può proporre ricorso in ricusazione al fine di ottenere la sostituzione, in seno al Collegio giudicante, di un dato giudice. La peculiarità di questi organismi giurisdizionali speciali, oltre ad essere rintracciabile nell'inesistenza di una categoria a se stante, quali giudici togati, risiede anche nella circostanza che il personale di segreteria delle Commissioni Tributarie sia di nomina e dipendente del Ministero dell'economia e delle Finanze. Ovvero appartenga a quell'apparato di cui fa parte anche una delle parti processuali, ossia il fisco. Tuttavia, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la nomina e la dichiarazione di decadenza dei componenti delle Commissioni tributarie da parte del Ministro delle Finanze, per un verso, non contrastano con le attribuzioni del Ministro di Giustizia, di cui all'art. 110 della Cost., che concernono esclusivamente la giurisdizione ordinaria e, per altro verso, non violano l'art. 108 della Cost., quanto alla indipendenza dei giudici speciali, che va cercata nei modi con i quali si svolge la funzione piuttosto che non in quelli concernenti la nomina dei membri¹⁷⁹. Ciononostante, è auspicabile, a parere di chi scrive, che la tanto desiderata/necessaria/auspicata.. riforma del processo tributario provveda ad escludere totalmente il Ministero dell'Economia e delle Finanze dall'organizzazione e dalla gestione del contenzioso tributario, in quanto parte interessata, affidando i nuovi compiti ad un organismo terzo¹⁸⁰. Ciò perchè, alla imprescindibile necessità che il giudice sia neutrale ed equidistante tra fisco e cittadino, si

¹⁷⁹ Cfr. Corte Cost., sent. 9 luglio 1970, n.121;Corte Cost., sent. 15 maggio 1974, n. 128; Corte Cost. sent. 24 novembre 1982, n. 196; Corte Cost., ord. 1 giugno 1993, n. 262.

¹⁸⁰ A tal proposito, sempre attuale risulta la pagina introduttiva redatta nel 1969 da Enrico Allorio, per la quarta edizione del suo noto trattato, ove a proposito del "problema della riforma del processo tributario" e della attesa che anche in quei mesi si nutriva di una radicale soluzione, esprimeva qualche scetticismo "circa la probabilità che un nuovo Alessandro entri in Gordio e recida il nodo".

affianca l'opportunità che esso appaia anche tale, in modo da garantire la massima serenità ed indipendenza di giudizio.

Quanto, poi, ai poteri conferiti dalla legge ai giudici tributari, l'articolo 7, D.Lgs.546/92, indica, gli stessi, in ordine alla istruzione probatoria del processo, al quale la relazione ministeriale di accompagnamento al D.Lgs. 546/92, ha attribuito natura inquisitoria attenuata. Ciò perché, se da una parte sussiste il limite "dei fatti dedotti dalle parti", dall'altra, è possibile, anche d'ufficio, la ricerca di eventuali ulteriori elementi necessari all'accertamento della verità. I poteri istruttori delle commissioni tributarie, esplicitamente indicati dal Legislatore, prevedono, anzitutto, l'esercizio delle medesime facoltà d'accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed agli enti locali dalle singole leggi d'imposta. Va, al riguardo, ribadito che, data la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie, esse non necessitano delle autorizzazioni richieste dalla legge per l'adozione dei singoli poteri istruttori da parte degli uffici. Il rinvio, poi, alle singole leggi d'imposta si concretizza, essenzialmente, in un diretto richiamo alle principali norme disciplinanti i poteri degli uffici¹⁸¹. Ovviamente, la discrezionalità nell'attuazione dei poteri istruttori del giudice trova un limite nelle preclusioni o decadenze in cui siano eventualmente incorse le parti. Il comma 2, del medesimo articolo, quando occorra l'acquisizione di elementi conoscitivi di particolare complessità, riconosce, alle Commissioni Tributarie, la facoltà di richiedere apposite relazioni oltre che a organi tecnici all'Amministrazione dello Stato e al Corpo della Guardia di finanza, anche a consulenti tecnici d'ufficio.

¹⁸¹ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art 32, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52.

Il Legislatore, dunque, ha riconosciuto importanza al fatto che determinate valutazioni vengano effettuate da un soggetto terzo rispetto alle parti processuali. Compaiono quindi nel nuovo processo tributario le figure del consulente tecnico d'ufficio e del consulente tecnico di parte. Infine il comma 3 dell'art.7, D.Lgs.546/92, prevede la possibilità che le parti, per ordine del giudice, producano in qualunque fase del processo ogni documento ritenuto necessario per la decisione; ed il successivo comma 4 prevede che il giuramento e la prova testimoniale non siano mezzi istruttori ammessi nel processo tributario (di ciò si parlerà più diffusamente all'interno del capitolo successivo). Tale esclusione, già vigente nel vecchio processo, trae giustificazione nella natura documentale del processo tributario. Lo stesso, infatti, oltre a non essere affatto informato ai principi dell'oralità, non è attualmente strutturato, anche in termini di economia processuale, in maniera tale da gestire l'acquisizione di una prova di così complessa valutazione.

Par. 3 Accesso alla tutela giurisdizionale: l'art. 19 D.Lgs.546/92

I limiti entro cui si svolge la giurisdizione tributaria sono qualificabili come esterni o interni¹⁸² a seconda che identifichino la linea di confine degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario rispetto alle controversie che, invece, trovano spazio innanzi ad altro giudice, ovvero individuino un numero circoscritto di ipotesi impugnature nell'ambito dello stesso processo tributario. In quest'ultima ipotesi si parla di sistema degli atti impugnabili.¹⁸³

¹⁸² Cfr. L. Perrone, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 707 ss.

¹⁸³ Cfr. F. Tesaro, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giustizia Tributaria*, 2007, I, p. 11.

Fino a non molto tempo addietro i limiti esterni ed i limiti interni confluivano in fattispecie circoscritte ed individuate tassativamente dalla normativa, sia in relazione al profili della giurisdizione ex art 2, D.Lgs. 546/92, che riguardo alla specifica individuazione degli atti impugnabili ex art 19 del medesimo decreto. Tuttavia, i più o meno recenti interventi legislativi in materia unitamente ad alcuni orientamenti giurisprudenziali hanno reso più incerti i suddetti confini facendo emergere la necessità di riconsiderare ciò che per anni si era affermato con riferimento proprio all'art 19 citato. Tuttavia, procedendo con ordine, l'art. 19, postula un controllo da parte delle Commissioni tributarie sull'attività amministrativa tributaria, solo quando tale attività si concretizzi in determinati atti a rilevanza esterna, individuati dalla legge come autonomamente impugnabili e recanti "*vizi propri*"; la disposizione fa salva la possibilità di contestare anche profili di illegittimità di altri atti, non autonomamente impugnabili, che ne costituiscono il presupposto, unitamente all'atto impugnabile¹⁸⁴.

Il disposto secondo cui "*gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*", evidenzia l'intenzione del legislatore di voler riconoscere carattere tendenzialmente tassativo all'elenco contenuto nella norma.

Il previgente D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, all'art. 16, invece, pur contenendo una elencazione di atti, mancava di una uguale formula di chiusura, con la conseguente attribuibilità di un carattere meramente esemplificativo.

¹⁸⁴ Art. 19, comma 3, d.lgs. 546/1992: "*Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.*"

Con D.P.R. 739/1981, l'elenco di cui all'art. 16 fu ampliato e reso tassativo, attraverso l'utilizzazione di una formula identica a quella presente oggi nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992¹⁸⁵. Dunque, il quadro delineato dal legislatore del 1981 non ha subito cambiamenti radicali ad opera del D.Lgs 546/92, il cui art. 19 si limita ad ampliare il novero degli atti autonomamente impugnabili, detti anche atti "nominati", e conferma la dicotomia tra atti impugnabili autonomamente ed atti impugnabili congiuntamente, detti invece atti "innominati" a tutela differita.

Il disposto di cui all'art. 19 è di fondamentale importanza al fine di comprendere al meglio il contenuto della tutela offerta al contribuente dal processo tributario. La struttura impugnatoria di quest'ultimo, fa sì che lo stesso offra un tipo di tutela differente rispetto a quella del modello processuale civilistico, poichè non consente di ricondurre l'oggetto del giudizio al semplice accertamento dell'obbligazione tributaria, sulla base di una cognizione dei fatti rilevanti *ex lege*, non potendo prescindere da quanto rappresentato nell'atto impugnato¹⁸⁶.

Differisce anche dal modello processuale amministrativistico, poichè non ogni atto, ancorchè lesivo di situazioni giuridiche, può essere impugnato¹⁸⁷. Nel processo tributario, infatti, c'è una individuazione preventiva degli atti impugnabili, al fine di evitare che lasciando alle parti la scelta circa l'accesso al controllo giurisdizionale vi possano essere interferenze sia sull'azione impositiva che sul sindacato giurisdizionale su di essa¹⁸⁸.

¹⁸⁵ Il D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, sanciva che "Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente". Sul punto si veda: F. Tesaurò, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, op. cit., p. 10.

¹⁸⁶ F. Batistoni Ferrara, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1109 ss.

¹⁸⁷ Cfr. R. Schiavolin, *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2008, 212.

¹⁸⁸ F. Tesaurò, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, op. cit., p. 10 ss. Evidenzia che le ragioni della limitazione sono di economia processuale e di concentrazione delle

L'individuazione degli atti impugnabili, dunque, consente di individuare l'ambito entro cui può esplicarsi la cognizione giurisdizionale delle Commissioni tributarie e comprende l'attuazione dei singoli rapporti fino alla soglia dell'esecuzione forzata¹⁸⁹.

Questo assetto è rimasto stabile anche dopo l'intervento legislativo operato dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 26 *quinquies* che ha aggiunto al novero degli atti impugnabili l'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo di beni mobili registrati di cui agli artt. 77 e 86 del dpr n. 602/1973. Questi atti, infatti, pur essendo successivi all'emissione di cartella sono comunque anteriori al pignoramento¹⁹⁰.

Da quanto sin qui detto, non è difficile immaginare come sia stato vivace il dibattito dottrinale e giurisprudenziale sviluppatosi attorno alle due norme cardine della giurisdizione tributaria, ossia l'art. 2 e l'art. 19 del medesimo D.Lgs. 546/92. Tali norme, infatti, inizialmente complementari poichè comportanti entrambe due elencazioni tassative, hanno iniziato ad esserlo sempre meno a causa del cambiamento radicale operatosi in capo alla prima. Infatti, alle modifiche operate in capo all'art. 2, giunto ora ad effettuare un vero e proprio riparto per materia, non sono corrisposti altrettanti mutamenti della disposizione di cui all'art. 19

controversie riguardanti un unico rapporto d'imposta; C. Glendi, *Processo tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, p. 6. In dottrina sono evidenziati anche profili differenti: G. Falsitta, *Osservazioni del moderatore a margine degli interventi*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Torino, 2007, p. 76, sottolinea l'intenzione del legislatore di evitare il rischio di paralisi per eccesso di liti; P. Russo, *Manuale di diritto tributario - Il processo tributario*, cit., 103, sostiene che la ragione della struttura impugnatoria di un processo rivolto, nell'ottica della teoria dichiarativa, all'accertamento del rapporto, sarebbe la limitazione delle occasioni di tutela ai soli casi in cui vi sia un grado di incertezza del diritto particolarmente qualificato.

¹⁸⁹ Cfr. D.lgs. 546/1992, art. 2 laddove è previsto che "restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602".

¹⁹⁰ M. Basilavecchia, *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche* a cura di F. Batistoni Ferrara, Torino 2007, p. 97.

rimasta ancorata ad un'elencazione tendenzialmente tassativa degli atti impugnabili.

La tassatività di tale elencazione è stata ritenuta da una parte della dottrina¹⁹¹, quale espressione della struttura propria del processo tributario, caratterizzato, da una tutela formalmente attivata dall'impugnazione di un atto ma, sostanzialmente, rivolto all'accertamento del rapporto tributario sottostante¹⁹². Tuttavia questa dottrina ammette un'interpretazione estensiva degli atti elencati, che prescindendo dal *nomen iuris*, si basi invece sul loro contenuto sostanziale. Dunque non c'è una assoluta preclusione per l'impugnazione di atti diversi da quelli espressamente elencati, poichè si ritiene, che la natura dell'elencazione in esame sia tassativa ma al contempo aperta, consentendo l'impugnazione di quegli atti che pur non ricompresi nell'elenco sarebbero impugnabili se aventi scopo ed effetti riconducibili ad alcuno di quelli espressamente elencati, con una innegabile valorizzazione del concreto profilo funzionale degli stessi¹⁹³.

Questo orientamento, volto ad una interpretazione sostanzialistica ed estensiva dell'elencazione degli atti impugnabili, è stato poi suffragato dai successivi interventi legislativi posti in essere dalla legge 28 dicembre

¹⁹¹ In tal senso: F. Tesauro, voce *Processo Tributario*, in *Digesto disc. priv. sez. comm.*, XI, Torino, 1995, p. 345; F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, p. 50 ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, p. 625; M. Basilavecchia, *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili*, in *Giur. Trib.*, 1996, p. 229 ss.; S. Muscarà, *Atti impugnabili tra vecchio contenzioso tributario e prospettive di riforma*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 1506 ss. Sul tema: L. Perrone, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 722; R. Schiavolin, *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 184 ss.

¹⁹² E' opportuno evidenziare che anche la dottrina orientata a privilegiare il carattere impugnatorio e di annullamento del processo tributario, conferma in maniera rigorosa la natura tassativa dell'art. 19, ammettendo in forma limitata una interpretazione estensiva, ma negando fermamente l'interpretazione analogica. Sul punto si veda: F. Tesauro, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, op. cit., p. 11.

¹⁹³ Si veda G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 128. L. Perrone, *I limiti della giurisdizione tributaria*, op. cit., p. 723; M. Cantillo, *Aspetti problematici della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 810; *Contra*: S. Muscarà, *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e "nuovo" processotributario*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 1508.

2001, n. 448, prima e dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 di conversione del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 poi, che modificando l'art 2 D.Lgs. 546/92, hanno operato una generalizzazione della giurisdizione tributaria.

Ciò ha ulteriormente rinvigorito la dottrina prima citata che confermando la tassatività dell'elencazione di cui all'art 19, D.Lgs. 546/92, ha ritenuto, però, che lo stesso avrebbe dovuto essere, necessariamente, interpretato in modo estensivo per esigenze di adeguamento ai nuovi tributi ora rientranti nell'ambito della giurisdizione tributaria.

Particolarmente interessante è la posizione di quella parte della dottrina¹⁹⁴ che, in relazione ai confini della giurisdizione ritiene che nessuna rilevanza abbia, in proposito, la questione del carattere tassativo o meno dell'elenco degli atti di cui all'art. 19, dato che ha senso parlare di tassatività o meno solo con riferimento alla funzione di selezione delle occasioni di ricorribilità al giudice, ma non ai fini dell'identificazione di una particolare categoria di controversie. Infatti, l'art. 19 da un lato ha una funzione pregiudiziale di individuazione dei confini della giurisdizione; dall'altra quella afferente alla proponibilità del ricorso per controversie rientranti nei suddetti confini. Solo rispetto a quest'ultima può porsi un problema di tassatività dell'elenco degli atti impugnabili, nonché di ammissibilità di un'interpretazione estensiva dello stesso¹⁹⁵,

¹⁹⁴ P. Russo, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1551 ss.

¹⁹⁵ Cfr. G. Tabet, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *Giur. trib.*, n. 6, 2008, p. 511; S.F. Cociani, *Gli atti impugnabili e la crisi di cooperazione tra fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 21; M. Basilavecchia, *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 1038; P. Russo, *Manuale di diritto tributario - Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 101 ss.; ID., *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, op. cit., p. 637 ss. A conferma della tassatività dell'elenco degli atti impugnabili, F. Tesouro, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, op. cit., p. 11 ss.; C. Glendi, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, n. 26, 2009, p. 2084.

mentre non avrebbe alcun senso fare altrettanto con riferimento alla sua funzione pregiudiziale¹⁹⁶.

Da quanto detto, dunque, emerge con chiarezza ciò a cui si faceva riferimento prima e cioè che i problemi interpretativi presentati dall'art. 19, scaturiscono tutti dallo squilibrio creatosi perchè a fronte delle modifiche legislative che hanno riguardato l'art. 2, il sistema delineato dall'art. 19 è rimasto, invece, immutato. Pertanto, pur mantenendo ferma la struttura normativa dell'art. 19 e, conseguentemente, la sua tendenziale tassatività, si rende sempre più necessaria una interpretazione di più ampio respiro che valuti l'art. 19, non singolarmente, ma alla luce del rinnovato art. 2 del d.lgs. 546/1992, e soprattutto con una lettura costituzionalmente orientata al diritto alla tutela giurisdizionale di cui all'art. 24 Cost.

Chi scrive è favorevole ad una interpretazione estensiva dell'art. 19, laddove, a prescindere dalla precisa corrispondenza della denominazione, sia ravvisabile in un determinato atto la sostanza di uno dei tipi, quando il provvedimento costituisca espressione compiuta delle funzioni di tali atti.

Si condivide, cioè, la possibilità che in tutti i casi in cui non sia possibile ricorrere alla tutela differita si attui una estensione della classe degli atti autonomamente impugnabili. Si è, tuttavia, consapevoli del fatto che anche questo tipo di interpretazione non sarebbe sufficiente ad evitare ipotesi di vuoto di tutela, poichè rimarrebbero comunque una serie di atti non riconducibili all'art. 19 neppure attraverso l'interpretazione estensiva, con la conseguente possibilità di gravi violazioni dell'art. 24 Cost.

¹⁹⁶ Cfr. P. Russo, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, op. cit., p. 1551 ss.

Proprio facendo leva su quest'ultimo articolo e sulla necessità di non pregiudicare il diritto di difesa, la giurisprudenza di legittimità si è più volte dimostrata favorevole ad un'interpretazione estensiva dell'art. 19 del d.lgs. 546/1992¹⁹⁷.

I giudici di legittimità, partendo dall'idea che l'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie a *"tutte le controversie aventi ad oggetto tributi"*, avrebbe inevitabilmente comportato una modifica dell'art. 19, consentendo di adire il Giudice tributario *"ogniquale volta l'Amministrazione finanziaria manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare"*¹⁹⁸, sono giunti a ritenere che ciò imporrebbe di intendere l'elenco degli atti impugnabili in una maniera congeniale ad evitare *"lacune di tutela giurisdizionale"*, contrarie agli artt. 24 e 113 Cost.¹⁹⁹. Di conseguenza l'elencazione non sarebbe tassativa o, quantomeno, imporrebbe una interpretazione assai ampia.

Ed è sulla base di questo ragionamento che la giurisprudenza più recente afferma, ad esempio che, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria *"ormai definitiva"*, *"ancorchè tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non"*

¹⁹⁷ Cass., sent. 28 gennaio 2005, n. 1791; Cass., sent. 25 febbraio 2005, n. 7312; Cass., sent. 24 luglio 2007, n. 16293; Cass., sent. 8 ottobre 2007, n. 21045 nella quale ultima si è elaborata la novella categoria dei cosiddetti atti facoltativamente impugnabili; Cass., sent. 9 agosto 2007 n. 17526; Cass., sent. 5 giugno 2008, n.14831 e Cass, ord. 11 maggio 2009 n.10672.

¹⁹⁸ Cass., ss.uu., sent. 10 agosto 2005, n. 16776, in Riv. dir. trib., 2006, II, p. 29 ss.

¹⁹⁹ Cass., ss.uu., sent. 27 marzo 2007, n. 7388; Cass., sent. 11 maggio 2012, n 7344.

assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione avviso di liquidazione o avviso di pagamento"²⁰⁰.

E, prima ancora, anche in tema di impugnazione del diniego di autotutela le SS.UU. della Corte di Cassazione, nell'affermare la giurisdizione delle Commissioni tributarie, hanno evidenziato come ogni controversia in cui è direttamente coinvolto un rapporto tributario rientra nella giurisdizione tributaria (nell'ottica di una giurisdizione tributaria generale) e, quindi, deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di rivolgersi al giudice tributario *"ogni qual volta che l'Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare"*²⁰¹. Tale sentenza, però, è stata oggetto di molte critiche tese ad evidenziare che con essa si sarebbe sancito il definitivo superamento di ogni profilo di tassatività dell'art. 19, fino a determinare il consolidamento di una giurisdizione tributaria generale, potenzialmente aperta anche alla tutela avverso atti tributari espressione di potere discrezionale, quali ad esempio il diniego di una agevolazione o di una più banale rateizzazione ecc²⁰².

Con la sentenza 7388/2007, prima citata, proprio in tema di impugnazione del diniego di autotutela, la Corte dopo aver dichiarato espressamente di aderire alle statuizioni precedentemente espresse con la sentenza n. 16776/2005, afferma che tutti gli atti *"in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice tributario"*. Autorevole dottrina²⁰³, ha evidenziato che a differenza di

²⁰⁰ Cass., sent. 3 novembre 2010, n. 22377

²⁰¹ Cass. ss.uu. sent. 16776/2005, cit.

²⁰² S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in Riv. Dir. Trib., 2006, II, p. 33

²⁰³ S. Fiorentino, *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., p. 221 ss.

quanto sembrava discendere dalla sentenza n. 16776/2005, la esclusività della giurisdizione tributaria non è circoscritta ai soli atti che incidono *“direttamente sulle modalità di regolazione del rapporto tributario”*, ma sugli atti *“comunque incidenti sul rapporto tributario”* (sent. n. 7388/2007). Inoltre, i giudici non procedono all’assimilazione del diniego di autotutela a qualcuno degli atti elencati nell’art. 19, D.Lgs. 546/92, ma ribadiscono semplicemente che escludere l’impugnativa del diniego di autotutela, ovvero impedire l’impugnazione di atti *“tributari”* lesivi, poichè non riconducibili ad altro atto contenuto nell’art. 19, comporterebbe una illegittima violazione del diritto di difesa costituzionalmente garantito²⁰⁴.

E’ evidente, perciò che la Corte tenda ad una interpretazione molto flessibile dell’art. 19, orientata a rendere detta norma adeguata alle mutate regole di individuazione della giurisdizione tributaria.

Infine, è opportuno evidenziare che in adesione a posizioni dottrinarie minoritarie, la Cassazione si è spinta oltre ed è giunta a distinguere tra atti tipici, da individuare rigorosamente in seno all’art. 19 perché suscettibili di diventare definitivi se non impugnati e gli atti non espressamente indicati, i quali sarebbero impugnabili solo qualora idonei a portare *“a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria”*, ma la cui mancata impugnazione non provocherebbe *“la non impugnabilità (cristallizzazione) di quella pretesa che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall’art. 19”*²⁰⁵. Ciò è dovuto al fatto che il ricorso avverso l’atto atipico sarebbe una mera facoltà. Ciò, tuttavia,

²⁰⁴ Per la specifica ipotesi del diniego di autotutela, però, non si può sottacere che nel pronunciarsi ancora sulla controversa questione la Corte di cassazione ha recentemente sostenuto che avverso l’atto con il quale l’Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria dell’attività di autotutela, sia perché, diversamente, si darebbe ingiustificatamente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. Cass., sent. 12 maggio 2010, n. 11457.

²⁰⁵ Cass., sent. 8 ottobre 2007, n. 21045.

sembra allontanarsi un pò troppo dal modello processuale tributario: tendenzialmente chiuso e chiaramente orientato nel senso di concentrare la tutela sugli atti finali, unica concretizzazione di una pretesa giuridicamente efficace. Connotazione, questa, non individuabile in capo ad atti in grado, solo, di anticipare i contenuti, ma non gli effetti degli atti autonomamente impugnabili²⁰⁶.

Inoltre, riconoscere al contribuente la possibilità di agire in giudizio, prima ancora che la pretesa tributaria si concretizzi in un atto autoritativo, violerebbe la logica propria del processo tributario, che lungi dal rimettere le occasioni di tutela alla valutazione del giudice o delle parti, le ancora alla predeterminazione, legislativa, degli atti considerati impugnabili in via immediata ed autonoma.

Più semplicemente, una adesione incondizionata alla giurisprudenza sopra richiamata, comporterebbe un ampliamento della portata dell'art. 19 ben oltre ciò che è strettamente necessario per garantire la compatibilità con l'art. 24 e 113 della Costituzione²⁰⁷ e si travolgerebbe la *ratio*, tutt'ora vigente, della medesima disposizione, individuando, per altro, nuove vie di accesso al giudizio diverse da quelle previste dalla legge²⁰⁸.

²⁰⁶ Cfr. G. Tabet, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 21.

²⁰⁷ Così, S. Fiorentino, *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, op. cit., p. 221 ss.

²⁰⁸ C. Glendi, *Atti recettizi, predeterminazione normativa, degli atti impugnabili, e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, p. 28; F. Tesaurò, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, op. cit., 2007, p. 11ss., dove osserva che "L'interpretazione particolarmente ampia che la giurisprudenza ha fornito del sistema degli atti impugnabili, rischia di compromettere la coerenza del disegno teorico sulla cui base è edificato il sistema del processo tributario".

Par. 4 Il processo tributario alla luce delle disposizioni contenute nell'art. 111 della Costituzione

I principi del giusto processo codificati dall'art. 111 Cost. e riferentisi ad ogni processo, presentano una applicazione a volte problematica in ambito tributario. Ciò perchè, il processo tributario presenta una serie di caratteristiche specifiche che spesso appaiono incompatibili con le disposizioni di cui all'art. 111. Più specificatamente, in relazione al principio del contraddittorio e della parità delle armi, risulta problematico l'articolarsi di detto principio sotto il profilo del divieto di prova testimoniale sancito dall'art 7, co. 4 D.lgs. 546/1992 la cui incostituzionalità è da sempre esclusa dalla Corte cost., che ha più volte ribadito che va 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 uguaglianza. E ciò perché tale divieto trova una "non irragionevole giustificazione" nella spiccata specificità del processo tributario rispetto a quello civile e amministrativo, e perché il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale. Ma su questo aspetto si ritornerà più diffusamente nel capitolo successivo.

Anche con riferimento al giudice terzo e imparziale la peculiare composizione delle commissioni tributarie, ed in particolare il fatto che i loro componenti siano retribuiti dal Ministero delle finanze ed assistiti da personale amministrativo inquadrato in tale ministero, e, soprattutto, non siano giudici togati, rappresentano profili di criticità alla luce dei principi costituzionali dell'imparzialità e terzietà del giudice. La tematica è assai complessa, e difficilmente riassumibile, ma certamente avvertita. Lo dimostra anche la più o meno recente e problematica modificazione

dell'art. 8 D.lgs. 545/1992, dedicato alle incompatibilità con la funzione di componente di CT, ad opera della legge n. 148/2011, con cui si è previsto che l'incompatibilità per il professionista non scatti per la sola iscrizione ad albi professionali, ma dall'esercizio di attività in materia tributaria, bilancistica o contabile.

Le cose non sembrano migliorare se si volge lo sguardo alle questioni attinenti la tutela cautelare, rispetto alla quale è stata più volte sollevata questione di legittimità costituzionale, sempre rigettata dalla Consulta. La questione attiene l'interpretazione prevalente dell'art. 49 d.lgs. 546/1992, che, escludendo l'applicazione dell'art. 337 c.p.c. al procedimento di appello nel contenzioso tributario, pare negare l'operatività delle disposizioni del c.p.c. relative alla sospensione della provvisoria esecutività della sentenza in appello e cassazione.

Nella vigenza del DPR 602/1973, unica possibilità per il contribuente era quella di richiedere la sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato in via amministrativa, con la conseguenza che la sospensione sussisteva quale mera facoltà dell'Amministrazione Finanziaria a fronte dell'istanza del contribuente ex art. 39.

L'art. 47 d.lgs. 546/1992 prevede invece la possibilità di chiedere alla CT la sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato, secondo i requisiti tipici della tutela cautelare: *fumus boni iuris* e *periculum in mora*. La misura eventualmente concessa perde efficacia con la pronuncia della sentenza.

La illegittimità costituzionale della mancata previsione della possibilità di concedere la misura cautelare della sospensione nel corso del giudizio di appello, è stata sempre esclusa dalla Corte cost. in ragione del fatto che *“la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia*

di merito che accolga - con efficacia esecutiva - la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo con cognizione piena la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela. Con la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore”²⁰⁹.

L'elenco delle antinomie rispetto ai canoni del giusto processo, include anche la questione relativa all'assenza di un'ipotesi di rimessione in termini a seguito di impugnazione tardiva per forza maggiore o caso fortuito²¹⁰, nonché la facoltà del giudice tributario, di richiedere, nell'esercizio dei suoi poteri istruttori ex art. 7, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica, che non può ritenersi *in linea con le norme del giusto processo*. A tal proposito, autorevole dottrina afferma che si può *“proporre una interpretazione adeguatrice, sostenendo che queste relazioni vanno considerate alla stregua di consulenze tecniche di parte e che vanno dunque*

²⁰⁹ Corte Cost., sent. 31 maggio 2000, n.165; Corte Cost., ord. 19 giugno 2000, n. 217 e Corte Cost., ord. 27 luglio 2001, n.325. Una possibile apertura verso il riconoscimento della tutela cautelare anche nel corso delle fasi di impugnazione, può però forse riscontrarsi in Corte cost., ord. 5 aprile 2007, n. 119, che dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 *“anche perché oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado”*.

²¹⁰ A. Poddighe, *Prova del fatto negativo e diritto alla difesa*, in Rass. Trib, 2003, p. 1691, l'autore dopo aver ricordato il costante orientamento - espresso in materia tributaria, *ex multis*, Cass. Sez. V, sent. 8 maggio 2000, n. 5778 - per il quale la rimessione in termini disciplinata dall'art. 184-bis c.p.c. riguarda le sole decadenze in cui le parti siano incorse nell'attività processuale davanti all'istruttore, ne propone un ripensamento in considerazione delle modifiche introdotte dalla legge 18 giugno 2009, n. 69, che ha abrogato la norma trasferendo l'istituto nell'art. 153c.p.c. avente una diversa collocazione sistematica all'interno della disciplina generale dei termini processuali.

applicate, dove è possibile, le regole della consulenza di parte, contenute negli artt. 191 ss., cod. proc. civ.” ²¹¹.

Ancora, difficilmente conciliabili con i canoni del giusto processo sono, anche; la differente disciplina della costituzione in giudizio delle parti: i termini, infatti, perentori per il contribuente, sono solo ordinatori per l'amministrazione finanziaria²¹²; e il differente obbligo di difesa tecnica tra le parti previsto dall'art. 12, D.Lgs. 546/92.

Infine, non può sottacersi il fatto che la disciplina del processo tributario contiene una differente modalità di esecuzione delle sentenze del giudice tributario a seconda di quale sia la parte vittoriosa²¹³.

Le critiche che la dottrina rivolge a tali norme sono sempre indirizzate al legislatore o, tutt'al più, alla Corte costituzionale che potrebbe intervenire in sede di verifica di legittimità. Tuttavia, persistono orientamenti, evidentemente confliggenti con le regole del giusto processo, che scaturiscono dalla considerazione del processo tributario quale processo di impugnazione-merito e che qualificano l'atto impugnato come "*provocatio ad opponendum*".

In conclusione, per quanto il processo tributario possa senz'altro essere ricompreso sotto l'egida della disposizione di cui all'art 111 Cost., a ciò ostano una serie di situazioni strutturali di questo processo speciale che necessiterebbero di decisi interventi legislativi.

²¹¹ F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, op. cit., p. 48

²¹² Cfr. D.Lgs. 546/92, artt. 22 e 23.

²¹³ D.Lgs. 546/92, artt. 68 e 69.

CAPITOLO III

LA LIMITAZIONE DELLE PROVE NEL PROCESSO TRIBUTARIO ITALIANO

Sommario: Par. 1. Le prove escluse dal processo tributario. – Par. 2. Il divieto di prova testimoniale ed il valore delle presunzioni nel processo tributario. – Par. 3. Il divieto di prova testimoniale e le sue eccezioni. – Par. 4. Le dichiarazioni di terzi. – Par. 5. La limitazione delle prove e i principi costituzionali di effettività della tutela e giusto processo. – Par. 6. Il divieto di prova testimoniale alla luce della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo.

Par. 1 Le prove escluse dal processo tributario.

Il legislatore tributario, ha previsto l'esclusione della prova testimoniale, nonché del giuramento decisorio o suppletorio all'interno del processo tributario.

Le conseguenze di tale divieto saranno affrontate da due diversi punti di vista: da un lato, si cercherà di valutare la compatibilità di detta esclusione con il principio del giusto processo, anche alla luce dei più recenti orientamenti della giurisprudenza comunitaria, e, dall'altro, si valuterà il rapporto tra detta disposizione e la possibilità di produrre in giudizio eventuali dichiarazioni trasfuse in forma documentale fuori dall'ambito processuale.

La prova testimoniale, istituito, insieme al giuramento, tipico del giudizio ordinario, rappresenta la narrazione dei fatti della controversia resa al giudice, e, con determinate forme, da soggetti che non sono parti del rapporto controverso. Essa, quindi, deve avere ad oggetto fatti e non

apprezzamenti o giudizi, nel senso che non può tradursi in una interpretazione del tutto soggettiva o indiretta o in un apprezzamento tecnico o giuridico del fatto. Essa presenta le caratteristiche della terzietà del testimone rispetto alle parti; della processualità, poiché è assunta nel rispetto del contraddittorio; dell'oralità, in quanto la stessa è poi riportata in un verbale; e della sua inclusione tra le prove costituende²¹⁴.

Il divieto di escutere testi nell'ambito del processo tributario non può essere qualificato come strutturalmente connaturato alla materia tributaria, poiché esso è stato introdotto per la prima volta dal legislatore del 1981²¹⁵.

Punto di partenza è l'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/92, che dispone: "Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale", sancendo, così, un assoluto divieto della prova testimoniale, necessariamente orale e formata in seno al processo, nel rispetto di specifiche regole, ad iniziativa di parte e con pieno valore probatorio²¹⁶.

Divieto direttamente correlato, dunque, alla necessità che i fatti di rilevanza tributaria abbiano necessariamente un fondamento documentale²¹⁷.

L'articolo 7, D.Lgs. 546/92 riprende, in parte, il disposto dell'art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, così come novellato con la riforma del

²¹⁴ M. Cappelletti, *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità. Contributo alla teoria dell'utilizzazione probatoria del sapere delle parti nel processo civile*. Milano, 1974, p. 43.

²¹⁵ F. Tesaurò, *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in *Il fisco*, 2002, n. 40, p. 23 ss.

²¹⁶ A.E. La Scala, "Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario", in *Rass. Trib.*, I, 2012, p. 91.

²¹⁷ Cfr. F. Tesaurò, a cura di, *Codice commentato, processo tributario*. Torino, 2011, p. 130 ss.

1981²¹⁸, che per effetto dell'art. 30, legge delega 30 dicembre 1991, n. 413, che al primo comma dispone: "...nei decreti legislativi sarà prevista l'esclusione della prova testimoniale e del giuramento nei procedimenti regolati dal presente articolo;..." è stato trasfuso nel D. Lgs. n. 546 del 1992, garantendo, così, la continuità con il precedente sistema e sottolineando la precisa intenzione del legislatore in questa direzione.

Il limite al diritto di difesa che detto divieto costituisce non è del tutto comprensibile se si pensa che già la Relazione Ministeriale allo schema di decreto legislativo del '92, ammetteva una certa rottura con il passato assentendo che: *"L'art. 7, solo in parte riportabile all'art. 35 del DPR 636/72, attenua la natura tipicamente inquisitoria del processo tributario, in relazione al maggior spazio lasciato all'impulso di parte e soprattutto al venir meno della funzione assistenziale prima riconosciuta ai giudici tributari e ora soppiantata dall'obbligo delle parti private di munirsi dell'assistenza tecnica"*.

Ciò vale a maggior ragione se si guarda alla disposizione costituzionale di cui all'art. 111 in materia di giusto processo, ma anche alla riforma del processo civile che ha indotto la possibilità di importare nel processo tributario l'istituto della testimonianza scritta²¹⁹.

Dunque, il divieto di prova testimoniale all'interno del processo tributario è da considerarsi quale divieto meramente processuale, connesso, oltre che alla natura essenzialmente documentale del processo *de quo*, anche all'esigenza di celerità²²⁰ dello stesso, e soprattutto, volto ad

²¹⁸ E' per questo che si è aggiudicato, da parte di autorevole dottrina, la qualificazione di "residuo storico che resiste all'usura del tempo: P. Russo, *Sul divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Rass. Trib.* 2/200, p. 567 ss.

²¹⁹ Cfr. A. Marcheselli, *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, in www.Giustiziatributaria.it.

²²⁰ Tra gli autori che giustificano il divieto sulla base della maggiore speditezza del processo, cfr. R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1998, p. 586, il quale ritiene che

evitare di correre il rischio che i possibili testimoni, in quanto essi stessi contribuenti, possano essere influenzati, nelle loro dichiarazioni, da una sorta di solidarietà nei confronti della parte processuale privata piuttosto che dell'amministrazione finanziaria²²¹.

Di fatto, poi, sussiste la possibilità di sottoporre al giudice dichiarazioni scritte, raccolte fuori e prima del processo e senza contraddittorio, alle quali viene assegnato mero valore indiziario, che possono essere contestate dall'altra parte con dichiarazioni contrarie e che sono rimesse alla prudente valutazione del giudice²²², il quale può trarne argomenti di prova. Sul punto si tornerà nei prossimi paragrafi.

In relazione al suddetto divieto, sono state più volte sollevate questioni di legittimità costituzionale, che la Corte ha, però, sempre respinto. Basti ricordare l'ormai nota sentenza 21 gennaio 2000, n. 18, con cui la Corte Costituzionale ha ritenuto infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, 1° e 4° comma, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, in riferimento agli art. 3, 24 e 53 cost., nella parte in cui non consente l'assunzione di prove testimoniali nel processo tributario. Lo stesso principio era già stato affermato dalla Corte Costituzionale prima con ordinanza 18 luglio 1989, n. 416 e poi sentenza 23 aprile 1998, n. 141, in cui si chiariva che il processo tributario è conformato dal legislatore, sotto l'aspetto probatorio e difensivo, come processo scritto e documentale, mentre resta esclusa l'ammissibilità della prova testimoniale e del

l'escussione dei testi richieda un'organizzazione che non è rinvenibile nelle attuali Commissioni Tributarie e l'ammissione dei testimoni renderebbe impossibile la decisione alla prima ed unica udienza. *Contra* G. Moschetti, "Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario".... che cita Carnelutti, "Diritto e processo", Napoli, 1958, 154, che parlava di *veritas filia temporis*, sostenendo l'impossibilità di avere una giustizia che possa essere contemporaneamente rapida e sicura.

²²¹ Cfr. G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Padova 2003, p. 84.

²²² Cfr. Cass. sent. 19 febbraio 2002, n. 2992; Cass., sent. 22 dicembre 1999, n. 14427; e Cass., sent. 15 novembre 2000, n. 14774.

giuramento. Ma la sentenza n. 18/2000 della Corte Costituzionale, sottolinea ancor più la discrezionalità del legislatore nella scelta delle regole processuali in relazione alle specifiche caratteristiche dei diversi processi, e oltre al tema del divieto di testimonianza affronta anche quello correlato dell'ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario, di cui si parlerà più ampiamente nei paragrafi successivi.

Anche i giudici di legittimità si sono mostrati concordi circa l'inammissibilità di prova testimoniale e giuramento all'interno del processo tributario²²³. Il nodo da sciogliere è, però, come ciò possa conciliarsi con il principio del diritto costituzionale di difesa ed il giusto processo.

Sono innumerevoli le critiche della dottrina che si affiancano alle eccezioni di costituzionalità dichiarate infondate o inammissibili dalla Corte Costituzionale, la quale ha fatto spesso ricorso anche al criterio della ragionevolezza²²⁴.

Tuttavia è evidente che la decisione si fonda su una tautologia, che si palesa laddove la Corte legittima il divieto della prova testimoniale nel processo tributario affermando che tale limite non è un vizio di legittimità costituzionale, ma solo la conseguenza della scelta, fatta in questo processo, dei limiti ai mezzi di prova²²⁵.

Infine, quanto alla *confessione*, l'inammissibilità dell'interrogatorio formale preclude il ricorso alla confessione giudiziale. Tuttavia non mancano decisioni che tendono a dar rilievo alla confessione

²²³ Cfr. Cass., sent. 8 maggio 2000, n. 5776.

²²⁴ Per citarne alcune: Corte Cost. Ord. 10 dicembre 1987, n. 506; Corte Cost. Ord. 8 luglio 1992 n. 328; Corte Cost. Ord. 22 giugno 2000, n. 237.

²²⁵ E. De Mita, *Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza "necessitata"*, introduzione dell'autore al volume, *I cinquant'anni della Corte Costituzionale. Diritto Tributario*, Roma 2006 a cura di L. Perrone e C. Berliri.

stragiudiziale resa dal legale rappresentante della società in sede penale o davanti agli organi della pubblica amministrazione²²⁶.

Par. 2 Il divieto di prova testimoniale ed il valore delle presunzioni nel processo tributario

Un'analisi completa del divieto di prova testimoniale, impone di volgere lo sguardo anche al regime delle presunzioni in ambito tributario, dove sono dette semplici quelle che, da sole, non possono essere utilizzate dall'Amministrazione finanziaria per effettuare la rettifica di un reddito imponibile, necessitando di essere suffragate da ulteriori elementi indiziari relativi alla presunta evasione.

²²⁶ Cfr. Cass, sent. 22 febbraio 1999, n. 1481, in cui si legge: "le dichiarazioni del legale rappresentante di una società alla guardia di finanza, debitamente verbalizzate nel corso di un accesso, non costituiscono semplici presunzioni ma possono essere apprezzate come una confessione stragiudiziale e costituire prova diretta e non indiziaria del maggior imponibile accertato nei confronti della società"; cfr. Cass., sent. 23 luglio 1999, n. 7964, in cui si legge: "l'utilizzazione da parte del giudice tributario, a fini probatori, della confessione resa in sede penale dal rappresentante legale della società ricorrente, non viola il divieto di prova testimoniale nel processo tributario, atteso che il rapporto di immedesimazione organica, che lega il rappresentante legale con la società rappresentata, esclude che il rappresentante possa essere qualificato come testimone, con riferimento ad attività poste in essere dalla società". Cfr. Com. trib. centrale, sent. 27 ottobre 1987, n. 7929, in cui i giudici sostengono: "non sono equiparabili a prova testimoniale le informazioni raccolte dalla guardia di finanza ancorché derivate da dichiarazioni rese da terzi senza la forma di una vera e propria dichiarazione testimoniale né sono in contrasto con i poteri attribuiti agli uffici i.v.a. dall'art. 51 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633 in materia di controllo delle dichiarazioni presentate dal contribuente e sono suscettibili di verifica nel procedimento dinanzi la commissione tributaria di secondo grado, non configurando l'ipotesi di prove testimoniali espressamente escluse nel contenzioso tributario dall'art. 35 5° comma d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636". Infine, cfr. Cass., sent. 28 marzo 1997, n. 2808 in cui i giudici di legittimità mettono in guardia sui limiti del ricorso al fatto notorio, nei casi di impossibilità di ricorrere alla prova per testi e affermano che: "Il fatto notorio, derogando al principio dispositivo delle prove e al principio del contraddittorio, va inteso in senso rigoroso e, cioè, come fatto acquisito alle conoscenze della collettività, con tale grado di certezza da apparire incontestabile; pertanto, tra le nozioni di comune esperienza non possono farsi rientrare le acquisizioni specifiche di natura tecnica e gli elementi valutativi che richiedono il preventivo accertamento di particolari dati, come la determinazione del valore corrente degli immobili, trattandosi di valore variabile nel tempo e nello spazio, anche nell'ambito dello stesso territorio, in relazione alle caratteristiche del bene stesso".

In base all'articolo 2729 del codice civile, le presunzioni semplici sono "lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti".

Piu' semplicemente, con riferimento al diritto tributario, per le presunzioni semplici, i fatti sui quali esse si fondano devono essere provati in giudizio e, l'onere della prova grava sull'amministrazione finanziaria, che deve, perciò dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva presentino i requisiti della gravità, precisione e concordanza.

Viceversa, le presunzioni c.d. legali sono quelle il cui valore probatorio viene riconosciuto dalla legge e, da sole, sono sufficienti a legittimare la rettifica del reddito imponibile ponendo l'onere della prova, contraria, in capo al contribuente.

All'interno di esse, e' possibile operare una ulteriore differenziazione tra presunzioni assolute per le quali non e' ammessa prova contraria, e presunzioni relative per le quali è consentito al contribuente di dimostrare l'insussistenza della pretesa impositiva.

Sotto l'egida delle presunzioni legali assolute, secondo alcuni²²⁷, rientrerebbero, ad esempio, alcune delle disposizioni dettate in materia di residenza fiscale.

Ci si riferisce, in particolare, all'art. 2, comma 2, TUIR 917 che, per le persone fisiche, dispone: "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile" e all'art. 73, comma 3, TUIR che, per le persone giuridiche,

²²⁷ F. Amatucci, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giustizia Tributaria* n. 2/2008, p. 214.

dispone: “ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d’imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello stato”.

Si tratta di ipotesi nelle quali il contribuente non può in alcun modo dimostrare il contrario²²⁸.

La particolarità e la ridondanza di alcune presunzioni legali, all’interno del processo tributario, è ancor più evidente se si considera che le stesse, pur non essendo volte al convincimento del giudice al pari di quelle semplici, possono comunque essere poste a base della decisione, qualora il contribuente non sia in grado di fornire una controprova, che talvolta è specificamente indicata dal legislatore²²⁹.

Dunque, concretamente, la differenza tra presunzioni semplici e presunzioni legali (relative) consiste in una diversa ripartizione dell’onere della prova: le prime impongono all’amministrazione finanziaria di dimostrare che la presunzione soddisfi i requisiti della gravità, precisione e concordanza²³⁰ e, quindi, certifichi la sussistenza dei fatti costitutivi della pretesa impositiva con un elevato grado di probabilità circa il fatto presunto²³¹; le presunzioni legali, invece, assurgono a fatti costitutivi della pretesa tributaria senza ulteriori oneri per l’amministrazione finanziaria

²²⁸ Cfr. Cass., Ord. 17 novembre 2010, n.23249 e Cass., ord. 17 novembre 2010, n. 23250, dove la presunzione assoluta viene superata attraverso una diversa valutazione, ad opera dei giudici tributari, dei fatti individuati dall’Ufficio come costitutivi della presunzione legale (nella specie l’affidamento dei figli non è stato ritenuto idoneo ad individuare il domicilio in Italia, non richiedendosi per l’esercizio della potestà genitoriale una presenza costante sul territorio italiano).

²²⁹ F. Amatucci, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, op. cit., p. 214.

²³⁰ La giurisprudenza di legittimità ha precisato che “gravi” sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e, come tali, resistenti, alle possibili obiezioni; “precisi” sono quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa, altrettanto o più verosimile, interpretazione; “concordanti” sono quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da dati ugualmente certi; Cfr. Cass., sent. 5 settembre 1996, n. 8089; e Cass., sent. 7 aprile 1999, n. 3352.

²³¹ Cass., sent. 11 febbraio 2011, n. 3326.

che potrà fondare l'avviso di accertamento sulla base di esse e con un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, che dovrà, perciò, dimostrare, sulla base di fatti modificativi o estintivi, l'infondatezza della ricostruzione reddituale presuntiva.

Ciò determina la possibilità che i fatti da cui l'accertamento scaturisce, in sede processuale, siano valutati in maniera differente. Infatti di fronte a presunzioni semplici il giudice può valutare gli elementi presuntivi sulla base del suo libero apprezzamento *ex art. 116 c.p.c.*, ed entro i limiti di ammissibilità di cui all'art. 2729 c.c.²³²; nelle ipotesi di presunzioni legali, invece, al giudice non è consentito di modificare il valore probatorio attribuito dalla legge ai fatti costituenti la presunzione ma solo di valutare l'idoneità, della prova contraria offerta dal contribuente, a superare la prova legale.

Da quanto sin qui detto, scaturisce inevitabilmente l'interrogativo di come tutto ciò si concili con il divieto di prova testimoniale presente nell'ordinamento processuale tributario. L'art. 2729 c.c., sopra citato, infatti dispone che le presunzioni non sono ammesse nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale. Dunque, nel processo tributario non dovrebbe potersi fare ricorso ad alcuna presunzione. La *ratio* della norma sta nel fatto che la prova testimoniale sia proprio lo strumento attraverso cui combattere le presunzioni. E ciò, "tanto per smentire i fatti sui quali si fonda il ragionamento presuntivo quanto per contrastare le deduzioni che se ne possono far discendere in via d'inferenza logica"²³³. Dunque,

²³² cfr. Cass., sent. 19 maggio 2010, n. 12447, dove in relazione alle dichiarazioni dei terzi si è stabilito che le stesse, nel processo tributario, hanno il valore di elementi indiziari che possono concorrere a formare il convincimento del giudice alla stregua di presunzioni semplici *ex art. 2729 c.c.*: e devono, pertanto, essere confortate da altri elementi di prova caratterizzati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

²³³ Russo P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, op. cit., p. 576.

negare l'accesso a quest'ultima, consentendo, invece, all'amministrazione un accertamento presuntivo dell'obbligazione tributaria, significa mettere le parti processuali, accusa e difesa, su piani differenti, in palese contrasto con l'art. 111 Cost. Tuttavia la giurisprudenza di legittimità²³⁴ si è più volte pronunciata sul punto, precisando che, in tema di contenzioso tributario, il divieto di ammissione della prova testimoniale, sancito dall'art. 7, quarto comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non comporta la conseguente inammissibilità della prova per presunzioni, poiché l'art. 2729, attesa la natura della materia tributaria ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile al processo tributario. Più precisamente, secondo i giudici di legittimità, nel processo tributario il ricorso alle presunzioni risulta ammissibile, poichè l'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, esclude esplicitamente solo il giuramento e la prova testimoniale. E qualora il legislatore avesse voluto escludere anche le presunzioni lo avrebbe fatto.

Dunque, secondo la Corte di Cassazione, il divieto di ammissione della prova testimoniale non comporta la conseguente inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, secondo comma, cod. civ. Tuttavia, chi scrive, si permette di dissentire da quanto sostenuto dai giudici di legittimità, poichè gli stessi non hanno considerato la portata generale ascrivibile alle norme civilistiche, che in fase di interpretazione normativa fungono da criterio attraverso cui leggere le altre disposizioni. Inoltre, ciò rende ancor più evidente l'incostituzionalità del divieto di prova testimoniale. Infatti, si pensi al caso in cui, a causa dell'inversione dell'onere probatorio in capo al contribuente, determinato dal ricorso alle presunzioni, secondo quanto si diceva poco sopra, il contribuente sia

²³⁴ Cass., sent. 14 agosto 2002, n.12210 e Cass., sent. 23 ottobre 2006, n. 22804.

sprovvisto di prova documentale e disponga invece, solo di prova testimoniale. Il divieto di ammissibilità di quest'ultima preclude allo stesso di approntare una adeguata difesa. Dunque, il contribuente verrebbe ad essere doppiamente penalizzato: infatti a fronte del divieto di prova testimoniale, nessun ostacolo, però, si frappone a che l'amministrazione utilizzi le presunzioni e addossi l'onere probatorio originariamente su di essa incombente, sul contribuente. Quest'ultimo, a sua volta, non potrà utilizzare qualunque mezzo per difendersi, poichè non gli è consentito di fare ricorso alla prova testimoniale neppure quando essa sia l'unico strumento a sua disposizione. L'effetto, perciò, è quello di un circolo vizioso.

Pertanto, l'esistenza del divieto *de qua* nel processo tributario, anche in relazione al regime delle presunzioni, non sembra assolutamente rispondere nè al diritto di difesa nè all'esigenza di agevolare la ricerca della verità processuale²³⁵.

Nonostante i limiti della prova testimoniale, in particolare quelli sull'attendibilità dei testimoni e sulla libertà del giudice nel valutarne le dichiarazioni, è innegabile come la sua introduzione nel processo tributario potrebbe essere un modo per riconoscere allo stesso pari dignità rispetto a quello penale e civile, e soprattutto per realizzare un maggior equilibrio tra le parti in causa.

²³⁵ Cfr. F. Gallo, *Verso un "giusto processo" tributario*, op. cit., p. 30.

Par. 3 Il divieto di prova testimoniale e le sue eccezioni

Il divieto di prova testimoniale è stato oggetto, in alcuni casi, di disapplicazione da parte dei giudici di legittimità, le cui pronunce tendono ad individuare delle ipotesi di eccezione al divieto.

Fra le prime pronunce, in questo senso, ve ne è una del 2006²³⁶, con la quale la Cassazione ha affermato che qualora il contribuente dimostri di essere nella impossibilità di acquisire i documenti contabili, la cui tenuta è obbligatoria, non può ritenersi esonerato dall'onere della prova, ma dovrà formulare apposita istanza di testimonianza ex art. 2724, n. 3 c.c..

Più precisamente, in tema di Iva, la Corte, ha concluso che *"la deducibilità dell'imposta pagata dal contribuente per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio d'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 le stesse vanno annotate"*. Da ciò deriva che il contribuente (qualora non possa acquisire presso i fornitori copia delle fatture sottratte) potrà dimostrare le operazioni economiche mediante *"conferma testimoniale o presuntiva"*, secondo la regola generale prevista dall'articolo 2724, n. 3, del codice civile (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)²³⁷. A questa pronuncia

²³⁶ Cass., sent. 29 settembre 2006, n. 21233.

²³⁷ Cfr. ancora, Cass. sent. 29 settembre 2006, n.21233.

ne sono seguite molte altre²³⁸ e, degna di nota è, altresì, la sentenza Corte di Cassazione 4 marzo 2011, n. 5182, nella quale si legge che *"ove il contribuente, nella specie, il curatore fallimentare, dimostri di essere nell'impossibilità di acquisire presso i fornitori, dei beni o dei servizi, copia delle fatture, si deve fare riferimento alla regola generale fissata dall'art. 2724 c.c., n. 3..."* secondo la quale *"... la perdita senza colpa del documento ... rileva esclusivamente come situazione autorizzativa della prova per testimoni (o per presunzioni) in deroga ai limiti per essa previsti"*.

Dunque, i giudici di legittimità hanno ribadito che l'impossibilità di produrre un documento non è causa esonerativa dell'onere della prova, ma rimane onere del contribuente produrre tale prova in altro modo, ossia avvalendosi degli ulteriori mezzi probatori predisposti dall'ordinamento, eventualmente anche superando il limite generale previsto dall'articolo 7, comma 4 del decreto legislativo 546/1992.

La disposizione dell'articolo 2724 cc, infatti, prevedendo che "la prova per testimoni è ammessa in ogni caso", porrebbe una deroga alle limitazioni previste per il processo tributario.

L'orientamento *de quo* si è formato in relazione a fattispecie concernenti l'imposta sul valore aggiunto ed è chiaro che la Suprema Corte abbia inteso riferirsi precisamente alla prova testimoniale così come disciplinata dagli artt. 244 e seguenti del codice di procedura civile, e non alle dichiarazioni dei terzi. Il percorso logico seguito dai giudici di legittimità parte dall'analisi dell'art. 54 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che non considera l'ipotesi dell'impossibilità, per causa non imputabile al contribuente, di produrre i documenti contabili, e giunge ad affermare che in tali casi si debba fare riferimento alla regola generale fissata

²³⁸ Cass. sentt. 11 aprile 2008, n. 9610; Cass., sent. 16 aprile 2008, n. 9919; Cass., sent. 13 marzo 2009, n.6118; Cass., sent. 9 dicembre 2009, n. 25713; Cass., sent. 15 gennaio 2010, n. 587; Cass., sent. 27 gennaio 2010, n. 1650.

dall'art. 2724, n. 3, c.c.²³⁹, a norma del quale è in ogni caso ammessa la prova testimoniale se "il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli foniva la prova". Dunque, la Suprema Corte una volta rinvenuta la lacuna normativa²⁴⁰ in seno alla disciplina tributaria, provvede a colmarla attraverso il ricorso alla norma processual civilistica.

Tuttavia, il ricorso alle norme civilistiche, in questo caso, lascia perplessi poichè l'art. 2724 invocato dalla giurisprudenza di legittimità, rubricato "Eccezioni al divieto di prova testimoniale" contiene tre ipotesi tassative, che attribuiscono alla norma un valore derogatorio e al contempo speciale e che non lasciano spazio ad interpretazioni analogiche o estensive. Senza voler negare l'applicabilità delle norme civilistiche alla materia tributaria, in virtù della valenza di diritto comune attribuita ad alcune sue parti, è opportuno operare un distinguo tra i casi di applicazione per espresso rinvio e quelli volti a colmare una lacuna dell'ordinamento tributario. Infatti, gli istituti di diritto civile, pur essendo validi punti di riferimento in fase di interpretazione delle norme fiscali, non possono, tuttavia, trovare diretta applicazione per la disciplina di fattispecie specificamente disciplinate dalla normativa fiscale. Se così fosse, si attribuirebbe all'ordinamento civile una posizione di sovraordinazione gerarchica che è impensabile tra sistemi giuridici che seppur diversi sono comunque, parte di un medesimo ordinamento nazionale²⁴¹. Il D. Lgs. 546/92, al comma 4 del suo art. 7 sancisce espressamente il divieto di prova testimoniale senza eccezioni. Non è

²³⁹ G. Bizioli, *Atti del convegno, Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*, in corso di pubblicazione.

²⁴⁰ La lacuna, però, non sussisterebbe poichè al contribuente è riconosciuto il diritto di provare l'esistenza del suo credito attraverso mezzi documentali, con l'esclusione della prova testimoniale e del giuramento. Cfr. A.E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa, giusto processo*, op. cit. p. 100

²⁴¹ M.C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 178 ss.

ravvisabile alcuna lacuna normativa²⁴² in grado di giustificare il ricorso a norme civilistiche compatibili con la struttura del processo tributario. Il comma 4, dell'art. 7, D.Lgs. 546/92, non lascia spazio a nessun differente modo di utilizzo dello strumento della prova testimoniale all'interno del processo tributario.

La rigidità del legislatore tributario in relazione a detto divieto traspare anche dalla circolare ministeriale n. 17/E del 7 aprile 2010 dell'Agenzia delle Entrate, che nell'illustrare le principali novità normative introdotte dalla legge n. 69 del 2009 in materia di processo civile e le loro inevitabili ricadute sul processo tributario, stante il rinvio disposto dall'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/92, si limita a definire non rilevanti, in quest'ultimo processo, le modifiche in materia di testimonianza.

Tutto ciò considerato, pur ritenendo apprezzabile il tentativo di offrire al contribuente una maggiore tutela in casi eccezionali, si ritiene dunque giuridicamente sbagliato ricorrere all'interpretazione analogica per colmare una lacuna normativa (che, peraltro, abbiamo visto non esservi), anziché utilizzare la via della modifica legislativa. Sarebbe, cioè, auspicabile rimettere in discussione la legittimità costituzionale del divieto della prova testimoniale nel processo tributario, utilizzando anche le risultanze della giurisprudenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea²⁴³ e, della Corte europea dei diritti dell'uomo²⁴⁴ che, sia pure

²⁴² M. Villani e M. Rizzo, *Divieto di testimonianza e giusto processo tributario alla luce della riforma del c.p.c.* in *Tribuna Finanziaria* n. 2, marzo/aprile 2011.

²⁴³ Corte di Giustizia C.E., sent. 24 marzo 1988, C 104/86.

²⁴⁴ Corte E.D.U., 23 novembre 2006, *Case of Jussila v. Finland*, n. 73053/01, su cui si vedano: A. Marcheselli, *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. e Prat. Trib. Int.*, 2007, 1, p. 333; M. Greggi, *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; A. E. La Scala, *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 3, p. 35.

limitatamente alle sanzioni²⁴⁵, riconosce l'illegittimità del divieto di prova testimoniale, la cui conseguenza è la violazione del diritto fondamentale di difesa, non diversamente esercitabile.

Par. 4 Le dichiarazioni di terzi

La “parità delle armi”, imprescindibile corollario del principio della parità delle parti nel processo, pone una serie di problemi, connessi alla considerazione che al diniego delle istanze della parte privata si affianca, invece, la possibilità per l'ente impositore di introdurre all'interno del processo dichiarazioni orali raccolte nella fase dell'istruttoria amministrativa. Ciò costituisce un aspetto del tutto particolare e tipico del processo tributario vista anche la prassi, ormai consolidata, degli uffici di porre alla base dei propri accertamenti le risultanze di atti, quali ad esempio i verbali della Guardia di Finanza, che contengono dichiarazioni rese da soggetti diversi dalla parte cui l'accertamento è rivolto.

Dunque, trattasi di dichiarazioni legittimamente raccolte in fase di istruttoria nell'ambito dei poteri di indagine e che si fondano sulla narrazione di fatti ad opera di una persona fisica.

E' opportuno evidenziare i tratti distintivi sussistenti tra tali dichiarazioni e la testimonianza. La testimonianza è la narrazione che fa una persona di fatti a lei noti per darne conoscenza ad altri, con la funzione di rappresentare un fatto passato e renderlo presente alla mente di chi ascolta²⁴⁶.

²⁴⁵ A. Marcheselli, *Asimmetrie del diritto alla “prova” tra fisco e contribuente e diritto di difesa*, in *Giust. Trib.*, 2007, p. 4.

²⁴⁶ E.T.Liebman, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano 1981, p. 377.

La legge che regola il processo considera testimonianza solo l'affermazione orale fatta da un terzo, e cioè da una persona estranea al giudizio, chiamata ad esporre al giudice ciò che conosce in relazione a fatti che possono essere rilevanti ai fini della decisione²⁴⁷.

Gli articoli 244 e seguenti del codice di procedura civile disciplinano l'assunzione della testimonianza nel processo e, ai fini che qui interessano, l'articolo 253 c.p.c. dispone che "il giudice interroga il testimone sui fatti intorno ai quali è chiamato a deporre", rivolgendogli d'ufficio o su istanza di parte "tutte le domande che ritiene utili a chiarire i fatti": il testimone, sotto giuramento, dovrà rispondere ai quesiti sottoposti dal giudice.

Le dichiarazioni di terzo, invece, sono rese ad un soggetto che lungi dall'essere *super partes*, come il giudice che interroga il testimone, può essere un funzionario dell'ufficio che opera nell'ambito della potestà istruttoria, o un militare della Guardia di Finanza nell'ambito dei poteri di ispezioni e verifiche. Un soggetto, dunque, che comunque rappresenta la parte pubblica, ossia una delle future parti processuali.

Inoltre, manca ogni ritualità relativa al momento dell'assunzione della dichiarazione ed essendo il soggetto verbalizzante parte coinvolta nella questione, è naturale l'insorgenza di dubbi circa la formulazione delle domande e la gestione dell'interrogatorio²⁴⁸. Da quanto detto, perciò, emerge che sia nella testimonianza che nella dichiarazione dei terzi c'è una dichiarazione di scienza fatta da un soggetto terzo²⁴⁹, ma

²⁴⁷ F. Del Torchio, *Divieto di testimonianza ed utilizzo delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, www.unicatt.it.

²⁴⁸ Secondo il disposto dell'articolo 2700 del codice civile, la veridicità del verbale riguarda la provenienza delle dichiarazioni e dei fatti che il verbalizzante attesta avvenuti in sua presenza, ma non la veridicità del contenuto della dichiarazione.

²⁴⁹ Ciò, secondo alcuni, potrebbe portare alla qualificazione della dichiarazione di terzi quale *prova paratestimoniale*, evidenziando l'elemento comune di ordine contenutistico, risolvendosi

(nella dichiarazione di terzi) nei confronti di un soggetto non terzo rispetto alle parti processuali e in assenza di tutte quelle regole procedurali prescritte per l'escussione di testi.

Proprio la sussistenza di elementi comuni e di elementi differenti fra i due istituti fa sorgere l'interrogativo in merito al fatto di dover o meno considerare il divieto di cui all'articolo 7, D.Lgs. 546/92 come avente ad oggetto solo le testimonianze in senso stretto o anche le dichiarazioni di terzo, ovvero qualora le dichiarazioni di terzo trovassero spazio all'interno del processo quale possa essere il valore probatorio ad esse riconoscibile.

La giurisprudenza di legittimità, già all'inizio degli anni '90, ha espresso parere favorevole all'ammissione della dichiarazione di terzo, specificando però che deve esserci "un legame tra il soggetto che rende la dichiarazione ed il soggetto accertato"²⁵⁰.

Negli anni successivi la Corte di Cassazione ha confermato detto orientamento ribadendo che il divieto esplicito dell'articolo 7, D.Lgs. 546/92 è da riferirsi solo alla testimonianza in senso stretto, e che, tuttavia, ciò non implica il divieto di utilizzare le dichiarazioni rese nella fase amministrativa dell'accertamento²⁵¹.

Anche i giudici della Corte Costituzionale, con la sentenza 18 del 2000 già citata, si sono favorevolmente espressi sul tema, sottolineando

sia la testimonianza che la dichiarazione di terzo in dichiarazioni di scienza; cfr. P. Russo, *Sul divieto della prova testimoniale*, in *Rassegna tributaria*, 2/2000, p. 574.

Secondo altri, invece, se le dichiarazioni raccolte in sede istruttoria (con forma documentale ma sostanza testimoniale) vengono ammesse in giudizio, la loro acquisizione comporta, in via surrettizia, l'acquisizione anche del loro contenuto testimoniale; Cfr. G. Moschetti, *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi e di carattere generale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1999, II, p. 17.

²⁵⁰ Cass., sent., 19 gennaio 1990, n. 316. Nel caso specifico le dichiarazioni poste alla base dell'accertamento di maggior reddito erano state riportate da una commessa dell'impresa e confermate dalle risultanze di un quaderno rinvenuto nei locali dell'impresa medesima.

²⁵¹ Cass., sent. 15 novembre 2000, n. 14774.

che proprio dalla differenza tra testimonianza e dichiarazione di terzo – resa al di fuori e prima del processo –, si può far discendere la possibilità di utilizzo nel processo delle dichiarazioni eventualmente raccolte dall'amministrazione.

Importante passaggio della sentenza è quello in cui la Corte precisa che: *“La limitazione probatoria stabilita dall’art. 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non comporta poi - diversamente da quanto la Commissione tributaria provinciale di Chieti mostra di ritenere nell’ordinanza del 22 gennaio 1999 - l’inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall’amministrazione nella fase procedimentale.*

Va infatti considerato che le dichiarazioni di cui si tratta - rese al di fuori e prima del processo - sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che é necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio. La norma denunciata non può perciò essere interpretata nel senso di ricomprendere nella sua previsione anche l’inammissibilità di tali dichiarazioni.

La possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell’amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest’ultimo non può avvalersi, per contestarne l’efficacia probatoria, della prova testimoniale, non é d’altro canto in contrasto nè con il principio di eguaglianza nè con il diritto di difesa del contribuente medesimo.

Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall’amministrazione finanziaria nella fase dell’accertamento é, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un’efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo é sufficiente ad escludere che l’ammissione di un

mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi" .

Dunque, la Corte, dopo aver affermato l'inesistenza di un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità delle regole processuali tra i diversi tipi di processo, con la conseguente possibilità di avere differenziazioni sulla scorta di scelte libere e discrezionali del legislatore, derivanti dalla configurazione dei processi e dalle situazioni dedotte in giudizio²⁵², afferma che il potere di utilizzare dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, riconosciuto anche al contribuente, garantisce la "parità delle armi" processuali e l'effettività del diritto di difesa.

Anche per ciò che concerne il contribuente, a tali dichiarazioni non potrà essere riconosciuto valore di prova, ma solamente di elementi indiziari, valutabili unitamente ad altri elementi, poichè incapaci, da soli, di costituire il fondamento della decisione²⁵³.

Dunque, la Corte con la sentenza *de qua* conferma il divieto di prova testimoniale, ma ne riduce la portata, riconoscendo che il divieto non esclude, in sede processuale, l'utilizzo di dichiarazioni scritte di terzi, raccolte dall'Amministrazione in fase di accertamento, e dotate senz'altro di una efficacia probatoria minore rispetto alla prova per testi. A tal proposito si è evidenziato²⁵⁴ l'errore formale nel quale è incorsa la Corte attribuendo il *nomen* di "indizi" o elementi indiziari alle dichiarazioni dei terzi. *"Gli indizi sono fatti secondari o fatti noti che consentono di risalire tramite un nesso inferenziale ai fatti principali (ignoti) rilevanti ai fini di causa,*

²⁵² Cfr. C. Gobbi, *Il processo tributario*, in Trattati a cura di P. Cendon, Milano, 2009, p. 296.

²⁵³ Cfr. A. Sacrestano e M. Villani, *Dichiarazioni rese da terzi: dal valore di presunzione a quello di testimonianza*, in Guida Normativa - Il Sole24Ore del 23 marzo 2010. Cfr. Cass., sent., 10 febbraio 2006, n. 2940, in Banca dati Fiscovideo.

²⁵⁴ P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, op. cit., p. 574.

mentre le dichiarazioni dei terzi sarebbero prove rappresentative che possono anche concernere, in modo diretto e specifico, proprio i fatti principali relativi all'oggetto del contendere dinanzi al giudice tributario"²⁵⁵. In ogni caso, dette dichiarazioni sono, comunque, da considerarsi quali meri argomenti di prova, ovvero, non sufficienti a fondare il convincimento dei giudici in mancanza di adeguati riscontri obiettivi.

In relazione a ciò, una parte della dottrina nega che alle dichiarazioni verbalizzate possa essere riconosciuto il solo valore di argomento di prova, ritenendo invece che le stesse costituiscano prove, vere e proprie, liberamente valutabili dal giudice al pari di tutte le altre.

Le dichiarazioni dei terzi, cioè, sarebbero da sole sufficienti a fondare il convincimento del giudice²⁵⁶.

Più semplicemente, nessun dubbio sembra potersi porre circa l'ammissibilità dell'ingresso delle dichiarazioni di terzo nel processo tributario²⁵⁷. Tuttavia la Corte Costituzionale – sempre con la sentenza 18 già menzionata – non ha riconosciuto, ad esse, piena valenza probatoria, ma meramente indiziaria: possono, cioè, concorrere a formare il convincimento del giudice ma non sono idonee a costituire, da sole, il suo convincimento. Dunque, la Corte Costituzionale, se da un lato accetta un mezzo di prova orale potenzialmente meno affidabile rispetto alla testimonianza, dall'altro, quasi per compensazione, gli attribuisce una minor efficacia probatoria. A tal proposito, sembra opportuno illustrare brevemente le principali differenze tra prove ed indizi: laddove le prove

²⁵⁵ C. Gobbi, *Il processo tributario*, op. cit., p. 134.

²⁵⁶A. Marcheselli, *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario* in *Dir. Prat. Trib*, II, 2003, p. 437.

²⁵⁷ Tra le altre, vedasi Cass., sent. 25 marzo 2002, n. 4269, dove i giudici non si pongono nemmeno più il dubbio circa l'utilizzabilità delle dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza, considerando ormai "scontata" la risposta affermativa al quesito, ma si interrogano invece solo sulla loro portata probatoria.

(precostituite o costituende, come la testimonianza) rappresentano il mezzo che serve a dare la conoscenza di un fatto ed a convincere il giudice, gli indizi, invece, rappresentano dei fatti secondari che consentono di ricostruire il fatto principale ignoto in virtù di un nesso logico, tra esso ed un fatto noto. Anche la Corte di Cassazione ha ormai da tempo sostenuto il valore puramente indiziario delle dichiarazioni rese in assenza di contraddittorio²⁵⁸. Il principio fissato dalla Corte Costituzionale e dalla Cassazione, della valenza probatoria ridotta a quella di semplice indizio, lascia un eccessivo margine alla discrezionalità applicativa dei singoli giudici di merito, che addirittura potrebbero avere difficoltà nel tracciare una netta linea di demarcazione tra prova ed indizio. Il convincimento del giudice non potrebbe, come abbiamo già detto, basarsi su un semplice indizio che andrebbe invece supportato da altri elementi ed altre prove: nonostante ciò, nella pratica, ci si trova sovente innanzi a sentenze che si basano solo sul contenuto delle dichiarazioni di terzi poste dall'amministrazione a base del proprio atto.

Infine, quanto alla possibilità riconosciuta al contribuente di introdurre anch'egli nel processo dichiarazioni di terzi a supporto della sua posizione si sottolinea come i giudici della Corte Costituzionale, nella sentenza n. 18/2000 più volte ricordata, hanno affermato che il contribuente può, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'amministrazione.

²⁵⁸ Cfr. Cass., sentenze, 22 dicembre 1999, n. 316 e 15 novembre 2000, n. 14774: nel caso specifico l'esistenza di ricavi non contabilizzati era stata desunta da una dichiarazione di un socio e dagli appunti forniti da un ex dipendente. Secondo i giudici tali dati avrebbero avuto solo valore indiziario, ma poiché la documentazione non era stata disconosciuta, si è ritenuto che le notizie contenute fossero veritiere. Ed ancora, Cass., sez. Trib., 5.11.2003, n. 16583 dove si è attribuita efficacia indiziaria alla dichiarazione del socio relativa alle percentuali delle prestazioni fatturate per sponsorizzazione ad altra società, e Cass., sez. Trib. 2.11.2005, n. 21268 relativa al tema di operazioni fittizie rilevate dalla dichiarazione orale rilasciata dal titolare della ditta.

Allorchè ciò avvenga, chiarisce la Corte “ *il giudice potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'articolo 7, D.Lgs 546 del 1992, rinnovando ed eventualmente integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l'attività istruttoria svolta dall'Ufficio*”. Il contribuente, quindi, ha facoltà di chiedere al giudice di espletare un'istruttoria supplementare, e, nel caso di inerzia da parte della commissione, le ragioni del mancato esercizio di tale potere/dovere sarebbero soggette al normale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione della sentenza. Pur senza sottovalutare le difficoltà che il contribuente potrebbe incontrare per ottenere delle dichiarazioni scritte di terzi²⁵⁹, nelle sentenze più recenti si è ammesso il valore probatorio – sempre con valenza di indizio – delle dichiarazioni prodotte dal contribuente. Inoltre, i giudici appaiono sempre più spesso orientati nel senso di ammettere la produzione in giudizio di dichiarazioni sostitutive di atto notorio, scritti non dissimili da quelli verbalizzati dall'amministrazione²⁶⁰.

²⁵⁹A differenza di quanto accade per la Guardia di Finanza o la pubblica amministrazione a cui i terzi, nell'ambito delle indagini svolte, hanno l'obbligo di rispondere.

²⁶⁰Si è così ammesso l'utilizzo di tali dichiarazioni per sostenere le argomentazioni del contribuente ad esempio in tema di acquisto di beni immobili, dove è stato riconosciuto valore alla dichiarazione dei genitori in merito alla provenienza del denaro utilizzato (Commissione Tributaria Regionale della Lombardia 29.11.2000, n. 223) ed agli aiuti economici ottenuti dal contribuente per il mantenimento dell'immobile stesso (Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria 24.10.2000, n. 562). Anche la Cassazione si è spesso pronunciata per l'utilizzabilità nel giudizio tributario dell'atto notorio prodotto dal contribuente, proprio per garantire l'effettività del suo diritto di difesa e la parità delle armi delle parti; si ricorda Cass., sent. 22 aprile 2003, n. 6407 che, in tema di accertamento bancario, ha ammesso la produzione di atto notorio con dichiarazione di un parente del contribuente accertato, o ancora, le più recenti Cass., sent., 13 novembre 2006, n. 24200 e Cass., sent. 16 maggio 2007, n. 11221. Tuttavia, la Cassazione ha cambiato orientamento, con la sentenza della sez. Trib. 15 gennaio 2007, n. 703, affermando che la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà avrebbe attitudine solamente certificativa, priva di ogni efficacia in sede giurisdizionale, trovando il suo ingresso nel processo "ostacolo invalicabile" nel divieto di cui all'articolo 7 del D.Lgs. 546. Ancor più recente, tuttavia, a conferma dell'indirizzo ormai prevalente, Cass., sent., 21 aprile 2008, n. 10261 che in modo puntuale e preciso ribadisce che, così come le dichiarazioni raccolte dai verificatori non hanno natura di prova testimoniale bensì di meri indizi utilizzabili per la formazione del convincimento del giudice di merito, così al contribuente è assicurato un pieno diritto di difesa,

Più recentemente, la Cassazione²⁶¹ ha precisato che il giudice tributario non può escutere testimoni, ma può valutare i documenti che contengano dichiarazioni di terzi, anche a favore del contribuente.

La soluzione mediana adottata dalla Corte Costituzionale, che ad oggi, come visto, ha respinto tutte le istanze di incostituzionalità dell'articolo stesso, cercando nel contempo di salvare il diritto di difesa ex art. 24 Cost. e il principio di "parità delle armi", non sembra però sufficiente a soddisfare i detti principi. E ciò sia perchè la Corte, ammettendo l'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzi, implicitamente sembra proprio affermarne la violazione, e sia perchè emerge una tautologia²⁶² laddove la Corte legittima il divieto della prova testimoniale nel processo tributario affermando, come abbiamo visto prima, che tale limite non sia un vizio di legittimità costituzionale, ma solo la conseguenza della scelta, fatta in questo processo, dei limiti ai mezzi di prova. Anche la motivazione ormai risalente di giustificazione del divieto sulla base della specificità del processo tributario e del suo essere documentale non trova riscontro nella realtà attuale perché la riforma del rito civile offre oggi lo strumento della testimonianza scritta, che potrebbe essere utilizzato quantomeno per riconoscere una maggiore valenza probatoria alle dichiarazioni di terzi raccolte fuori dal processo²⁶³. Basti pensare che, la testimonianza scritta ex art. 257 bis c.p.c. è oggi ammessa a pieno titolo anche nel processo amministrativo, che ha gli stessi connotati

poiché anch'egli può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuale con il medesimo valore probatorio, nel pieno rispetto del principio del giusto processo costituzionalmente garantito.

²⁶¹ Cass. sent. 27 marzo 2013, n. 7707.

²⁶²Cfr. F. Del Torchio *"Divieto di testimonianza ed utilizzo delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario"* in www.uncat.it.

²⁶³ Superando così un'ulteriore e condivisibile critica mossa dalla dottrina alla sentenza n. 18 del 2000: non si vede, infatti, perché, il pieno valore probatorio delle dichiarazioni di terzi debba essere aprioristicamente escluso non per la ritenuta debolezza del mezzo di prova, ma per ragioni di equilibrio e simmetria delle posizioni delle parti

documentali di quello tributario, ed eventuali abusi dell'istituto potrebbero essere agevolmente impediti con il controllo di rilevanza della prova che il giudice procederebbe ad ammettere solo in caso di impossibilità o eccessiva onerosità di quella documentale.

Inoltre, per quanto la Corte di Cassazione abbia cercato di affermare la legittimità del divieto in esame anche in relazione all'art. 111 Cost., sulla base del riconoscimento di analoghi poteri in capo al contribuente e all'Amministrazione finanziaria, molti dubbi sono stati sollevati circa la compatibilità di tale divieto con i principi del giusto processo e del contraddittorio, su cui si ritornerà nei prossimi paragrafi, tanto che l'utilizzabilità delle dichiarazioni di terzi appare come un palliativo che non realizza però il pieno soddisfacimento del diritto di difesa²⁶⁴.

Par. 5 La limitazione delle prove e i principi costituzionali di effettività della tutela e giusto processo.

L'interpretazione della disciplina processuale tributaria non può prescindere da una valutazione di costituzionalità del divieto di prova testimoniale.

Numerose critiche al divieto posto dall'articolo 7, D.Lgs. 546/92, sono emerse proprio dopo la riforma costituzionale operata con la legge 23

²⁶⁴ Non a caso, con l'introduzione del comma 3 nell'art. 111, seppur con riferimento al solo processo penale, si è evidenziata l'importanza del ricorso alla prova orale, laddove si è previsto che "la legge assicura che la persona accusata di un reato (...) 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".

novembre 1999, n. 2, che ha novellato l'articolo 111 della Carta Costituzionale. Poiché non sussistono dubbi in merito alla opportuna ed indispensabile applicazione dei principi del giusto processo anche al processo tributario, questo dovrebbe essere celebrato offrendo la massima garanzia di difesa nel pieno contraddittorio delle parti, non diversamente dagli altri processi. Come autorevolmente sostenuto²⁶⁵, per adeguare il processo tributario alle regole del giusto processo dovrebbe cadere il divieto delle prove per testi, per violazione degli articoli 24 e 111 della Costituzione, o comunque per irragionevolezza, tutte le volte in cui la stessa non sia in nessun modo ammissibile.

Tuttavia questa sarebbe una soluzione temporanea utilizzabile solo quale impulso per il legislatore per una successiva e completa disciplina normativa *ad hoc*.

Ciò determinerebbe, però, una stretta connessione alle particolarità della fattispecie concreta e, nonostante il riconoscimento sempre maggiore dell'importanza del ruolo del giudice nella definizione ed interpretazione dei principi generali dell'ordinamento, l'esercizio del potere legislativo rimane pur sempre prerogativa del legislatore²⁶⁶.

Nei paragrafi precedenti, si è avuto modo di analizzare quella parte della sentenza della Corte Costituzionale n. 18/2000, in cui si ritiene

²⁶⁵ F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 1/2006; e prima ancora F. Tesauro, *Prova (Diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, aggiornamento, vol. III, Milano 1999, p. 883 ss. Cfr. Anche G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova 2005, p. 428. L'autore rileva come per la determinazione di alcuni dati fattuali sia imprescindibile il ricorso alla prova testimoniale. Sul punto si veda anche R. Schiavolin, *Le prove*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario- Il processo tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1998, p. 508 ss. Di segno opposto rispetto a quanto riportato nello scritto si veda C. Glendi, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in *GT Rivista di Giurisprudenza tributaria* n. 9 / 2007 secondo il quale "la sancita inoperatività della prova testimoniale come prova legale tipica, a ben vedere, non costituisce una limitazione dei poteri istruttori del giudice tributario ma, al contrario, ne valorizza il libero convincimento, disancorandolo da tutte le circoscrizioni della prova legale tipica che, oltretutto, contrariamente a quanto si continua a predicare, non sono affatto in armonia con i valori del giusto processo".

²⁶⁶ Vedi per tutti, G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 78 ss.

che, in caso di contestazione del contribuente circa la veridicità delle dichiarazioni di terzi, sia possibile il ricorso ai poteri del giudice di cui al comma 1 dell'art. 7 D.Lgs. 546/92. Il giudice dovrebbe, dunque, esercitare i propri poteri qualora ritenga che l'accertamento emesso dalla amministrazione finanziaria non sia stato adeguatamente motivato aggiungendo che "in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere restino soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione proprio delle decisioni giurisdizionali"²⁶⁷. Ma non sembra possibile, nè opportuno, pensare di poter sostituire l'ammissibilità della prova testimoniale con il ricorso ai poteri del giudice di cui al comma 1 dell'art 7 citato²⁶⁸. Infatti, l'intervento del giudice non sarebbe comunque in grado di operare il pieno riconoscimento del vero e proprio diritto alla prova delle parti, per come voluto dal disposto normativo di cui agli artt. 24 e 111 Cost.

Quest'ultimo, in particolare, sancendo che "Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale", sottolinea, altresì, l'importanza del dialogo tra le parti contrapposte, e ad "armi pari". A tal proposito è opportuno ricordare che secondo una parte della dottrina²⁶⁹, il giusto processo non impone che il confronto tra le parti avvenga necessariamente in fase processuale, potendo lo stesso effettuarsi in fase procedimentale, con la dignità di meccanismo idoneo a sopperire alle carenze presenti in sede processuale. Più semplicemente la corretta instaurazione del contraddittorio durante la fase di accertamento e di raccolta delle prove

²⁶⁷ Così A.E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo*, op. cit. p. 35.

²⁶⁸ P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario*, op. cit., p. 574

²⁶⁹ L.P. Comoglio, *Contraddittorio*, in Enc. Giur., Roma, 1998, p. 1 ss.

consentirebbe, secondo quella dottrina, di superare i limiti di cui all'art. 7, D.Lgs. 546/92, dal momento che il privato avrebbe la possibilità di sollecitare l'interrogatorio di terzi da parte dei verificatori, al fine di suffragare quanto riportato in sede di dichiarazione dei redditi²⁷⁰.

Non sono, però, mancate posizioni dottrinali²⁷¹ assolutamente meno propense a voler considerare superabili i limiti di cui all'art. 7 e decisamente tese, invece, all'eliminazione totale del divieto di prova testimoniale all'interno del processo tributario. Si è osservato che né la natura del diritto azionato innanzi al giudice tributario, né il fatto che a monte vi sia un procedimento amministrativo, possano valere come giustificazioni alla limitazione del diritto di difesa o della parità delle armi nel processo. Pertanto, nessuna ragione osterebbe all'eliminazione del suddetto divieto. Né può valere la tesi dell'inattendibilità dei testi, scaturente dalla particolarità del rapporto tributario, dal momento che la non attendibilità del teste e la falsa testimonianza può riscontrarsi anche in altri processi, primo fra tutti quello penale, quindi non si vede perché tale sfiducia debba costituire un limite all'ingresso della prova testimoniale nel solo processo tributario.

Inoltre, vi è anche chi ritiene²⁷², che l'esclusione di questo mezzo di prova innanzi ai giudici tributari mal si concili con la garanzia di una corretta instaurazione del contraddittorio. Né, appare, giuridicamente corretto ammettere l'utilizzo di detto mezzo di prova ad iniziativa dell'amministrazione finanziaria, attraverso le dichiarazioni di terzi

²⁷⁰ Nello stesso senso, cfr. Cass., sent. 4269/2002, dove si sostiene che le dichiarazioni di terzo raccolte in sede extraprocessuale possono trovare ingresso, anche a favore del contribuente, proprio in relazione alla necessità di dare concreta attuazione ai principi del giusto processo, come formulati dall'art 111 Cost.; e cfr. anche, Cass. SS.UU. 16424/2002, dove si sottolinea che i principi del giusto processo hanno rilevanza già in fase procedimentale.

²⁷¹ F. Gallo, *Verso un "giusto processo" tributario*, op. cit., p. 21.

²⁷² F. Moschetti, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in Riv. Dir. Trib., 1994, p. 852.

contenute nei processi verbali di constatazione, la cui attendibilità è, evidentemente, minore rispetto all'acquisizione della prova testimoniale innanzi ad un giudice. Infatti, mentre l'art. 7, comma 4, D. Lgs. 546/92 dispone che: *"Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale"*, l'art. 51, n. 4), D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento alla fase prodromica, ossia la verifica, riconosce all'ufficio la possibilità di *"invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse"*. Dello stesso tenore, l'art. 32, n. 8-bis), del D.P.R. n. 600 del 1973, laddove si consente all'Ufficio *"di invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire chiarimenti relativi"*²⁷³.

Autorevole dottrina ha affermato che *"La prova assunta informalmente deve poter essere verificata in contraddittorio: alla possibilità di avvalersi di prova riducibile alla nozione di testimonianza del terzo non può che far riscontro analogo potere processuale dell'altra parte, senza di che il diritto di difesa garantito dall'art. 24, secondo comma, della Costituzione riesce irrimediabilmente vulnerato"*²⁷⁴.

Naturale conseguenza dell'acceso dibattito dottrinale, in parte sopra riportato, è stata proprio l'istanza di incostituzionalità dell'art. 7 D.Lgs. 546/92, a seguito della quale, la Corte Costituzionale, con sentenza n. 18 del 2000, oramai più volte citata, ha confermato la piena costituzionalità della norma e, dunque, l'assenza di qualunque contrasto con gli artt. 3, 24 e 53 Cost.

²⁷³ Cfr. L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'iva*, Padova, 1990, p. 295 ss.

²⁷⁴ F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario, riflessioni sulla prova*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1983, I, p. 1623.

In particolare, la Corte, con la pronuncia n. 18 del 21 febbraio 2000 non ritiene violato l'art. 3 Cost., in quanto *“il divieto della prova testimoniale 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 un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente che mal si concilia con la prova testimoniale”*.

Parimenti, in relazione all'art. 24 Cost., ha sempre dichiarato, anche in numerose ordinanze precedenti²⁷⁵, la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale attesa la peculiarità del processo tributario. E nella sentenza n. 18/2000, lo ribadisce affermando che: *“il solo fatto dell'esclusione di un mezzo di prova come quello della testimonianza non costituisce di per sé violazione del diritto di difesa”*. Questa affermazione, però suggerisce una serie di considerazioni: l'inserimento del diritto di difesa nella Carta costituzionale ha fatto assurgere tale diritto a presupposto essenziale per la salvaguardia di tutti i diritti garantiti²⁷⁶.

Proclamando l'inviolabilità del diritto di difesa, il Costituente ha inteso impartire al legislatore una precisa direttiva volta a garantire in termini perentori, la possibilità di esercitare tale diritto in qualsiasi grado del giudizio e dinnanzi a qualsiasi magistratura, così da cancellare ogni passata limitazione. La giurisprudenza costituzionale più volte richiamata ha evidenziato come il perno del diritto di difesa sia dato dal

²⁷⁵ Corte Cost. 8 luglio 1992, n. 328, DPT, 1992, II, 1224; Corte Cost. Ord. 23 febbraio 1989, n. 76, GiC, 1989, 370.

²⁷⁶ P. Ferrua, *Difesa (diritto di)*, in Digesto penale, III, Torino 1989, p. 469.

contraddittorio²⁷⁷ fra le parti consistente nella concreta possibilità di tutelare in giudizio le proprie ragioni proponendo a tal fine domande ed eccezioni, ovvero opponendosi a quelle avanzate dalle controparti, prima che intervenga la pronuncia del giudice. In molte occasioni la Corte Costituzionale²⁷⁸ ha affermato che il principio del contraddittorio “rimarrebbe senza reale presidio” se alle parti non fosse data la possibilità di fornire, in giudizio, la prova dei fatti dedotti. Dunque, l’attuazione del principio del contraddittorio, di cui all’art. 111 della Costituzione, passa attraverso l’operatività dell’espedito tecnico dell’onere probatorio. La limitazione dei mezzi probatori quand’anche connessa a particolari ragioni ed esigenze processuali, non dovrebbe mai concretizzarsi in una vera e propria limitazione del “diritto alla prova”. Più semplicemente, laddove l’unico strumento a disposizione della parte, per la dimostrazione della veridicità di un fatto addotto a sua discolpa, fosse la prova testimoniale, l’inammissibilità della stessa sarebbe certamente qualificabile come incostituzionale²⁷⁹. Ecco dunque che l’esclusione della prova testimoniale dal novero dei mezzi di prova esperibili nel processo tributario presenta l’indubbio carattere di incostituzionalità laddove sia l’unico strumento atto a dimostrare uno specifico fatto e non varrebbe, quale giustificazione, la specificità del processo in questione.

Quanto all’art. 53 Cost, infine, nonostante la dottrina si fosse più volte interrogata se potesse il comma 4, dell’art. 7 D.Lgs. 546/92, comportare una impossibilità di dimostrazione della capacità contributiva da parte del contribuente, la Corte Costituzionale ha sempre

²⁷⁷ Cfr. V. D’Orsogna, *Lo svolgimento del processo di primo grado. La fase di decisione*, in *Giustizia amministrativa*, a cura di Scoca, Torino, 2003, p.395.

²⁷⁸ Vedi per tutte la sentenza Corte Cost. 22 marzo 1971, n. 55.

²⁷⁹ Così G.Bizioli, Pescara - 5 e 6 Maggio 2011, Convegno “*Convenzione Europea dei Diritti dell’uomo e giusto processo tributario*”, Atti in corso di pubblicazione.

concentrato il proprio vaglio sul diritto di difesa di cui all'art. 24, tralasciando ogni delibazione relativa all'art. 53, ritenuto afferente solo alla disciplina sostanziale del sistema tributario ed estraneo a quella processuale.

Si rileva, invece, come la capacità contributiva debba essere sottoposta ad un duplice vaglio: sia in relazione alla sua funzione di tutela del contribuente che a quella di tutela dell'interesse dello Stato alla percezione dei tributi. Dunque il vaglio della Corte avrebbe dovuto chiarire se il divieto di prova testimoniale garantisca o meno l'interesse pubblico a che tutti concorrano alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva²⁸⁰.

Da quanto sin qui detto, emerge in tutta evidenza l'anacronisticità del divieto di testimonianza, correttamente definito da alcuni "un residuo storico che resiste all'usura del tempo"²⁸¹, poichè non in linea con la mutata realtà dell'ordinamento giurisdizionale tributario.

Il compromesso proposto dalla Corte Costituzionale, che ha respinto tutte le istanze di incostituzionalità dell'articolo 7 D.Lgs 546/92, salvando al contempo il diritto di difesa e il principio di "parità delle armi", non appare soddisfacente a gran parte della dottrina²⁸².

Quest'ultima, infatti, evidenzia come la Corte, riconoscendo la possibilità di utilizzazione delle dichiarazioni di terzi, non faccia altro che affermare, implicitamente, proprio la violazione di quei principi.

Nè può essere salutata con favore, per i motivi sopra esposti, quella parte della motivazione in cui si fa riferimento alla specificità del processo tributario e alla sua natura documentale. Anche in ciò c'è

²⁸⁰ E. De Mita, *La consulta non interviene sull'esistente*, in *Il Sole24Ore*, del 26 gennaio 2000.

²⁸¹ P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario*, op. cit., p. 576.

²⁸² Cfr. per tutti, F. Del Torchio, *Divieto di testimonianza ed utilizzo delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario*, in www.uncat.it.

distonia con la realtà dei tempi, poichè, la riforma del rito civile, come si è già accennato, offre oggi lo strumento della testimonianza scritta, che potrebbe essere utilizzato, sia pure con le opportune modifiche, per adoperare le dichiarazioni di terzi raccolte in sede extraprocessuale.

Per tutti i motivi fin qui esposti, a parere di chi scrive, si rende, auspicabile, *de jure condendo*, un preciso intervento del legislatore volto alla definitiva eliminazione del divieto di testimonianza dal D. Lgs. n. 546/92.

E' innegabile, infatti, che, a differenza di altri istituti che, non disciplinati da detto decreto, ne evidanziano la sua lacunosità, e rispetto ai quali trovano applicazione le norme del c.p.c, l'istituto della testimonianza, essendo espressamente disciplinato dal D.Lgs. 546/92, vincola l'interprete sia al dato normativo che alla inequivocabile intenzione del legislatore.

Dunque, fino a quando l'art. 7 comma 4 resterà in vigore nella sua attuale versione, risulterà estremamente difficoltoso, o addirittura impossibile, risolvere tutte le problematiche che esso pone a livello costituzionale.

Par. 6 Il divieto di prova testimoniale alla luce della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo

Il divieto di testimonianza vacilla ancor più dopo i mutamenti intervenuti a livello comunitario, tanto che, a seguito della pronuncia

della Corte di Strasburgo sul caso Jussilia contro Finlandia²⁸³, parte della dottrina ritiene che l'art. 7 comma 4 presenti profili di incostituzionalità anche rispetto all'art. 117 comma 1 della Costituzione, (parametro di riferimento alla luce del quale valutare la conformità alla CEDU della legislazione nazionale), dato che l'assolutezza del divieto è inconciliabile con la effettiva valutazione in merito alla necessità di ricorrere alla prova testimoniale cui il giudice è chiamato, secondo la statuizione della Corte, nel singolo caso concreto.

E' quindi evidente, quantomeno per le fattispecie alle quali la pronuncia fa espresso riferimento (irrogazione di sanzioni da ritenersi di carattere penale ai sensi della Convenzione e secondo i parametri indicati dalla Corte), l'insanabile contrasto del divieto in esame con l'art. 6 della CEDU. Con la sentenza *de quo*, la Corte fornisce l'indicazione per cui in conformità con le regole del giusto processo, l'ammissione delle prove testimoniali nell'ambito del processo tributario è doverosa quando si configura come indispensabile per il corretto esercizio del diritto di difesa²⁸⁴. Come è noto, l'art. 6 CEDU dispone che *"ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente ed imparziale, costituito per legge, il*

²⁸³ Con la decisione 23 novembre 2006, n. 73053 sul caso Jussilia contro Finlandia la Corte EDU ha sancito l'applicabilità del principio del giusto processo anche a quello tributario se, oltre al recupero dell'imposta, il contenzioso verte sull'irrogazione di sanzioni che vanno oltre la finalità di recupero - no quindi per il recupero di sole imposte ed interessi che non avrebbero natura punitiva ma solo di ripristino della situazione corretta - . Secondo la massima della sentenza, infatti, *"l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile"*. In www.fiscoonline.it.

²⁸⁴ Fino ai primi anni 2000, invece, la Corte Europea aveva escluso la riconducibilità, *tout court*, del processo tributario a tale principio. Si veda, per tutti, il caso Ferrazzini c/ Italia, deciso con sentenza 12 luglio 2001, n. 44795/98 che ha escluso dall'ambito di applicazione dell'articolo 6 il processo tributario, ricadendo la materia fiscale nel nocciolo duro delle prerogative del potere di imperio, predominando la natura pubblica del rapporto tra contribuente e collettività.

quale sia chiamato a pronunciarsi... sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti”.

Con la pronuncia Jussilia, la Corte ha sancito l'applicabilità del principio del giusto processo anche a quello tributario, qualora il contenzioso verta non solo sul recupero dell'imposta, ma anche sull'irrogazione di sanzioni relative non solo all'imposta o agli interessi, ma anche al ripristino della soluzione corretta, e quindi aventi natura punitiva, a prescindere, dunque, dalla quantificazione²⁸⁵.

Dall'articolo 6 CEDU, dunque, la Corte fa derivare per ogni persona il diritto ad un giusto processo con pieni poteri di difesa e nei casi in cui il divieto di prova testimoniale nel processo tributario si traduca in un limite oggettivo alla difesa, lo stesso determina un'evidente violazione del giusto processo, e non può, pertanto, essere applicato.

Infatti, la massima della sentenza recita *“l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile”.*

Questa pronuncia dovrebbe aprire la strada ad altre pronunce dei giudici nazionali, che di fronte ad una serie di controversie tributarie in cui la prova testimoniale potrebbe rivelarsi indispensabile²⁸⁶, non dovrebbero avere remore nell'ammetterla. E ciò, proprio in ossequio all'art. 111 Cost.

²⁸⁵ Con orientamento precedente, invece, la Corte dava rilievo all'entità delle sanzioni ed alla loro finalità punitiva. Cfr. caso Bendenoun /Francia del 1987 si è ammessa la natura penale della sanzione quantificata in 422 mila franchi per il ricorrente e 570 mila franchi per la sua società¹³, non così nel 2000 caso Morel/ Francia ove la sovrattassa del 10%, pari a 678 e, viene ritenuta non rilevante poiché non punitiva.

²⁸⁶ Si pensi ad esempio alle cause di giustificazione di scostamento da studi di settore ed altre problematiche legate all'accertamento del reddito in capo alle persone fisiche, la testimonianza potrebbe rivelarsi l'unico possibile strumento di difesa per il contribuente.

Dunque, la sentenza Jussilia seppure non dia una risposta definitiva nel senso dell'incompatibilità del divieto di testimonianza con le norme della Convenzione, tuttavia, se correttamente interpretata, non può non indicare una nuova via per una nuova interpretazione dell'articolo 7 del D.lgs. 546 da parte dei Giudici nazionali²⁸⁷.

Senza voler negare l'indubbio pregio della sentenza citata, tuttavia, una parte della dottrina²⁸⁸ non ritiene che, con riferimento all'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, la soluzione al problema possa essere rintracciata in una integrazione delle norme convenzionali. Queste ultime, infatti, data la varietà dei paesi aderenti alla Convenzione, spesso molto diversi tra loro sotto tanti punti di vista, sono in grado di assicurare una tutela minimale, mentre ben più solida, secondo la stessa dottrina, sarebbe la tutela e la copertura offerte dalle norme costituzionali di cui agli artt. 24 e 111 Cost. Questo, in particolare, ha incamerato le disposizioni contenute nell'art. 6 CEDU, adattandole, però, in maniera puntuale alla specifica realtà dell'ordinamento giuridico italiano.

Dunque, rinunciando alla tentazione di "essere salvati dallo straniero", sarebbe auspicabile un ritorno ai principi costituzionali affermando, se necessario, un modello di processo costituzionale "forte" e non di tipo "flessibile"²⁸⁹.

²⁸⁷ Un primo segnale in tal senso si è avuto con la sentenza 18 maggio 2006, n. 21233, con cui i giudici di legittimità hanno applicato un principio simile a quello espresso dalla CEDU, ammettendo la prova testimoniale nel caso di furto della documentazione.

²⁸⁸ A.E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa, giusto processo*, op. cit. p. 107. Cfr. L. Del Federico, *I principi della convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., n. 2/2010, p. 206 ss.

²⁸⁹ Così F. Gallo, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in Rass. Trib., n. 1/2011, 11 ss.

CAP. IV
LA TUTELA GIURISDIZIONALE NEL REGNO UNITO:
UN'ESPERIENZA COMPARATA

Sommario: Par. 1. La comparazione nel diritto processuale tributario. - Par. 2. Il processo tributario UK tra tutela amministrativa e tutela giurisdizionale. - Par. 2.1 La riforma dei *Tribunals* nel contenzioso tributario inglese. - Par. 2.2. Due soli tribunali a competenza generale. - Par. 2.2.1. Aspetti peculiari della procedura innanzi alle Tax Chambers. - Par. 2.3. La completa integrazione della tutela amministrativa nel sistema legale UK. - Par. 3. L'impatto della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo sul processo tributario UK. - Par. 4. Il contenzioso tributario italiano e quello inglese: considerazioni comparate (similitudini e differenze).

Par. 1 La comparazione nel diritto processuale tributario

Nelle varie, possibili, comparazioni di diritto, un aspetto particolarmente interessante lo riveste il diverso atteggiarsi dei rapporti tra cittadino e Amministrazione all'interno dei principali ordinamenti giuridici contemporanei²⁹⁰.

Fra questi ultimi, si è scelto quello inglese quale ordinamento da comparare con quello italiano, relativamente all'aspetto processuale tributario. La scelta è stata dettata dal particolare ruolo che in Inghilterra riveste l'Amministrazione pubblica che mentre secondo alcuni (Dicey)²⁹¹, non sarebbe protagonista di uno suo specifico diritto (amministrativo) poichè non portatrice di alcuna posizione privilegiata nei confronti del

²⁹⁰ Cfr M.Comba, *Lineamenti di giustizia tributaria comparata*, in G. Paleologo (a cura di) *La Giustizia Tributaria Italiana e la sua Commissione Tributaria Centrale*, Milano 2005 p. 98; Si veda anche E. Balboni, *Idea e prassi dell'amministrazione giustiziale*, in *Studi in onore di Feliciano Benvenuti*, vol. I, Modena, 1996, 183

²⁹¹ Cfr. S. Cassese, *Albert Venn Dicey e il diritto amministrativo*, in *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico*, 1990, p. 18, in cui si riporta il pensiero di Dicey, per il quale nel Regno Unito non esiste diritto amministrativo perchè l'Amministrazione non ha una posizione di privilegio rispetto al cittadino sotto il profilo processuale e sotto quello della responsabilità dei funzionari.

cittadino; secondo altri²⁹², invece, nel Regno Unito essa è titolare di uno speciale diritto riferito e riferibile solo ad essa, inserito in una organizzazione giurisdizionale alquanto diversa da quella italiana. E', inoltre interessante far notare che la maggior parte degli studi comparatistici condotti intorno ai vari aspetti e risvolti del rapporto tra cittadino e P.A. si è quasi sempre focalizzata sugli strumenti di reazione a disposizione del primo nei confronti della seconda e non su ciò che è stata la causa del contrasto, ossia la legittimazione, o meno, all'esercizio di taluni poteri della PA nei confronti del cittadino. Altrettanto interessante è sottolineare come l'interesse dei comparatisti in merito al controllo giurisdizionale nei confronti dell'Amministrazione, sia piuttosto scarsa con riferimento alle forme di contenzioso tributario. E' in questo contesto che si cercherà, di inquadrare la gestione del contenzioso tributario in Inghilterra, cercando di evidenziarne le caratteristiche principali e seguendo uno schema piuttosto simile a quello utilizzato, nei capitoli precedenti, per la descrizione di quello italiano e dei suoi rapporti con le disposizioni della CEDU. Naturalmente, la comparazione presenterà senz'altro profili di imprecisione poichè già a partire dal concetto di giurisdizione, esso è notoriamente disomogeneo tra paesi di Civil Law e paesi di Common law.

Par. 2 Il processo tributario UK tra tutela amministrativa e tutela giurisdizionale

La gestione delle controversie amministrative e, dunque, anche di quelle fiscali, in Inghilterra è stata sempre affidata ai *Tribunals*, organi

²⁹² Ci si riferisce agli scritti di H. Laski, W. Robson e I. Jennings, dei quali discorre S. Cassese in La costruzione del diritto amministrativo: Francia e Regno Unito, in S. Cassese (a cura di), Trattato di diritto amministrativo, p.1.

amministrativi in contrapposizione alle Corti ordinarie, dette *Courts*. Le liti fiscali, come si vedrà meglio nel prosieguo della presente trattazione, sono discusse in primo luogo innanzi ai *Tax Tribunals*, i quali, all'occhio di un giurista di tradizione europea risultano ricoprire una posizione ibrida, a metà tra la funzione amministrativa e quella giurisdizionale. Essi sono quasi sempre di emanazione dell'Amministrazione centrale, dalla quale dipendono sia per la loro organizzazione che per la gestione delle risorse e, molto spesso, anche per la nomina dei loro componenti, ma la loro attività è sempre consistita nel giudicare in merito agli appelli²⁹³ dei cittadini avverso le decisioni di quella stessa Amministrazione e secondo una procedura, per molti aspetti simile a quella giurisdizionale. Inoltre, le loro decisioni possono essere impugnate innanzi alle Corti ordinarie solo per motivi di diritto. Dunque, il merito viene accertato in via definitiva dai *Tribunals*.

In nome dell'onnipotenza parlamentare, l'ordinamento giuridico inglese non ha mai posto limiti al potere legislativo per la creazione di organi che fossero alternativi alla giustizia ordinaria, nè ha mai imposto una definizione astratta di organo giurisdizionale a cui far uniformare gli istituti giuridici di volta in volta creati²⁹⁴.

Proprio a seguito di ciò, i vari *Tribunals* non hanno mai risposto ad un modello unitario, presentando, invece, tutti caratteristiche particolari e diverse tra loro.

Dallo studio sul funzionamento del sistema dei "*Tribunals*", degli ultimi cinquanta anni, è emerso, di frequente, un quadro molto variegato,

²⁹³ "Appello" deve essere inteso quale impugnazione dell'atto emanato dalla amministrazione. L' "Appeal" corrisponde quello che noi chiamiamo, invece, ricorso, ad es., avverso l'atto di accertamento. Ciò, probabilmente, proprio perchè l'impugnazione che viene fatta sempre ad un organo (seppure diverso) della stessa Amministrazione, si considera quasi come fosse un secondo ricorso.

²⁹⁴ M. Comba, *Lineamenti di giustizia tributaria comparata*, op cit. , p.118.

spesso anche privo di coerenza interna. Tuttavia, questi organi amministrativi a carattere paragiudiziale, preposti principalmente alla risoluzione delle controversie, sono sempre stati il “fiore all’occhiello” dell’ordinamento inglese di tutela della giustizia nell’amministrazione, apprezzato, per questo da molti altri studiosi europei, in particolare italiani.

La straordinaria particolarità sta nel fatto di aver realizzato un complesso apparato di *administrative Tribunals*, attraverso specifiche leggi di settore, imprimendo, così, uno straordinario tratto distintivo della giustizia amministrativa anglosassone rispetto agli altri sistemi occidentali. Ciò nonostante, l’indubbio pregio di aver dotato ogni amministrazione dei suoi specifici *Tribunals*, non è stato comunque sufficiente a garantirne l’esonero da profili di criticità, cui si faceva prima riferimento, tali da rendere evidente l’esigenza di un intervento riformatore²⁹⁵.

Quest’ultimo, anche a seguito del rapporto Leggatt, di cui si parlerà più approfonditamente nel prosieguo della presente trattazione, è stato ritenuto l’unico rimedio possibile per far fronte alla molteplicità delle strutture, nonché al proliferare delle differenti regole procedurali²⁹⁶.

²⁹⁵ A fronte di tale frammentaria disomogenità, il Parlamento inglese, nel corso degli anni, ha indetto una serie di inchieste allo scopo di stabilire se il sistema dei *tribunals* fosse compatibile con la *rule of law* e, in caso di necessità indicare le riforme necessarie a riordinare l’assetto. La prima inchiesta fu condotta dalla Commissione Donoughmore (1929-1932) e la seconda dalla Commissione Francks (1955-1957). Le indicazioni emerse dal Francks report sono state in parte recepite nella *Tribunals and Inquiries Act* del 1958, poi emendato nel 1971 e poi ancora nel 1992, il quale ha gradualmente introdotto nel sistema dei *Tribunals* alcuni elementi di assimilazione alle Corti ordinarie. Più di recente, il Parlamento ha dato luogo ad un’altra inchiesta sepre sui *Tribunals*, nominando la Commissione Leggatt, la quale ha pubblicato un *Report on the Review of Trbunals* nel marzo 2001, il cui testo è reperibile sul sito www.tribunals-review-org.uk. L’ultimo rapporto individua un ulteriore aumento sia del numero che delle competenze dei *Tribunals*.

²⁹⁶ H.W.R. Wade, C.F. Forsyth, *Administrative Law*, IX ed., Oxford, 2004, p. 905 ss.; Cfr. P. Chirulli, *Attività amministrativa e sindacato giurisdizionale in Gran Bretagna. Dal locus standi alla justiciability*, Torino, 1996. Si veda anche, S.A. De Smith, *Judicial Review of Administrative Action*, London, 1973; R. Caranta, *Judicial Review*, in *Dig. disc. pubbl.*, 1993, IX, 3.

Tra i problemi affrontati dal rapporto Leggatt c'è anche quello di garantire l'indipendenza dei *Tribunals* nei confronti dell'Amministrazione, poichè gli stessi componenti dei *Tribunals* avvertivano una dipendenza dallo stesso Ministero che decide le loro progressioni di carriera, ne gestisce l'organizzazione e il funzionamento.

Inoltre, l'esigenza di indipendenza si è, a maggior ragione, avvertita dopo l'approvazione dello *Human Rights Act* del 1998 il quale ha introdotto (per "incorporazione") nel Regno Unito la CEDU²⁹⁷. I problemi si sono avvertiti in particolare riguardo all'applicazione ai *Tribunals* dell'art. 6 CEDU, che affermando il diritto ad un "equo processo" stabilisce, tra l'altro, che la causa sia esaminata da un tribunale "indipendente e imparziale", dunque avente caratteristiche non propriamente intrinseche ai *Tribunals* inglesi. Ma sul punto si ritornerà più diffusamente nei prossimi paragrafi.

Preso atto delle difficoltà e delle inefficienze del sistema, il Parlamento ha, dunque, operato una importante riforma, contenuta nel *Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007*, promulgato il 29 luglio 2007²⁹⁸. Ciò sottolinea l'importanza che si riconosce a tali organismi e la necessità di mantenerli in vita cercando, al contempo, di garantirne il miglior funzionamento e la soddisfazione delle aspettative dei cittadini²⁹⁹. Con tale legge, che consta di centocinquanta articoli e unisce al suo interno

²⁹⁷ Cfr. G.F. Ferrari, *La Convenzione europea e la sua "incorporation" nel Regno Unito*, in Riv di Dir. comparato pubblico ed europeo, 1999, I, p. 125; L. Montanari, *I diritti dell'uomo nell'area europea tra fonti internazionali e fonti interne*, Torino, 2002, p. 159.

²⁹⁸ La cui efficacia in campo tributario ha iniziato ad esplicare i suoi effetti solo a partire dal 1 aprile 2009, data in cui è entrato in vigore il regolamento delle procedure innanzi alle tax Chambers (*Tribunals and Inquiries-The Tribunal Procedure-First-tier Tribunal-Tax Chamber-Rules 2009*), dopo la loro istituzione avvenuta per ultimo rispetto alle altre chambers.

²⁹⁹ M. Macchia *La riforma degli amministrative tribunals nel regno unito*, in Riv trim.di Dir. Pubblico, Milano, I, 2009, p.209-237

disposizioni diverse, si è ambito a riorganizzare in senso complessivo il sistema dei *Tribunals* nell'ordinamento giudiziario britannico³⁰⁰.

La riforma è stata l'epilogo di un lungo percorso nel quale altre riforme sono state operate ed ognuna ha apportato un importante tassello nel processo di giurisdizionalizzazione dei *Tribunals*.

Par. 2.1 La riforma dei Tribunals nel contenzioso tributario inglese

Per poter comprendere l'importanza ed il cambiamento operato dall'ultima e più incisiva riforma, appare necessario illustrare, sia pur brevemente, quale fosse l'organizzazione ed il funzionamento dei *Tribunals* ante riforma e, prima ancora, fornire alcune premesse relativamente all'origine storica delle imposte. Nel panorama dei *Tribunals*, i *Tax Tribunals* hanno sempre ricoperto un ruolo particolare, soprattutto in relazione a quello che era il più diffuso, ossia *The General Commissioners of Incom Tax*.

Ciò per due ordini di ragioni. La prima: la *Income Tax*, imposta sui redditi, ed il relativo sistema di ricorsi hanno un'origine lontana nel tempo, poichè risalgono al 1798, anno in cui fu istituita nel Regno Unito

³⁰⁰ M. Adler, *Self-Help is no Substitute*, in 8 *Tribunals Journal*, 2001, 2, specifica: "Bringing together existing tribunals into a unitary Tribunal Service with a divisional structure, which would be truly independent of all the individual sponsoring departments". Sul processo che ha preceduto la riforma, si v. M. Adler, *Tribunal Reform: Proportionate Dispute Resolution and the Pursuit of Administrative Justice*, in *Modern Law Review*, 2006, 958 ss.; A.W. Bradley, *The tribunals maze*, cit., 200 ss.; R. Kirkham, *Reforming the Tribunal Sector*, in 27 *Journal of Social Welfare and Family Law*, 2005, 185 ss.; N. Wikeley, R. Thomas, *Evaluating Tribunal Adjudication: Administrative Justice and Tribunal Appeals*, in 25 *Legal Studies*, 2005, 462 ss. Per una prima analisi dell'intervento riformatore, si segnalano i seguenti contributi: S. Boyron, *Veille de droit administratif anglais*, in *Droit Administratif*, 2007, 11, 3; T. Buck, *Tribunal Reform in the UK: Precedent and Reporting in the New Unified Structure*, available at <http://ssrn.com/abstract=992258>; C. Radcliffe, *The Tribunals Revolution*, in *Judicial Review*, 2007, 197 ss.; G. Richardson, H. Genn, *Tribunals in Transition: Resolution or Adjudication?*, in *Public Law*, 2007, 116 ss.

l'imposta sui redditi, al fine di tassare i redditi dei sudditi per procacciarsi i mezzi necessari a finanziare la guerra contro la Francia di Napoleone; la seconda: ai *General Commissioner of Income Tax* veniva sottoposta una rilevante quantità di ricorsi. Il *General Commissioners of income Tax* era il più antico di tutti i *Tribunals* del Regno Unito, voluto dal Parlamento proprio per attenuare l'impatto negativo dell'imposta sul reddito e quale apposito organismo con il compito di risolvere le eventuali liti tra i contribuenti ed il Fisco³⁰¹. Aboliti nel 1815 quando la *Incon Tax* fu eliminata, i *General Commissioners* furono ristabiliti nel 1842 in seguito al ripristino dell'imposta³⁰² e da allora, e fino alla riforma ultima, hanno sempre svolto funzioni secondo regole procedurali ed organizzative sostanzialmente uguali; con una suddivisione di tutti i funzionari in circa quattrocentosettanta *Division*, che coprivano tutto il territorio del Regno Unito³⁰³. A partire dal 1960, i funzionari, a cui non era richiesta una specifica preparazione tecnica, sono sempre stati nominati dal Lord Cancelliere, così come suggerito dal rapporto Franks prima citato in nota, e l'Amministrazione finanziaria seppure non interveniva nelle nomine aveva sempre e comunque un'influenza determinante riguardo all'organizzazione materiale degli uffici e nell'attività di formazione ed aggiornamento dei *Commissioners*. I contenziosi relativi all'imposizione diretta venivano preliminarmente

³⁰¹ La peculiarità di tali organismi consisteva nel fatto di essere costituito a livello di parrocchia e di essere formato da cittadini del posto, benestanti e senza problemi legali, che svolgevano il servizio a titolo onorifico. Dunque trattavasi di un foro speciale del contribuente (e non della Pubblica Amministrazione), espressione, cioè, di quella classe di possidenti che era stata colpita dalla istituenda imposta e che perciò attuava il modello del *self-government* inglese. In tal senso si può sostenere che la primordiale formula di tali organi non ponesse questioni di indipendenza- Cfr. C. Consolo, Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1988, I, p. 775ss.

³⁰² Cfr. S. Oliver, *Il contenzioso tributario nel Regno Unito*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin.*, I, 1995, p. 183 ss.

³⁰³ I dati sono tratti dal rapporto Leggatt, cit.

affidati a *General Commissioners* che decidevano avvalendosi della propria scienza personale con un approccio, dunque, assolutamente pratico ed informale e con possibilità anche di *reformatio in peius*. Qualora, poi, le questioni fossero state particolarmente complesse dal punto di vista tecnico giuridico, la gestione del contenzioso veniva affidata a *Special Commissioners*, che operavano in via concorrente con i primi ed in alcuni casi con competenza esclusiva³⁰⁴, ad esempio per le questioni in materia di fiscalità internazionale, tassazione dei redditi di Trust, imposte sui redditi petroliferi ecc. Essi giudicavano in *Panels* (collegi) di regola costituiti da *barristers o solicitors* con comprovata esperienza nella difesa dei contribuenti o dell'Amministrazione. Gli *Special Commissioners* erano molto meno numerosi dei *General Commissioners*, e la loro attività si svolgeva solo in uffici con sede in Londra, ma con possibilità di tenere le udienze anche in altre città del Regno Unito.

L'organizzazione di questi uffici, a differenza degli altri *Tribunals*, già non dipendeva dall'Amministrazione.

Questa caratteristica unitamente alla loro specifica competenza tecnico-giuridica e alla circostanza che le loro decisioni venivano pubblicate, ha fatto sì che gli *Special Commissioners*, fossero a giusta ragione considerati "*a Court in all but name and dress code*". Si sottolinea, infine, data la completa sovrapposizione fra il *General* e lo *Special Commissioners*, la discrezionalità del contribuente nel decidere di adire l'uno o l'altro, fatta eccezione solo per le materie prima elencate, riservate al secondo.

³⁰⁴ M. Comba, *Lineamenti di giustizia tributaria comparata*, op. cit. p. 125, per il quale "gli special commissions" sono caratterizzati rispetto al "general commissioners per la loro maggiore competenza giuridica.

Nell'imposizione indiretta, invece, il contenzioso in tema di IVA era affidato ai V.A.T. *Tribunals*, istituiti a seguito dell'adesione del Regno Unito alla Comunità Europea ed il conseguente inserimento nello stesso dell'imposta sul valore aggiunto, sempre rispondendo alla tecnica dell'introduzione di uno specifico *Tribunals* in concomitanza con l'attribuzione di nuove competenze all'Amministrazione. Essi avevano sede nelle più importanti città del Regno. Le questioni sollevate, perciò, involvevano di frequente anche questioni attinenti all'applicazione delle norme comunitarie in materia di IVA e di diritti doganali. Di conseguenza questi particolari *Tax Tribunals* adivano spesso la Corte Europea di Giustizia per questioni di interpretazione e, altre volte, invece, procedevano alla disapplicazione di norme interne per contrasto con quelle comunitarie³⁰⁵. Contro le decisioni di questi organismi paragiurisdizionali era dato proporre appello, ma solo per motivi di diritto, innanzi all'*High Court of Justice*, che esercitava il vero *Judicial control*, con possibilità di successiva impugnazione alla *Court of Appeal* e quindi alla *House of Lord*, che poteva esercitare la facoltà di *certiorari* nel decidere se accettare o meno gli appelli³⁰⁶ e, solitamente, accettava di decidere questioni fiscali. Tutto ciò, unitamente all'eventualità che fosse sollevata questione innanzi alla Corte di Giustizia europea, con accesso alla Corte EDU al termine del procedimento, ha evidenziato che il sistema delle impugnazioni delle decisioni dei *Tax Tribunals* prevedesse un numero eccessivo di appelli.

Per quanto concerne, invece, i meccanismi di impugnazione, gli stessi erano essenzialmente uguali a quelli previsti per tutti gli altri *administrative Tribunals*, governati dal *Judicial review of the Administration* e,

³⁰⁵ Cfr. Risposta al *Consultation Paper*, reperibile in www.courtservice.gov.uk/tribunals.

³⁰⁶ M. Comba, *Lineamenti di giustizia tributaria comparata*, op. cit. p. 126.

perciò, con tutte le problematiche già evidenziate circa i rapporti tra giurisdizione e amministrazione. Dunque, nella gestione dei contenziosi³⁰⁷, la fase giurisdizionale era solo eventuale. La peculiarità dei *Tribunals* stava proprio nel loro essere organi amministrativi, e dunque esterni alla magistratura ordinaria, ma con funzioni giurisdizionali³⁰⁸. Essi, come si è visto, non avevano la natura di autentiche corti di giustizia, ma di corpi amministrativi ai quali appositi *statutes* attribuivano il potere di *adjudication* in determinati settori³⁰⁹, ed il loro essersi radicati nel Regno Unito è dovuto alla “originaria assenza di separazione tra i poteri pubblici”³¹⁰. Più semplicemente, la mancanza di una netta divisione tra l’esecutivo e il giudiziario ha reso l’ambiente favorevole allo sviluppo di organi di questo tipo: tribunali che senza inserirsi nel sistema di governo e senza partecipare alla realizzazione delle attività dell’esecutivo, svolgevano un compito separato di amministrazione della giustizia³¹¹.

Essi erano legittimati a vagliare nel merito le decisioni dell’autorità pubblica, con poteri di revisione della scelta amministrativa e di assunzione di una decisione più favorevole, o meno, al privato ricorrente. Il tutto, attraverso una procedura molto semplice e rapida. Dunque al privato si accordava la possibilità di chiedere giustizia rivolgendosi ad un

³⁰⁷ I diritti tutelabili, oltre quelli che hanno fondamento legale, sono quelli che derivano dalla prassi del *Board of Inland Revenue*, dei *Commissioners of Customs and Excise* e dei relativi Uffici.

³⁰⁸ C. Harlow, R. Rawlings, *Law and Administration*, London-Edinburgh-Dublin, 1997, 458 ss.; M. Adler, *A Socio-Legal Approach to Administrative Justice*, in 25 *Law and Policy*, 2003, 323 ss; F. De Franchis, *Dizionario giuridico*, vol. I, Milano, 1984, 1457; E. Balboni, *L’amministrazione giustiziale*, Padova, 1986; ID., *Idea e prassi dell’amministrazione giustiziale*, cit., 183; F.P. Pugliese, *Sui tribunali amministrativi in Inghilterra*, in *Dir. soc.*, 1973, 481 ss.; V. Varano, *Organizzazione e garanzie della giustizia civile nell’Inghilterra moderna*, Milano, 1973, 311 ss.;

³⁰⁹ M. D’Alberti, *Diritto amministrativo comparato*, Bologna, 1992, p. 67

³¹⁰ M. D’Alberti, *Diritto amministrativo comparato*, op. cit., p. 73

³¹¹ Alcuni *tribunals*, però, avevano funzioni diverse e regolavano processi economici, attraverso il rilascio di provvedimenti individuali come le *licences*. Ciò rendeva ancora più difficoltoso un inquadramento unitario dell’apparato dei *tribunals*. Cfr. B. Abel-Smith, R. Stevens, *In Search of Justice: Society and the Legal System*, London, 1968, 220.

organo dell'Amministrazione. Tuttavia la teorica ed originaria efficacia di questi organismi e del sistema in generale, è stata, come si è anticipato sopra, sempre minata dalla loro proliferazione, con conseguenti ulteriori problematiche ascrivibili: all'eccessiva frammentazione sul piano delle competenze, alla diversità di regole procedurali con conseguenti, frequenti situazioni di disparità di trattamento. Un sistema inefficiente e poco affidabile necessitava, dunque, di una razionalizzazione che gli conferisse maggiore uniformità.

Nel corso degli anni i tentativi di riforma sono stati molteplici: nel 1957, una commissione propose la riorganizzazione del sistema dei *Tribunals*³¹².

Attenendosi alle risultanze dei lavori della Commissione *Franks*, si intervenne con il *Tribunals and Enquiries Act*, adottato nel 1958. Quest'ultimo assolutamente permeato dall'idea secondo la quale questi corpi amministrativi di decisione contenziosa avrebbero dovuto «essere considerati per le loro funzioni, più che per la loro appartenenza formale»³¹³. Più semplicemente, dovevano essere organizzati non sulla base dell'apparato amministrativo nel quale si inserivano, ma in base all'insieme dei compiti che essi erano chiamati a svolgere³¹⁴. Dal *Franks Report*, si evince che la decisione del *Tribunals* doveva fungere ed essere considerata quale controllo (esterno) sull'Amministrazione e non, a sua volta, come una forma di esercizio di poteri dell'Amministrazione. Detti organi, applicavano il diritto ai fatti accertati e decidevano, altresì, su questioni legali.

³¹² Frank's committee, *Report of the Committee on Administrative Tribunals and Enquiries*, London, 1957.

³¹³ S. Cattaneo, «Agencies» e «Regulation» nel Regno Unito, in *Le autorità indipendenti. Da fattori evolutivi ad elementi della transizione nel diritto pubblico italiano*, a cura di S. Labriola, Milano, 1999, p. 253.

³¹⁴ M. Macchia, *La riforma degli Administrative tribunals nel Regno Unito*, op. cit., p. 6

Da ciò discendevano una serie di conseguenze, attinenti la gestione procedurale ed i soggetti in essa coinvolti. Il *chairman*, ad esempio doveva avere una preparazione legale e dovevano essere previste garanzie di tipo giurisdizionale, quali la garanzia del contraddittorio, il diritto di appellare, la garanzia di una udienza pubblica, ecc.; Doveva inoltre essere garantita la rappresentanza legale degli interessi, nonchè riconosciuta la possibilità di assumere le prove in giudizio, inclusa la testimonianza.

L'indipendenza dei tribunali, dunque, in seguito alla riforma scaturita dal *Franks report* diviene più puntuale e si avvicina maggiormente a quella delle *courts of law*. E' per tale ragione che alcuni hanno ritenuto che la riorganizzazione scaturita dal *Franks report*, abbia determinato una *increasing judicialisation*, a seguito della quale i tribunali sono approdati al ruolo di *court substitutes*³¹⁵. Tuttavia una fondamentale differenza con le corti ha continuato ad essere costituita dalla settorialità dei *Tribunals* nonchè dal fatto che le loro decisioni avessero ad oggetto solo specifiche materie.

Con il *Tribunals and Inquiries Act* del 1992 veniva riformato il *Council on Tribunals*, organismo già istituito nel 1958 e avente il compito di sorvegliare sull'attività dei tribunali. Nonostante il ruolo di questo organismo fosse quello di controllore, soprattutto in relazione alle procedure seguite dai *Tribunals*, esso è riuscito comunque a garantire correttezza, trasparenza ed imparzialità nei confronti dei cittadini che presentavano le varie istanze. Con il passare degli anni, gli aspetti processuali si sono andati complicando e la presenza di regole sempre più complesse ha reso i *Tribunals* accessibili solo a chi ne aveva

³¹⁵ C. Harlow, R. Rawlings, *Law and Administration*, cit., 458,

l'occasione di frequentarli abitualmente³¹⁶. Inoltre, il processo riformatore scaturito dal Franks report, aveva lasciato completamente irrisolte sia la questione della scarsa uniformità, che quella della mancanza di un apparato unico con un coordinamento centrale.

L'assenza di razionalità nell'organizzazione e di uniformità nelle strutture e nella procedura spingono, nel maggio 2000, Lord Irvine, in qualità di Lord Chancellor, ad affidare una valutazione del sistema giudiziale a Sir Andrew Leggatt³¹⁷. Obiettivo principale del rapporto Leggatt è stato quello di mettere mano a tutto il quadro organizzativo al fine di semplificarlo facilitando l'accesso ai *Tribunals* e riorganizzandoli in modo da qualificarli come un unico sistema in grado di offrire un servizio. Più semplicemente i *Tribunals* dovevano diventare una alternativa alla Corte e non dei procedimenti amministrativi³¹⁸.

I risultati di questa indagine, alla quale hanno partecipato autorevoli giuristi anglosassoni³¹⁹, sono stati trasfusi in una serie di raccomandazioni, che mirano appunto alla realizzazione di un complesso giudiziale coerente, indipendente, professionale, facile nell'accesso e poco costoso, sulla scorta dell'idea che i tribunali servono agli utenti e non viceversa. Fra le proposte avanzate a seguito dell'indagine maggior spicco è da riconoscere a quella tendente a raggruppare tutto il sistema in due soli organismi, facenti capo ad un'unica struttura preposta alla gestione dei servizi amministrativi³²⁰.

³¹⁶ C. Harlow, R. Rawlins, *Law and Administration*, op. cit., 460.

³¹⁷ T. Buck, *Tribunal Reform in the UK: Precedent and Reporting in the New Unified Structure*, cit. p.

³¹⁸ Nel Report of the Review of Tribunals by Sir Andrew Leggatt, *Tribunals for Users. One System, One Service*, cit., p. 27, si legge: "tribunals are an alternative to court, not administrative processes. They will keep the confidence of users only in so far as they are seen to demonstrate similar qualities of independence and impartiality to the courts".

³¹⁹ Carol Harlow, Martin Partington, Richard Susskind.

³²⁰ Prima dell'intervento del legislatore nel 2006, un primo intervento unificatore è stato realizzato in via amministrativa, con riguardo al *Tribunals Service* indipendente, ossia l'agenzia

Dunque, il pregio di detta indagine sta proprio nell'essere riuscita a proporre una unificazione che nessuna delle precedenti indagini fosse mai riuscita neppure ad ipotizzare³²¹. Tuttavia, data la posizione assolutamente peculiare ricoperta dai Tax Tribunals -soprattutto in relazione al più diffuso di essi, ossia *the General Commissioners of income tax*, di cui si è parlato sopra- la riforma di essi è stata oggetto di un procedimento parallelo rispetto all'indagine condotta dalla Commissione Leggatt. In particolare, nel marzo 2001 l'equivalente britannico del Ministero della Giustizia ha pubblicato un *consultation paper* nel quale, in seguito ad un censimento dell'attività dei *Tax Tribunals*, venivano avanzate alcune proposte di riforma consistenti principalmente nella unificazione dei *Tax Tribunals* in due livelli, uno di primo grado e uno d'appello, e nel rafforzamento delle garanzie di indipendenza³²². Tali proposte sono state esaminate ed in parte accolte, in parte criticate nel rapporto Leggatt.

A quest'ultimo rapporto ha fatto seguito il *white paper* del 2004, adottato dal Ministero della Giustizia, intitolato *Transforming Public Services: Complaints, Redress and Tribunals*, nel quale la posizione dei tribunali, viene ad essere inglobata nel più generale processo di revisione dei sistemi alternativi di risoluzione delle controversie tra cittadino e potere Pubblico.

Nell'ambito dei sistemi alternativi, i *Tribunals* recependo le principali indicazioni fornite dal rapporto Leggatt, sono considerati quale

esecutiva del Ministero della giustizia preposta a garantire il supporto amministrativo agli *administrative tribunals*.

³²¹M. Partington (ed.), *The Leggatt Review of Tribunals: Academic Seminar Papers*, Bristol University, 2001

³²² Il *consultation paper* può essere trovato in <http://www.lcd.gov.uk/consult/tax>, mentre la risposta a tale *consultation paper*, redatta da *The special commissioner and the Vat and Duties Tribunals*, si può trovare in <http://www.courtservice.gov.uk/tribunals>

modello informale ed economico capace di offrire giustizia. Rispetto al rapporto *de quo*, tuttavia è evidente come il *paper* amplifichi ulteriormente le iniziative di riforma, al fine di offrire una visione più radicale di un sistema di giustizia amministrativa, e dunque anche tributaria, integrato, con un accorpamento dei *Tribunals* e tendente ad offrire una maggiore efficienza ed un miglior rapporto tra amministrazione e cittadini³²³.

Appare, inoltre opportuno notare come nel *Paper* le varie ipotesi siano trattate congiuntamente, sia che rientrino nel procedimento amministrativo sia che appartengano all'ambito degli strumenti contenziosi.

Difatti, nel *paper* l'oggetto dell'indagine è la *proportionate dispute resolution*, cioè il rafforzamento di tutte le procedure tese a tutelare, il cittadino, preventivamente, nei rapporti con i pubblici poteri in modo da ridurre il più possibile le occasioni per adire la Corte³²⁴. Tale tendenza è paradigmatica dell'esperienza britannica che «ha storicamente assegnato una grande importanza alle vie non giurisdizionali [...] per la determinazione degli equilibri fra poteri pubblici e interessi dei governati»³²⁵.

Sulla base del *Leggatt Report*, nonché del contenuto del *white paper*, il 29 luglio del 2007 è stato promulgato il *Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007*, a cui si era fatto cenno già sopra, che è entrato in vigore il successivo 3 novembre 2008.

³²³ Cfr. A. Le Sueur, *Courts, Tribunals, Ombudsmen, ADR: Administrative Justice, Constitutionalism and Informality*, in *The Changing Constitution*, Oxford, 2007, p.317 ss.

³²⁴ G. Richardson, H. Genn, *Tribunals in Transition: Resolution or Adjudication?*, op. cit., p. 117.

³²⁵ Così, M. D'Alberti, *Diritto amministrativo comparato*, op. cit., p. 80.

Nel dibattito parlamentare, il ministro che si è fatto promotore di questo disegno di Legge, ha sottolineato come attraverso di esso si fosse riusciti ad affermare l'indipendenza dei tribunali dal potere esecutivo³²⁶.

Par. 2.2 Due soli tribunali a competenza generale

Nel presente paragrafo si cercherà di analizzare i risultati a cui ha portato l'emanazione del "*Tribunals, Courts and Enforcement Act*" del 2007, il quale ha toccato i nervi scoperti del precedente sistema degli *administrative tribunals*.

L'innovazione più consistente è quella ascrivibile all'istituzione di due tribunali a competenza generale: il *First-tier Tribunal* e l'*Upper Tribunal*³²⁷. In essi, si concentrano le funzioni giustiziali di tipo settoriale, prima esercitate dai diversi tribunali esistenti, di cui si è parlato nei precedenti paragrafi.

Mentre il primo rappresenta l'organo di prima istanza, il secondo vanta sia le funzioni di organo di appello che, in ipotesi particolari, quelle di organo di primo grado.

Al fine di non disperdere il patrimonio di competenze proprie di ciascuno dei precedenti *Tribunals*, nonchè per garantire un certa continuità del servizio offerto al pubblico, i tribunali a competenza

³²⁶ House of Commons, Committee, 15 March 2007, 5, citato in C. Radcliffe, *The Tribunals Revolution*, op. cit., p. 202, dove si legge: «[t]he purpose of the clause is manifest. It puts beyond doubt the fact that the tribunal judiciary are independent of the Executive»

³²⁷ Dall'operazione di concentrazione, ne sono rimasti esclusi in ragione delle competenze specialistiche esercitate, per un verso, gli *employment tribunals*, tra cui l'*Employment Appeal Tribunal* che è un organo di secondo grado - i quali conoscendo di controversie tra privati non possono a rigore essere considerati *administrative tribunals* -, per l'altro, l'*Asylum and Immigration Tribunal*. Se tuttavia questi ultimi tribunali conservano le loro autonome competenze, deve essere aggiunto che anche per tali organismi vale la generale supervisione del *Senior President of Tribunals*. Ad ogni modo, non si tratta di una esclusione di poco conto, dato l'elevato contenzioso a loro spettante. Anzi proprio questa sembra esserne la ragione principale.

generale si articolano, al loro interno, in *chambers*, ossia in sezioni specializzate per materia e con propria giurisdizione. In particolare, le *chambers* del *First-tier* sono: *Asylum Support, Care Standards, Criminal Injuries Compensation, Mental Health, Social Security and Child Support, Special Education Needs and Disability, War Pensions and Armed Forces Compensation, Tax Jurisdiction*. L'assegnazione dei giudici e dei membri laici alle *chambers* avviene ad opera del *Senior President*, sulla base delle conoscenze specifiche e dell'esperienza che ogni componente ha al suo attivo. L'assegnazione non osta ad eventuali duplicazioni di ruoli: infatti, spesso, i membri dei *tribunals* sono anche impiegati contemporaneamente in più di una *chamber*. Per altro, la ripartizione per aree non è rigida e può cambiare nel tempo a seconda delle esigenze o della situazione.

Diversamente, le *chambers* dell'*Upper Tribunal*, che si suole definire una «superior court of record»³²⁸, sono contenute al numero di tre. In particolare, esse sono *Administrative Appeals, Finance and Tax, Lands*. La ragione di una divisione molto più snella rispetto al *First Tier* è da rintracciare nel fatto che l'*Upper Tribunal* opera, nella maggioranza dei casi, quale sede di appello, gestendo, di conseguenza, un contenzioso nettamente inferiore rispetto al primo.

Viceversa, poco numerose sono le ipotesi in cui esso rappresenta la sede di prima istanza alla quale il cittadino può rivolgersi per una revisione della decisione amministrativa. Disquisendo in merito all'introduzione dell'*Upper Tribunal*, alcuni hanno ritenuto di poter affermare che l'efficienza di esso quale organo giudiziario autorevole ed

³²⁸ T. Buck, *The Upper Tribunal: provenance, prospects and precedent*, paper presented at ESRC seminar series in Administrative Justice, Institute of Governance, Public Policy and Social Research, Queens University, Belfast 27 March 2007, p. 3.

esperto sarebbe stata la chiave per il successo dell'intera riforma del Governo³²⁹.

La finalità principale della riforma si rivela, dunque, essere quella di voler accrescere l'indipendenza e la neutralità di questi organi, e ciò si è tradotto nell'operazione di portare gli apparati dei tribunali fuori dal complesso organizzativo dell'amministrazione. Del resto, se dal punto di vista sostanziale e con riferimento alle procedure adottate, già i precedenti tribunals erano parzialmente assimilabili alle corti, con la riforma essi sono stati dotati anche di maggiore autonomia organizzativa, di modo che non siano più inglobati nell'apparato della macchina dello Stato³³⁰. Il personale, invece, è composto da giudici e da altri membri esperti, entrambi con particolare esperienza in merito al processo decisionale di un determinato settore ed indipendenti dal potere esecutivo³³¹. A seguito della riforma sono stati istituiti appositamente due differenti uffici: quello di *First-tier* o *Upper Tribunal judge* e quello di *First-tier* o *Upper Tribunal member*. Il *Tribunals Act* opera un espresso riconoscimento dello *status* di giudice, sottolineandone, altresì, l'intersambiabilità con i componenti delle corti ordinarie. Le regole poste per la composizione dei collegi decidenti rispondono all'esigenza di consentire che le importanti funzioni giudiziali possano essere esercitate solo da persone provviste della necessaria competenza. Inoltre, la previsione della presenza di membri esperti riduce le possibilità di ingerenze del potere politico nei processi decisionali³³².

³²⁹ C. Radcliffe, *The Tribunals Revolution*, op. cit., p. 203.

³³⁰ W. Wade, *Administrative Justice in Great Britain*, op. cit., p. 18.

³³¹ Cfr. *Tribunals, Courts and Enforcement Act*, ch. 2, s. 3.

³³² *Tribunals, Courts and Enforcement Act*, ch. 2, s. 6, riguardo alle regole di reclutamento dei *Tribunal judge*, la norma dispone che il *Senior President of Tribunals*, che è a capo del personale giudiziario, è autorizzato a richiedere ai giudici della *Court of Appeal*, della *High Court*, d e l *Circuit*, d e l *District*, compresi anche i *Magistrates' Court*, di partecipare ai lavori dei tribunali amministrativi.

I vantaggi conseguenti al processo di riforma e all'accorpamento dei *Tribunals*, sono stati molteplici e vanno dalla realizzazione di economie di scala utili alla spesa pubblica alla migliore preparazione di coloro che operano all'interno delle strutture e che finalmente dispongono di un autonomo percorso di carriera.

Inoltre si è creato un equilibrio perfetto tra le competenze specialistiche (particolarmente necessarie per le controversie tributarie) e la più generica ma assolutamente necessaria esperienza in materia di risoluzione dei conflitti. Infine l'indubbio pregio della riforma è anche quello di essere riuscita a realizzare una riorganizzazione tale per cui non dovrebbe più paventarsi, per il futuro, il rischio di ritrovarsi innanzi ad un incontrollato numero di tribunali in seguito a nuovi poteri assegnati dalla legge al governo, e dai quali potrebbero discendere inefficienze e disparità di trattamento³³³.

Dal punto di vista procedurale, però, il *Tribunals, Court and Enforcement Act*, non prevede regole processuali comuni, limitandosi ad istituire un *Tribunal Procedure Committee*, con la partecipazione di giudici professionisti e chiamato a definire le norme procedurali che dovranno essere finalizzate a garantire che sia fatta giustizia, fare in modo che il sistema sia accessibile ed equo e che i procedimenti siano gestiti in modo rapido ed efficiente, con regole semplici e chiare.

Con riguardo alle garanzie procedurali, il *Tribunal* è sempre tenuto all'osservanza delle regole di *natural justice*, che riguardano anche i procedimenti giudiziari, laddove sono emanati atti che definiscono controversie³³⁴. Mentre, nell'esercizio della loro funzione giudiziale, i

³³³ Cfr. C. Radcliffe, *The Tribunals Revolution*, op. cit., p. 201.

³³⁴ Si v. A.L. Goodhart, *Ridge v. Baldwin: Administration and Natural Justice*, in *Law Quarterly Review*, 1964, p. 105.

tribunali non sono vincolati dalla regola del precedente, come lo sono invece le corti. Ciò nonostante, però, la tendenza è comunque quella di far in modo che ci sia una certa uniformità fra le varie decisioni dei tribunali di uno stesso settore.

Per quanto concerne, poi, la rappresentanza legale non vi è alcuna disposizione, quasi si trattasse di una dimenticanza, in realtà, secondo la legge di riforma, la rappresentanza legale non è obbligatoria né necessaria per comparire dinanzi ad un tribunale. Con ciò viene evidenziata ulteriormente l'informalità e la semplicità delle procedure, per le quali essa non è indispensabile. Tuttavia, in diverse occasioni si è avuto modo di verificare che la rappresentanza aumenta le probabilità di successo dei ricorrenti³³⁵ e, comunque, la consuetudine è che chi può permetterselo, si fa rappresentare in modo da poter ovviare alla difficoltà di non comprendere esattamente la portata dei termini giuridici ed onde evitare il compromettere le possibilità di successo dell'azione legale.

A parere di chi scrive, la rappresentanza legale è uno strumento utile ed a volte necessario per poter ottenere un risultato soddisfacente, quando le procedure non sono sufficientemente snelle o quando le materie richiedono una particolare e specifica competenza tecnica, come nel caso delle questioni fiscali, e perciò non appare condivisibile quanto sostenuto nel rapporto Leggatt in merito al fatto che i ricorrenti dovessero preparare e presentare i loro casi da soli.

Da questo punto di vista la riforma non è riuscita a semplificare le procedure a tal punto da rendere inutile o superflua la rappresentanza, né di agevolare i ricorrenti, dal punto di vista finanziario, per ottenere giustizia. Inoltre, il programma di riforma non ha neppure preso in

³³⁵ H. Genn, Y. Genn, *The Effectiveness of Representation at Tribunals*, London, Lord Chancellor's Department.

considerazione altri modelli, quali ad esempio la rappresentanza degli esperti del settore (*representation by 'lay' experts*), che per alcuni profili avrebbe potuto essere più utile.

Il *Tribunals, Courts and Enforcement Act*, interviene anche sulla disciplina in materia di impugnazioni che risulta migliorata e più omogenea. Come già detto, i tribunali valutano il merito delle decisioni dell'autorità pubblica, riesaminando il provvedimento finale ed adottando, se necessario, una decisione più favorevole al ricorrente. Le tipologie di pronunce dei tribunali possono essere così classificate: a) *adjourned*, che consiste in una decisione di rinvio; b) *overturned*, il tribunale adotta una decisione più favorevole al ricorrente; c) *upheld*, che si ha quando viene confermata la determinazione del *decision-maker*. Definito il procedimento contenzioso, l'operato dei *tribunals* può essere sindacato, su istanza di parte, sia in via di *appeal*, sia in via di *judicial review*.

Quanto ai primi, nell'assetto vigente ante riforma le decisioni dei *tribunals* erano riesaminate o da altri tribunali oppure erano appellabili dinanzi alla *High Court*, ma nei soli casi previsti dalla legge. Attualmente, invece, una decisione del *First-tier Tribunal* può essere impugnata, per motivi di legittimità («on a point of law»), dinanzi all'*Upper Tribunal*³³⁶, la cui decisione è a sua volta appellabile dinanzi ad una corte ordinaria. È previsto un diritto di appello presso la *Court of Appeal*, per questioni di diritto di importanza generale³³⁷.

Tuttavia, tali impugnazioni, spesso richiedono l'autorizzazione del tribunale che ha emesso la pronuncia ovvero dalla corte a cui viene

³³⁶ *Tribunals, Courts and Enforcement Act*, ch. 2, s. 11

³³⁷ *Tribunals, Courts and Enforcement Act*, ch. 2, s. 13, in cui si legge "...to points of law of general importance".

inoltrata l'istanza. In pratica, si introduce un sistema di *permission* o *leave* anche per l'esercizio dell'appello di fronte all'*Upper Tribunal*, riproponendo, così, lo stesso schema di funzionamento vigente presso le corti ordinarie.

Fino al 1 aprile, 2009, data in cui è entrato in vigore il *Tribunal Court and Enforcement Act* (TCEA), anche per le istituende *Tax Chambers*, solo l'Alta Corte poteva procedere ad una revisione giudiziaria. Successivamente, invece, questa competenza è stata estesa, sia pure in misura limitata, all'*Upper Tribunal*. Il controllo giurisdizionale dell'*Upper Tribunal* viene esercitato automaticamente per i casi espressamente previsti dal TCEA 2007 s 15, ma può anche essere attribuito ad esso direttamente dalla High Court nell'esercizio dei suoi poteri discrezionali in virtù delle disposizioni contenute nel *Senior Courts Act* (SCA) del 1981, s 31A.

Attualmente la giurisdizione automatica dell'*Upper Tribunal* è limitata alla revisione della decisione di primo grado per quegli aspetti che non possono essere oggetto di impugnazione dinanzi all'*Upper Tribunal* e che sono individuate dal TCEA s 15. In pratica si tratta di quei casi in cui il *First Tier Tribunal* ha sospeso il giudizio su una questione e l'*Upper Tribunal* decide se la questione debba o meno essere riconsiderata dai giudici di primo grado.

Quanto, invece, alla seconda modalità, la riforma prevede un particolare procedimento mediante il quale determinati ricorsi di *judicial review* sono trasferiti dalla *High Court* all'*Upper Tribunal*, in modo da defalcare il contenzioso dinanzi alle corti ordinarie e minimizzare il ruolo di queste ultime solo ai casi che necessitano di un formale procedimento giurisdizionale, dunque c'è una ampia gamma di casi che vengono trasferiti dalla prima al secondo. Solitamente questo potere viene

esercitato quando con lo stesso contribuente pendano due giudizi, uno avente ad oggetto un ricorso effettivo ed uno avente ad oggetto un controllo di giurisdizione e vi sia, evidentemente, l'opportunità di riunirli e farli coordinare dall'*Upper Tribunal* ³³⁸.

Dunque, in detti casi, i rimedi giurisdizionali che l'*Upper Tribunal* è competente a concedere sono gli stessi di quelli della High Court.

Pertanto, al fine di realizzare questo trasferimento, può essere necessario che i *tribunal judges* dispongano di particolari competenze specialistiche.

Ancora due aspetti meritano di essere evidenziati sul versante organizzativo: il primo riguarda l'istituzione del *Administrative Justice and Tribunals Council* che prende il posto del *Council on Tribunals* istituito nel 1958 sulla base del *Tribunal and Inquiries Act* e secondo le indicazioni del *Franks Committee*, a cui sono assegnati compiti di sorveglianza sul funzionamento dei tribunali; il secondo attiene, invece, alla neo istituita agenzia che si occupa della gestione del personale impiegato in tali organi contenziosi. Con riferimento al primo aspetto, occorre precisare che il Consiglio, posto al vertice del sistema, ha mutuato compiti e mansioni dal predecessore, arricchendo le stesse di nuove funzioni come: monitorare l'evoluzione della giustizia amministrativa; verificare che il sistema risponda sempre a tre requisiti essenziali: equità, efficienza e facile accesso alla giustizia.

In pratica, dunque, a questo organismo è demandata una funzione di coordinamento tra tutti i mezzi di risoluzione delle controversie che, con modalità diverse, sono preposti alla revisione dell'attività

³³⁸ Ciò richiede, secondo alcuni, che la corte si dimostri piuttosto flessibile nel cedere i casi all'*Upper Tribunal* e sia altresì meno rigida nel giudicare, poi, l'operato dello stesso Cfr. C. Radcliffe, *The Tribunals Revolution*, op. cit., p. 200.

amministrativa. Inoltre, il nuovo Consiglio dispone di poteri di raccomandazione al Governo e al *Senior President* in materia.

Come già anticipato, compiti di supervisione sono attribuiti anche al *Senior President of Tribunals*, il quale, essendo a capo di questo plesso contenzioso, principalmente amministra il personale giudiziario e dirige i servizi amministrativi.

Esso è responsabile davanti al governo dell'andamento di questo settore della giustizia amministrativa.

Par. 2.2.1 Aspetti peculiari della procedura innanzi alle Tax Chambers

Come si è avuto modo di accennare nel paragrafo precedente, la peculiarità della materia tributaria ha reso necessario un intervento specifico per la riforma del contenzioso tributario. Ai quattro diversi tribunali, prima presenti ed aventi ciascuno le proprie regole procedurali³³⁹, è subentrato il nuovo sistema di tribunali *Two-Tier*. Ciò ha determinato il definitivo superamento del problema di avere tribunali distinti con regole e procedure differenti con conseguente confusione per gli utenti ed inefficacia dei tribunali. Il nuovo sistema, come già detto

³³⁹ Le udienze d'appello erano concesse e respinte dai General Commissioners of Income Tax (General Commissioners), gli Special Commissioners of Income Tax (Special Commissioners), i VAT e Duties Tribunal e il Tribunale della Sezione 706/04. L'ultimo era una tribunale speciale che trattava solo determinati provvedimenti anti-elusione.

I ricorsi aventi ad oggetto le imposte dirette erano inizialmente diretti al HMRC, che avviava una procedura per il concordato. Laddove l'accordo non fosse raggiunto, si procedeva all'iscrizione del caso per un'udienza presso uno dei tribunali (eccetto il Tribunale sez.706/04, che aveva le sue proprie procedure).

In realtà, ciò significava che l'HMRC controllava le iscrizioni e la calendarizzazione fino al giorno dell'udienza. I General Commissioners accoglievano la maggior parte dei casi relativi alle imposte dirette, sebbene gli appellanti potessero scegliere se i loro casi dovessero essere presentati agli Special Commissioners. Per i casi relativi alle imposte indirette, i contribuenti facevano appello al VAT and Duties Tribunal.

prevede una articolazione su due livelli: il First-Tier tribunal e l'*Upper Tribunal*.

Il *First-Tier Tribunal* prevede una *tax chambers* preposta a valutare i ricorsi contro le decisioni dell' HMRC (*Her Majesty's Revenue and Customs*)³⁴⁰. E' previsto, poi, il diritto di appellare, previa autorizzazione emessa dalla *Tax Chamber* del *First Tier*, innanzi alla *Finance and Tax Chamber* dell' *Upper Tribunal*.

Il sistema, come anticipato, è stato creato nell'ambito del TCEA - *Tribunals, Courts and Enforcement Act*.

E' interessante notare come i cambiamenti strutturali operati in seno ai *Tribunals* siano coincisi con quelli che hanno interessato l' HMRC, in relazione alle modalità di gestione delle controversie, quali ad esempio l'introduzione di maggiori controlli in materia di imposte dirette. L'attuale complesso di regole procedurali, come si chiarirà meglio più avanti, consente un approccio più organico ai casi, indipendentemente dall'imposta in discussione.

Per i casi di imposte dirette, il ricorso iniziale continuerà ad essere presentato al HMRC e le procedure attuabili per il raggiungimento dell'accordo sono avviate nello stesso modo del precedente sistema, con la differenza, però, che ai contribuenti è data la possibilità di procedere direttamente all'invio del loro ricorso al tribunale qualora non desiderino esperire un tentativo di accordo e, dunque, non intendano richiedere una prima revisione interna da parte del HMRC.

Qualora, invece, il contribuente abbia chiesto una revisione interna al HMRC, ma si trovi in disaccordo con l'esito della stessa, potrà fare richiesta d'appello al tribunale.

³⁴⁰ HMRC, fisco inglese, è nato dalla fusione dell'Agenzia delle Entrate e delle Dogane di Sua Maestà e delle accise, con atto entrato in vigore il 18 aprile 2005.

I ricorsi per VAT e Duties continueranno, come nel vecchio sistema, ad essere rivolti direttamente al tribunale, ma anche in questo caso vi è la possibilità di richiedere una revisione interna da parte del HMRC. Non ci sono oneri per proporre ricorso. Il tribunale, in rare occasioni, può attribuire le spese ad una sola delle parti qualora ritenga che una delle due abbia assunto un comportamento irragionevole o qualora un caso fosse stato classificato come complesso e l'appellante avesse scelto di non rinunciare alle potenziali spese entro il termine di 28 giorni dalla classificazione del caso. (Rule10) .

Con il precedente sistema, più del 90% delle controversie che opponevano i contribuenti all'Amministrazione venivano usualmente risolti internamente e senza coinvolgimento del tribunale. Dal 2009 ad oggi, pare che questo buon costume stia proseguendo³⁴¹.

Dal punto di vista più specificatamente procedurale, è opportuno precisare che per tutte le camere del *First Tier* nel nuovo sistema *Two Tier* sono previste sia regole comuni a tutte che regole specifiche adeguate alle particolari controversie devolute a ciascuna di esse. Il complesso di regole è stato realizzato ad opera del TPC - Tribunal Procedure Committee - che ha una vasta area di influenza su tutti i tribunali.

Il ruolo del TPC è quello di assicurare coerenza nel nuovo sistema e che le regole siano adeguate anche alle diverse giurisdizioni specialistiche.

Dall'analisi del complesso di regole si evince la presenza di nuovi obiettivi prevalenti, nonché di obblighi (Rule 2) con la finalità di fornire alle parti l'orientamento del tribunale, in relazione alle diverse situazioni.

³⁴¹ M. Watson, *The Two-Tier Tribunals*, Tax Adviser, April 2009, p.15 ss

E' previsto, altresì, l'obbligo per il tribunale di informare le parti circa le reali possibilità di optare per una soluzione alternativa attuabile, qualora ciò sussista (Rule 3).

Vi sono, poi, norme (Rule 5 e 15) che riguardano la gestione generalizzata dei casi e i poteri di indirizzo in capo ai *tribunals*. Tutto ciò è da intendersi come una presa di distanza dalle precedenti regolamentazioni in materia di imposte, in cui c'erano specifiche procedure riguardo a questioni quali le disposizioni informative e l'obbligo di dichiarazione.

Merita, infine, senz'altro menzione la disposizione secondo cui è riconosciuta la possibilità di procedere al "depenamento" dei "party's case" (Rule 8). La norma ha scatenato una sorta di malcontento generale fra i contribuenti/attori, poichè prevede che in alcuni casi, inclusi quelli in cui il comportamento dell'appellante sia tale da rendere impossibile la trattazione del procedimento in modo equo e giusto, i casi possano essere depennati. Per il convenuto (solitamente l'HMRC), la sanzione equivalente, in caso di medesimo comportamento consiste nell'essere escluso dalla possibilità di agire in ulteriori procedimenti³⁴².

Successivamente, la norma è stata modificata nel senso di permettere al tribunale di formulare un giudizio sommario in merito alle questioni in relazione alle quali il convenuto sia stato escluso (Rule 8, punto 8).

La regolamentazione delle spese di lite, prevede che il tribunale possa, in rare circostanze, sentenziare un'attribuzione delle stesse ad una sola delle parti. Ciò si verifica, ad esempio, quando il tribunale abbia ritenuto che una delle parti abbia assunto un comportamento "irragionevole" o quando un caso sia stato classificato come "complesso"

³⁴² Cfr. D. Kirk, *Employment status, the tax rules*, Chester, 2012-2013, p. 35.

(Rule 10). Nei casi complessi, le spese scaturirebbero automaticamente dalla fattispecie. Tuttavia, in tali casi, al ricorrente/appellante, è riconosciuta la possibilità, entro 28 giorni dalla classificazione del caso, di rinunciare ai costi potenziali. Tale norma, sta avendo l'effetto di non riuscire a coprire le spese processuali necessarie alla gestione, da parte dei tribunali, dei ricorsi "diretti" che il nuovo sistema genera, come invece avveniva nel precedente sistema dei *General Commissioner*. In ogni caso, lo scopo non è quello di fungere da deterrente per i contribuenti a ricorrere, piuttosto quello di assicurarsi che la copertura delle spese sia disponibile per questioni di indubbia rilevanza per le quali l'assegnazione del caso è appropriata e necessaria.

La Rule 28, disciplina i casi di trasferimento delle controversie all'Upper Tribunal, poichè, come si è già accennato, per alcune dispute particolarmente complesse è previsto, prvio accordo delle parti, il ricorso in prima istanza (piuttosto che in appello) innanzi alla *Finance and Tax Chambers* dell'*Upper Tribunal*.

Il TCEA 2007, s. 9 conferisce il potere al *First-Tier Tribunal* di rivedere le sue decisioni. La Rule 41 limita ciò in relazione alla Tax Chamber ai casi in cui sia stata richiesta l'autorizzazione all'appello innanzi all' *Upper Tribunal*. Lo scopo di questa disposizione è quello di permettere al tribunale di correggere gli eventuali errori di diritto. La revisione, dunque, avviene su iniziativa del tribunale stesso, e i rappresentanti legali saranno coinvolti solo qualora il tribunale, in seguito alla revisione decidesse di intraprendere qualsiasi altra azione.

Al fine di adeguare le disposizioni generali inerenti l'Upper Tribunal alle controversie involventi questioni fiscali, sono stati apportati alcuni emendamenti. Un primo emendamento ha previsto che la *Finance and Tax Chamber* nell'*Upper Tribunal* abbia piena discrezionalità nell' attribuire le

spese nell'ambito dei poteri previsti dal TCEA, s. 29. Ciò, poi può essere soggetto a separata revisione da parte della High Court.

L'altro emendamento, invece, permette ciò a cui si accennava sopra, ovvero che i ricorsi siano ammessi presso l'*Upper Tribunal* "in prima istanza", ovvero superando il passaggio dell'udienza innanzi al First-Tier.

Infine, è opportuno specificare che i ricorsi in materia di imposte sono molto diversi in ragione della varietà delle stesse. Essi si espandono da piccoli casi di ritardata archiviazione (*late-filing penalty*) a più corposi casi di *Missing Trader Intra Community* (MTIC) che riguardano milioni di sterline. La sfida chiave per il nuovo sistema è stata quella di sviluppare norme procedurali che potessero gestire questa diversificazione. Attraverso il processo di classificazione il tribunale fornisce una risoluzione informale delle possibili controversie, rapida e a costi ridotti.

Procedure più formali e gestione più articolata viene, invece, prevista per i casi più complessi.

Ruolo significativo, tra le varie norme, riveste senz'altro la Rule 23, la quale dispone che il tribunale allochi tutti i casi in una di queste quattro categorie: *default paper*, *basic*, *standard* o *complex*. La prosecuzione di un caso e le procedure previste per la sua gestione, dipendono proprio dalla categoria a cui esso è ascritto. La direttiva "*Practice Direction*", pubblica e facilmente consultabile, definisce le tipologie di casi per ogni categoria.

Casi assegnati come "*default paper*", ad esempio, sono messi in decisione sulla base del solo fascicolo depositato a meno che la parte non richieda un'udienza o il tribunale non la ritenga opportuna.

L' HMRC ha l'obbligo di fornire uno *Statement of Case* entro 42 giorni e l'appellante ha poi 30 giorni di tempo per rispondere, rappresentando le proprie ragioni (Rules 25 e 26).

A fini esemplificativi, sono di norma classificati come "default paper" i seguenti ricorsi :

- late income tax and corporation tax self-assessment returns;
- late employer end of year returns;
- late construction industry returns;
- late class 2 National Insurance contribution notifications;
- fixed percentage surcharges for late payment of income.

Se un caso viene classificato come "Basic" esso è iscritto in udienza, che viene comunicata alle parte e le stesse possono dibattere il caso il giorno prestabilito. Viene richiesto al convenuto (HMRC) di informare l'appellante della possibilità di sollevare eventuali nuovi elementi o motivazioni durante l'udienza, qualora lo stesso le ritenga opportune, altrimenti l'udienza si svolge in modo molto simile a quanto avveniva innanzi ai *General Commissioners* (Rule 24).

Sono elencati come "Basic" :

- i ricorsi contro provvedimenti per ritardata registrazione ovvero *penalties for late filing and late penalties, include daily penalties;*
- appelli contro provvedimenti disciplinati dal Finance Act 2007, Sch 24, para 15, eccetto i casi in cui questi siano relativi a imposte indirette o riguardino un' azione deliberata o ancora siano presentati contro i provvedimenti a cui la stima delle imposte fa riferimento;
- appelli contro decisioni relative al *Construction Industry Scheme gross payment status;*
- appelli contro *information notices;*
- richieste di autorizzazioni per proporre un ricorso in ritardo;

- richieste per il differimento del pagamento di imposte relative alle cause pendenti in giudizio;
- per richiedere che si disponga la chiusura di un'indagine da parte della HMRC.

Qualora, invece, un caso sia classificato come 'standard', l'HMRC deve predisporre e fornire al tribunale una dichiarazione entro 60 giorni, mentre le parti hanno altri 42 giorni per scambiarsi una serie di documenti ed il tribunale può avanzare ulteriori richieste che esso reputa adeguate (Rules 25 and 27).

I "Complex cases" seguono le stesse procedure degli standard cases, ma con più disposizioni predisposte ad hoc e normalmente con un'udienza con disposizioni speciali - "special directions hearing" (Rule 27)³⁴³.

I ricorsi, sono redatti su appositi moduli che i contribuenti reperiscono direttamente sul sito del *First-tier Tax Chamber* o su richiesta presso i tribunali. Essi devono essere indirizzati alla nuova unità speciale per le imposte presso il *Central Processing Centre*, con sede a Birmingham. Lì, il caso viene classificato da un cancelliere e/o da un Duty Judge, che sarà incaricato, altresì, di supervisionare il procedimento.

Par. 2.3 La completa integrazione della tutela amministrativa nel sistema legale UK

L'analisi dei cambiamenti strutturali operati sugli *administrative tribunals*, impone ora di soffermarsi su quali siano state le ricadute che le disposizioni richiamate hanno avuto su tali organi contenziosi da un duplice punto di vista: il primo riguarda il "come" questa riforma si sia

³⁴³ K. Gordon, *Tax Chamber Hearings*. Chester, 2012, p. 25ss.

inserita nel già avviato processo di giurisdizionalizzazione, che interessa da diverso tempo le strutture considerate, sia sul versante della procedura sia su quello del personale; il secondo attiene, invece, al tema della circolazione dei modelli di risoluzione alternativa delle controversie, quali strumenti tesi a spostare il contenzioso verso una sede diversa da quella giurisdizionale, che sia pur sempre in grado di garantire l'indipendenza, la correttezza procedurale e la competenza tecnica.

Dall'analisi effettuata nei paragrafi precedenti è senz'altro possibile dedurre che: nonostante non si possa parlare di novità assoluta con riguardo alla costituzione di un ordine giurisdizionale amministrativo distinto ³⁴⁴ poichè già negli anni novanta era iniziata una sorta di avvicinamento dei *tribunals* alla natura giurisdizionale³⁴⁵, l'approdo dell'intervento legislativo è il rafforzamento della "giurisdizionalizzazione" dei *tribunals*. Nelle regole di composizione dei collegi ovvero nel sistema delle impugnazioni sono sempre meno numerosi gli elementi che differenziano i *tribunals* dalle corti ordinarie.

Di certo, i *tribunals* rimangono organi di appello, in senso devolutivo, in quanto ripetono *ex novo* un giudizio, di fatto e di diritto, emesso dall'autorità pubblica o, in alternativa, riformano l'atto amministrativo, riproducendone, però, in altra sede il giudizio di bilanciamento degli interessi delle parti contrapposte. Le corti giurisdizionali, invece, come è noto, non riconsiderano il merito del provvedimento con eventuale formulazione di una differente posizione dell'Amministrazione, ma effettuano solo il sindacato di legittimità.

³⁴⁴ Cfr. M. Macchia, *La riforma degli administrative tribunals nel Regno Unito*, op. cit., p. 17.

³⁴⁵ W. WADE, *Administrative Justice in Great Britain*, op. cit., p. 18, sosteneva che "*tribunals form part of the ordinary judicial system*".

Tuttavia, sono davvero tante le differenze venute meno. Innanzitutto, volgendo lo sguardo all'aspetto esegetico il *Tribunals Court and Enforcement Act* attribuisce il titolo di "giudici" ad alcuni membri dei tribunali (sebbene la composizione di questi organi sia mista, partecipandovi anche "esperti laici" del settore).

Inoltre, i tribunali sono organismi terzi e, dunque, *super partes* rispetto agli interessi dell'Amministrazione e dell'amministrato. Essi agiscono nelle forme del processo e con le conoscenze tecnico-specialistiche specifiche. La formula organizzativa del giudizio, inoltre, è basata sul contraddittorio che, talvolta si svolge in forma scritta con lo scambio di atti tra le parti, nel rispetto dei termini e con possibilità di deposito di documenti e memorie, nonché con la possibilità per le parti di accedere al fascicolo; e tal'altra in forma orale. Si è anche provveduto a rendere omogenea la disciplina delle impugnative.

A favore dell'ingresso in un sistema giurisdizionale vi è anche la struttura organizzativa che, come detto, prevede una sede autonoma, ripartita su due livelli, ma sotto l'unico tetto del *Senior President of Tribunals*. In tal senso, l'aver trasferito questa struttura contenziosa in un'altra sede, con un netto distacco dalle precedenti strutture di governo, ha reso più agevole l'assunzione di una posizione di terzietà e ne ha sottolineato l'autonomia e l'indipendenza da interferenze politiche. Ai *Tribunals*, dunque, è stato conferito un inquadramento diverso ed un potere di controllo dell'azione amministrativa³⁴⁶, senza essere, più, organi contigui all'Amministrazione. In essi i rapporti tra politica ed

³⁴⁶ La caratteristica di organi giurisdizionali atti a controllare l'operato dell'amministrazione nell'interesse degli amministrati, in passato, avrebbe comportato che gli stessi fossero qualificati come imperfetti o claudicanti, proprio perchè atti a perseguire un interesse che non è quello dell'autore dell'atto, ma dei suoi destinatari. Cfr. F. Benvenuti, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, p. 118.

Amministrazione sono informati a criteri di piena separazione tra autorità decidente e organo politico³⁴⁷.

E', però, importante non confondere l'attività giurisdizionale dall'attività di risoluzione dei conflitti. Una voce autorevole del diritto amministrativo, associa alla prima la tutela del diritto soggettivo, per cui la risoluzione del conflitto è fine a sé stessa, mentre rispetto alla seconda la risoluzione è un momento strumentale «di una più ampia sequenza di azioni», che ha come meta «la cura di interessi dell'autorità»³⁴⁸. Da questo punto di vista, l'attività dei *Tribunals* sembra rientrare più nella seconda categoria che nella prima. Infatti, nell'ipotesi dei *Tribunals*, la decisione è l'atto di un tipico procedimento che ha ad oggetto la risoluzione di un conflitto di interessi tra il cittadino e la pubblica amministrazione, concretandosi, dunque, in una decisione ordinata alla soluzione di un conflitto.

Infine, i *Tribunals* sono inseriti in un contesto più ampio, nel quale operano su un piano quasi paritario rispetto alle corti ordinarie. Per cui, sia gli uni che le altre sono inevitabilmente portati a collaborare tra loro per garantire che i cittadini/contribuenti abbiano l'opportunità di esercitare i propri diritti e di poter ricorrere avverso le decisioni del Governo.

Più semplicemente, si può affermare che tale mezzo di tutela appare molto ben integrato con gli altri strumenti diretti a dirimere le controversie tra cittadino e Amministrazione, costituendo, così, una delle più importanti novità della riforma, alla quale va riconosciuto, dunque, il

³⁴⁷ M.P. Chiti, *L'affermazione della giustizia amministrativa in Inghilterra. Dalla common law al droit administratif?*, in *Dir. proc. amm.*, 1990, p. 541 ss.

³⁴⁸ M.S. Giannini, *Sulle decisioni amministrative contenziose (A proposito della natura giuridica della Sezione per l'epurazione del Consiglio di Stato)*, in *Foro amm.*, 1949, 316 ss., ora in *Scritti*, III, Milano, 2003, 33 ss.

pregio di aver dato l'impulso ad instaurare importanti sinergie tra *Tribunals* e *Courts*. Ciò a maggior ragione se si pensa che anche i giudici ordinari possono sedere nei collegi dei *Tribunals*, e che, come già visto, determinati ricorsi possono essere trasferiti dall'*High Court* all'*Upper Tribunal*, come se questi ultimi fossero due organismi fungibili nell'adempimento dei compiti istituzionali. Anche per questa ragione, è chiaro che i *tribunals* hanno perso lo *status* giuridico di *inferior courts* che in passato era connesso alla loro funzione di giudizio previo e di filtro al successivo contenzioso, entrando a pieno titolo nel panorama delle giurisdizioni, con la conseguenza che rispetto ai metodi di sindacato, i *Tribunals* saranno portati ad imitare le Corti e viceversa³⁴⁹.

Infine è opportuno notare la vitalità dei sistemi di giustizia amministrativa, che etichettata quale sistema di *informal dispute resolution methods*, risulta essere ultimamente in forte espansione, nonchè sistema preso a modello e sul quale i diversi sistemi di giustizia sembrano convergere nello spazio giuridico europeo³⁵⁰.

In questa direzione, si registrano quali tendenze comuni ai paesi europei, il diffuso sviluppo delle cosiddette *alternative dispute resolution*, *alias* strumenti deflattivi del contenzioso, diretti a ridurre in modo significativo la mole del contenzioso. Se nel Regno Unito tali metodi sono ampiamente collaudati e trovano spazio nella "proportionate dispute resolution strategy", nell'ambito della quale hanno una posizione decisiva gli *administrative tribunals*, in Italia si stanno avviando i primi passi solo in questi ultimi anni. Ne è un esempio la mediazione tributaria, che rappresenta il tentativo di radicare tutele alternative al contenzioso

³⁴⁹ E. Balboni, *Idea e prassi dell'amministrazione giustiziale*, op. cit., p. 183.

³⁵⁰ A. Le Suer, *Administrative justice and the rise of informal dispute resolution in England*, in *The Transformation of Administrative Law in Europe*, München, 2007, p. 243 ss.

giurisdizionale all'interno di un settore amministrativo, ricorrendo ad organi dotati di indipendenza e tenuti all'obbligo di rispetto del contraddittorio.

Tuttavia, nello specifico caso italiano, l'organo mediatore non è affatto dotato di indipendenza, ma non è questa la sede opportuna per questo genere di osservazioni.

E' altresì chiaro che tali meccanismi attraverso i quali viene in un certo qual modo consentita la revisione delle decisioni pubbliche, che coinvolgono privati e amministrazioni, rappresentano parallelamente uno dei modi volti a migliorare l'*accountability* dei pubblici poteri, nella misura in cui risultano idonei a garantire valori essenziali come l'imparzialità e il giusto processo³⁵¹.

Par. 3 L'impatto della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo sul processo tributario Uk

Per poter comprendere il ruolo e gli effetti delle disposizioni CEDU, in particolar modo dell'art. 6 CEDU, sulla gestione del contenzioso tributario Uk è necessario svolgere, preliminarmente, qualche considerazione in relazione allo Human Right Act (HRA)³⁵² e alla istituzione della *Supreme Court*. Istituita dal *Constitutional Act* del 2005, la *Supreme Court* ha uno scopo ambizioso: realizzare una più marcata distinzione tra i poteri dello Stato e assicurare così una maggiore garanzia dei diritti fondamentali riconosciuti dalla Convenzione europea, che è divenuta applicabile nell'ordinamento inglese in seguito allo *Human Rights Act* del 1998.

³⁵¹ Cfr. B. Brewer, *Citizen or customer? Complaints handling in the public sector*, in *International Review of Administrative Sciences*, 2007, p. 549 ss.

³⁵² Lo HRA è atto del Parlamento Uk, emanato con l'assenso della casa Reale il 9 novembre 1998 ed entrato in vigore il 2 Ottobre 2000

Quest'ultima legge ha rappresentato una vera e propria rivoluzione per l'ordinamento inglese, non solo perché lo ha fornito di un catalogo scritto di diritti fondamentali, quelli della CEDU, ma anche perché ha previsto una sorta di *judicial review of the law*.

Lo *Human Rights Act* (1998), infatti, ha stabilito che le leggi britanniche devono essere lette e applicate dai giudici in un modo che sia conforme ai diritti garantiti dalla Convenzione (*sec. 3*), tenendo conto della giurisprudenza di Strasburgo (*sec. 2*).

Se però le disposizioni nazionali, in virtù del loro tenore letterale, risultano inconciliabili con le norme convenzionali, le Corti inglesi (non solo la *Supreme Court*, ma anche le Corti d'Appello e persino le *High Courts*) possono emanare una «*declaration of incompatibility*» (*sec. 4*).

Questa dichiarazione non priva le norme della loro validità e non produce effetti nel giudizio in cui è stata emessa, tuttavia il governo può con un proprio atto apportare le modifiche necessarie ad armonizzarle con la Convenzione (*sec. 10*) e, a quanto risulta, sinora vi ha sempre provveduto (è fatta salva, naturalmente, la possibilità che sia il Parlamento stesso a emendare la legge dichiarata incompatibile con la CEDU).

Nella terra della *Sovereignty of the Parliament* - in cui al legislatore dell'oggi non è consentito vincolare quelli di domani - il fatto che le Corti possano sottoporre la legge al loro giudizio costituiva senza dubbio una vera e propria rivoluzione.

Tuttavia, la possibilità di sindacare le leggi alla luce dei diritti fondamentali risultava sminuita, anche simbolicamente, dal fatto che la suprema istanza giurisdizionale del Paese esercitava anche la funzione legislativa e, quindi, appariva priva della necessaria terzietà.

Come è noto, la *House of Lords*, che era posta al vertice del sistema giudiziario britannico, con la competenza principale di giudicare sulle impugnazioni proposte nei confronti delle decisioni emesse dalle Corti d'Appello, costituisce uno dei due rami di cui si compone il Parlamento inglese.

All'esigenza di assicurare una maggiore indipendenza al supremo giudice del Paese ha dato risposta il *Constitutional Reform Act* del 2005 (sec. 23 e ss.), con l'istituzione di una *Supreme Court* totalmente separata dal Parlamento, al quale sono state attribuite le competenze giurisdizionali in precedenza esercitate dalla *House of Lords*.

Per ora, gli elementi di discontinuità rispetto al sistema precedente sono relativamente tenui:

si pensi che la *Supreme Court* è composta dagli stessi *Law Lords* che costituivano il *Judicial Committee*, l'organo della *House of Lords* che ne esercitava in concreto le funzioni giudiziarie.

Il nuovo collegio ha inaugurato i lavori il 1 Ottobre 2009, ossia pochi mesi dopo l'entrata in vigore delle disposizioni che hanno introdotto le *tax chambers* all'interno del nuovo sistema dei *Two Tier Tribunals*, composto dal *First Tier* e dall'*Upper Tribunal*.

Non è chiaro quale ruolo avesse la CEDU nella legislazione inglese prima che lo *Human Right Act* (HRA) entrasse in vigore. Con ogni probabilità, la stessa era applicabile a qualsiasi caso in cui la legislazione preminente dovesse essere interpretata in linea con il diritto comunitario³⁵³. Questo perché l'art.F(2) del Trattato di Maastricht, del quale l'Inghilterra è uno dei Paesi firmatari, prevedeva che i diritti e le

³⁵³ P. Hamilton – O. Conolly, *Hamilton on Tax Appeals*, London, 2010, p. 160.

libertà di cui alla CEDU fossero da considerarsi come appartenenti alla "*Community Law*" e che, in quell'ambito, la CEDU avesse effetti diretti.

Pertanto, l'intera legislazione UK, risultava già soggetta alla "*Community Law*", e così anche i diritti fondamentali, eccettuati i principi generali della legge che erano applicati dalla Corte Europea di Giustizia. Tuttavia, a dispetto di ciò, corti e tribunali inglesi sono stati riluttanti a basare le loro decisioni sulla Convenzione dei diritti umani tutte le volte in cui vi era la possibilità di fare affidamento su altri principi generali di *Community Law*³⁵⁴.

Lo HRA, s 2 dispone che, nel determinare qualsiasi questione sollevata in relazione ad un diritto tutelato dalla convenzione, una Corte debba tenere in considerazione qualsiasi giudizio, rilevante, emesso dalla Corte Europea dei Diritti dell' Uomo, nonché alcuni pareri o decisioni della Commissione Europea dei Diritti dell'Uomo.

Dunque, lo HRA richiede che la corte o il tribunale prendano in considerazione il precedente legale della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, nel determinare una questione che è sorta in relazione ad un "Convention right", e quel precedente fornisce, pertanto, il punto d'avvio per le deliberazioni della corte o del tribunale nazionale, i quali hanno il dovere di considerare tale precedente al fine di emettere la propria sentenza. Non si tratta di un vero e proprio obbligo in tal senso ma, se lo studio conduce ad un principio chiaro, ed autonomo costantemente applicato dalla Corte di Strasburgo e applicabile ad una controversia

³⁵⁴ Ad esempio, l'applicabilità della CEDU, Primo Protocollo, art.1 era stata dibattuta presso un Tribunal nel caso Marks & Spencer (C. di G., 13 dicembre 2004 - C 446/03), in un appello contro il tetto di tre anni per i reclami relativi al VAT. Il Tribunale non accolse l'istanza dell'appellante basandosi sul fatto che il tetto di tre anni non aveva estinto il suo reclamo ma semplicemente poneva un limite temporale ad esso. La High Court e la Corte d'Appello non hanno contraddetto il Tribunale ma hanno, tuttavia, preferito considerare il reclamo nel contesto della Sesta Direttiva EC piuttosto che in quello della CEDU.

consuetudinaria sorta presso una corte inglese, la stessa, per ragioni di opportunità, non dovrebbe discostarsi da esso senza una forte motivazione.

Lo HRA, s 3 prevede che le esistenti legislazioni primarie e secondarie debbano essere interpretate e applicate in modo compatibile con i "convention rights", per quanto più è possibile. Se la legislazione è incompatibile, è previsto che una corte possa emettere una dichiarazione di incompatibilità, di cui si è già detto, che, invece, non può essere emessa nè dal First nè dall'Upper Tribunal, poichè essi sono riconosciuti come organi di merito e non di legittimità, ma che comunque, al pari di ogni altra pubblica autorità, non possono agire in direzioni incompatibili con un diritto tutelato dalla convenzione. Tale disposizione generale, contenuta al s 4, può essere disattesa solo qualora l'autorità dimostri di non aver potuto agire diversamente a causa delle disposizioni della legislazione primaria.

L'impatto dei *Convention rights* che sono applicati dal HRA, sulla giurisdizione dei *Tribunals* inglesi dipende molto dalla norma alla quale si intende riferirsi. Sicuramente, ai fini del presente lavoro ed in relazione al sistema delle impugnazioni innanzi al First e all'Upper Tribunals, ma anche alle altre Corti, la disposizione più di rilievo è l'art. 6 CEDU, che dà il diritto ad un processo giusto.

In relazione a detto articolo è opportuno distinguere fra diritti civili (ed obblighi) e accusa penale. La determinazione di diritti civili e obblighi è spesso riportata come "il capo civile" e la determinazione di accusa penale come "capo penale".

La Corte EDU, considerato nel caso *Ferrazzini v Italy* che una disputa fiscale fra il contribuente e l'autorità fiscale non riguarda la "determinazione di...diritti civili e obblighi", perché: "le questioni relative

alle imposte costituiscono ancora parte del nucleo fondamentale delle prerogative della pubblica autorità con una natura pubblica del rapporto fra contribuente e autorità fiscale che rimane prevalente" , nella successiva pronuncia *Jussila v. Finland*³⁵⁵, attenendosi alla precedente ha deciso che un ricorso avverso una sovrattassa del 10% per errori e manchevolezze nella contabilità della VAT ricadesse al di fuori del capo civile della CEDU.

Se invece, un contribuente ricorre in giudizio ed impugna il rifiuto dell' HMRC di rimborsare imposte che sono state pagate per errore, la disputa non può essere qualificata come puramente fiscale, ma riguarderebbe diritti civili e obblighi, e ricadrebbe, perciò, nell'ambito della CEDU³⁵⁶.

Nonostante la sentenza *Ferrazzini*, l'art. 6 CEDU può applicarsi ad una disputa fiscale se si concretizza in un'accusa penale. Il concetto di accusa penale o offesa nell' art. 6 è un concetto autonomo della CEDU stessa ed include molte questioni che non sono qualificate come penali nei casi di legge del Regno Unito. In *Engel v The Netherlands*³⁵⁷ la Corte EDU ha definito i seguenti criteri per determinare se un'offesa è da ritenersi penale per l'art.6:

- la classificazione dell'offesa nell'ambito nazionale;

³⁵⁵ Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussila v Finlandia*

³⁵⁶ Cfr. Corte EDU, sent. 27 ottobre 1997, *National and Provincial Building Society v United Kingdom*, dove la Corte Europea ha assunto, senza decidere definitivamente, che le pretese dei ricorrenti per recuperare le imposte non dovute erano sufficientemente certe da costituire «proprietà». Supponendo eventuali reclami costituiscano beni, è difficile capire perché l'incertezza passata nella legge può giustificare modifiche retroattive alla legge. Il governo sarebbe altrimenti in grado di modificare la legge a posteriori ogni volta che si perde una causa in tribunale.

³⁵⁷ Corte EDU, sentenza 8 giugno 1976, *Engel v The Netherlands*.

- la natura dell' offesa;
- la natura e il grado di severità o la potenziale ed effettiva pena³⁵⁸.

Nel caso Jussila la Corte EDU ha considerato il criterio Engel e ha ritenuto, seguendo un precedente allora recente, che il fatto che le sovrattasse fossero parte del regime fiscale non fosse decisivo e fosse nient'altro che un punto di partenza. Era la natura dell'offesa che era importante. La Corte ha poi preso in considerazione gli altri due criteri, e ha osservato: "Il secondo e il terzo criterio sono alternativi e non necessariamente cumulativi. E' sufficiente che l'offesa in questione sia per sua natura da considerarsi come penale o che l'offesa renda la persona passibile di una pena che per sua natura e grado di severità appartenga in generale alla sfera penale...la relativa mancanza di severità della pena non può privare un'offesa del suo innato carattere penale".

Il secondo criterio, ossia la natura dell'offesa, è il più importante...La corte osserva che... "le soprattassazioni fiscali sono state imposte da disposizioni legali di carattere generale che si applicano generalmente ai contribuenti...". Inoltre, come riconosciuto dal governo, la soprattassazione fiscale non è stata intesa come una compensazione pecuniaria per il danno ma come pena deterrente della reiterazione dell'offesa. Si potrebbe dunque concludere che le sovrattasse siano state imposte da una norma il cui scopo sia deterrente e punitivo. Senz'altro, la Corte considera che ciò stabilisce la natura penale dell'offesa. La natura minore della pena... "non allontana la questione dal raggio di azione dell'art.6". Pertanto l'art. 6 si applica al di sotto del suo capo penale, nonostante la natura minore della soprattassazione fiscale.

³⁵⁸ Cfr. M.Greggi - I. Buriani, *Principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di pietro e T. Tassani, Padova, 2013, p. 129.

Sia la Corte EDU che le Corti nazionali hanno considerato fino a che punto il capo penale dell'art. 6 fosse applicabile a pene che non ricadono nella sfera penale sotto la legislazione nazionale. Nel caso Jussila la Corte ha deciso che una sovrattassa del 10% imposta per errori di contabilità nel calcolo della VAT costituisse accusa penale nell'ambito dell'art. 6 perché, sebbene la sovrattassazione fiscale non rientrasse nella classificazione penale finlandese, era stata imposta da una norma che aveva uno scopo deterrente e punitivo e che ciò fosse sufficiente per stabilire la natura penale dell'offesa. In *King v Walden*³⁵⁹, la High Court ha ritenuto che sanzioni fiscali, calcolate come percentuali di una responsabilità fiscale, per la produzione di documentazione negligente o fraudolenta, avessero generalmente una natura penale. In *Han v CCE*³⁶⁰ la Corte d'appello ha ritenuto che una sanzione civile per evasione, sancita dalla normativa in materia di VAT, fosse di natura penale ai sensi dell'art 6 e così che si applicassero le disposizioni dell' art. 6(3). In *M E Pipe and others v HMRC*³⁶¹, la High Court ha accolto il punto di vista in base al quale sanzioni fisse giornaliere fino a £60 al giorno per errori nell' invio della dichiarazione dei redditi, a seguito di una direttiva del TMA 1970, s 93(3) sono anch'esse qualificabili come capi penali ai fini di cui all'art 6 ma, ciò non costituisce precedente vincolante perché la Corte ha ritenuto che, in base ai fatti del caso, l'art 6 non fosse stato toccato. Nonostante ciò, è interessante notare l'approccio che la High Court ha avuto: "Tali pene hanno a nostro giudizio un distinto e sostanziale elemento punitivo e deterrente, così come il fine amministrativo di assicurare la ritardata adempimento degli obblighi dei contribuenti. L'elemento punitivo è

³⁵⁹ *King v Walden* (Ispettore fiscale), 2001, STC822, successivamente il caso è stato sottoposto da Mr. King alla Corte EDU ed è sfociato nella sent. 11 novembre 2004, n. 13381.

³⁶⁰ *Han v Customs and Excise Commissioners*, 3 luglio 2001, EWCA, STC 1188.

³⁶¹ *M E Pipe and others v HMRC*, 2008, EWHC 646.

caratterizzato dalla discrezionalità e dall'ammontare delle sanzioni, soggette solo al limite superiore di £60 al giorno, e dal fatto che l'ammontare delle pene imposte per ogni insolvenza può diventare alquanto consistente in un arco di tempo piuttosto breve (ad esempio 30 giorni, ad un tasso di £60 fa un totale di £1800 e come mostra il caso in oggetto una singola sanzione può essere imposta per ciascuna dichiarazione arretrata). Inoltre, la necessità per l'HMRC di emettere una decisione favorevole all'imposizione di sanzioni giornaliere e la necessità (nel contesto della sezione 93) di ottenere una precedente indicazione dai *Commissioners*, sono indirizzati a giudizio della Corte, verso la medesima conclusione".

Queste sentenze dimostrano il vasto ambito del concetto di accusa penale così che la maggior parte, se non tutte le sanzioni a cui si fa riferimento nelle disposizioni legislative volte a regolare la gestione dei contenziosi fiscali, contenute nel Finance Act, risultino, discutibilmente, accuse penali ai fini dell'art 6, e i diritti in esso garantiti saranno presi in considerazione nella gestione di ricorsi aventi ad oggetto queste accuse penali.

Per quanto concerne gli effetti che l'art. 6 CEDU ha sulla prassi e sulle pronunce dei *Tribunals* è opportuno evidenziare che, sia che vi sia un coinvolgimento del capo civile, sia che vi sia di quello penale, le conseguenze sul contribuente sono, comunque, ad esso favorevoli. Innanzitutto perché, c'è il diritto ad "una udienza giusta e pubblica... da parte di un tribunale indipendente e imparziale stabilito per legge".

In *Jussila* la Corte EDU ha ritenuto che l'obbligo di tenere un'udienza non fosse assoluto, anche in casi che ricadevano sotto i capi penali, dunque l'assegnazione alla categoria di Default Paper non violerà l'art 6.

In *Tolstoy Miloslavsky v UK*³⁶², la Corte ha ritenuto che un sistema all'interno del quale ad una persona si possa ordinare di fornire garanzie riguardo alla possibilità di sostenere i costi necessari ad affrontare un giudizio, non impedisca il diritto di accesso ad una Corte in virtù dell'art 6. Può dunque sorgere un minimo dubbio che il sistema delle suddette garanzie, in atto per il First Tier Tribunal e per l'Upper Tribunal sia conforme proprio all' art 6, comma 2.

Nei casi in cui l'art. 6 CEDU è applicabile, l'udienza deve essere anche tenuta entro un termine di tempo ragionevole. In *Ferrazzini* vi era stato un lasso di tempo di dieci anni intercorso fra l'appello del contribuente e la sua decisione, con evidente lesione del suo diritto ad un'udienza entro un "periodo di tempo ragionevole". Sebbene la Corte EDU abbia deciso che la disputa non ricadesse nell'ambito del capo civile dell' art 6, se l'appello del contribuente fosse stato contro una sanzione penale, egli avrebbe probabilmente vinto sulle basi dell'eccessivo ritardo dell'udienza. In *King v Walden*, la High Court, avendo considerato la natura dell'obbligo ha ritenuto che, non essendosi l'udienza tenuta entro un periodo di tempo ragionevole, le sanzioni fiscali, qualificabili come "penali" ai fini dell'art. 6, avrebbero dovuto essere invalidate.

L'art. 6 richiede anche che l'udienza sia pubblica, soggetta al diritto di escludere la stampa e il pubblico: "Nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, laddove gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti lo richiedano o, nella misura strettamente necessaria secondo il parere della corte, in speciali circostanze in cui la pubblicità pregiudicherebbe l'interesse della giustizia".

³⁶² Corte EDU, sent. 12 maggio 1993, *Tolstoy Miloslavsky v UK*, anche in EHRR, 1995, 442.

Questo diritto è riportato nel FTR, r 32 e, in termini più generali, nell' UTR r 37.

Si sottolinea, però, che potrebbe esserci conflittualità fra l'art 6, che garantisce che il giudizio sarà pubblico, e l' art 8 CEDU, che garantisce il diritto al rispetto della privacy e della vita privata. Molti contribuenti preferiscono che il giudizio sia mantenuto anonimo per una serie di ragioni, tuttavia ci sono considerazioni di opportunità riguardo alla pubblicazione di sentenze integrali, pertanto le richieste di anonimato da parte dei contribuenti è valutata dal Tribunale. In *HMRC v Banerjee*³⁶³ la High Court ha rifiutato di concedere ad un contribuente un modulo di domanda per richiedere l'anonimato della sentenza dopo che l'udienza era stata pubblica. Questo caso è verosimilmente da ritenersi rilevante per la struttura del FTR, r 32(2) (b), che prevede che una delle ragioni per cui un'udienza possa tenersi in privato, ossia a porte chiuse è la protezione del diritto della persona al rispetto della propria vita privata e familiare.

In aggiunta ai diritti tutelati sotto dall'art. 6(1) vi è anche il diritto innato di non auto incriminarsi in relazione a questioni penali, come nel caso *JB v Switzerland*³⁶⁴. In quel caso le autorità fiscali svizzere stavano indagando un individuo per evasione fiscale e gli avevano imposto una multa per difetto di produzione della documentazione.

Egli ha argomentato con successo che aveva il diritto di non auto-incriminarsi e che le multe quindi violavano le disposizioni CEDU. La Corte EDU ha ritenuto che: "Sebbene non specificamente citato nell' art 6 della Convenzione, il diritto di rimanere in silenzio e il privilegio contro l'auto-incriminazione sono generalmente parametri internazionali riconosciuti che giacciono al fondamento della nozione di "giusta

³⁶³ *HMRC v Banerjee*, sent. 1229/2009, EWHC.

³⁶⁴ Corte EDU, sent. 3 maggio 2001, *JB v Switzerland*.

procedura" come previsto dall'art 6 . Il diritto di non auto-incriminarsi in particolare presuppone che le autorità si impegnino a provare il loro caso senza attingere a prove ottenute attraverso metodi di coercizione o oppressione in violazione della volontà della "persona accusata".

Fornendo protezione all'accusato contro eventuale costrizione impropria da parte delle pubbliche autorità queste immunità contribuiscono ad evitare errori giudiziari e ad assicurarsi un comportamento conforme all'articolo 6³⁶⁵.

L'art. 6 CEDU, nella seconda parte è applicabile solo a "chiunque accusato di offesa penale" ma, per le ragioni sopra esposte, esso è verosimilmente applicabile alla maggior parte, se non a tutti i ricorsi contro le sanzioni fiscali. Lo stesso prevede che ci sia la presunzione d'innocenza fino a prova contraria di colpevolezza. Ciò ha un impatto notevole sull'onere della prova, sebbene l'unica misura sanzionatoria che prevede l'onere per il HMRC è il VAT Act, s 60 in relazione ad un ricorso o appello per evasione di VAT. Questa disposizione non è stata riprodotta in nessuna delle nuove misure sanzionatorie in FA 2007, Sch24, FA 2008, Sch 36 e Sch 41, FA 2009, Sch 55 e Sch 56. Neppure il FTR e l'UTR contengono disposizioni riguardo l'onere della prova e, diversamente dal "Value Added Tax Tribunal Rules" 1986, il FTR e l'UTR non specificano l'ordine in cui le parti devono presentare i loro casi. Sta dunque al contribuente argomentare che il suo ricorso o appello per la sanzione è un caso penale che richiama l'art 6 (2) e insistere che l' HMRC ponga il caso per primo.

La Corte EDU ha anche ritenuto che è norma fondamentale della legislazione penale che la responsabilità penale non sopravvive alla

³⁶⁵ Vedi anche Corte EDU, sent. 17 dicembre 1996, Saunders v UK, anche in EHRR, 1997, 314.

persona che ha commesso il reato e che questa regola è anche richiesta dalla presunzione d'innocenza contemplata nell'art. 6(2). Per questa ragione, è da ritenersi una violazione dell'art 6 imporre sanzioni ai beneficiari di un immobile di una persona deceduta, in considerazione dell'insolvenza del deceduto³⁶⁶.

Infine l'art. 6 garantisce "determinati diritti minimi" a "chiunque sia accusato di offesa penale". Il primo diritto è quello di 'essere informati... della natura e della causa dell'accusa contro di lui'. Questo requisito sarà soddisfatto in casi iscritti nel Default Paper, per le categorie Standard e Complex, laddove è richiesto che l' HMRC fornisca uno "Statement of Case". Potrebbero sorgere difficoltà comunque in ricorsi ed appelli contro le sovrattasse per insolvenza in riferimento a VAT Act, s 59 che sono normalmente poste nella Basic Category, in cui non è richiesto alcuno *Statement of Case*. In questi casi spetterà all' HMRC stabilire che il preavviso, ossia l'informativa, di sovrattassa per insolvenza è sufficiente per ottemperare al disposto di cui all'art. 6.

Quest'ultimo prevede anche il diritto di avere un tempo adeguato e di poter accedere a strutture necessarie per la preparazione della difesa. Ciò non dovrebbe normalmente presentare difficoltà nei *penalty appeals* sebbene potrebbe essere richiesta assistenza (*pray in aid*) se, per qualche ragione il caso fosse calendarizzato con un breve preavviso in contrasto con le aspettative dell'appellante. E prevede anche il diritto di difendersi di persona o tramite assistenza legale di propria scelta. Il FTR, r 11 e l'UTR, r 11 sono interamente conformi a questa disposizione poiché essi permettono che l'appellante sia rappresentato da chiunque, che sia o no un rappresentante legale. Più complesso è il requisito richiesto dall'art 6

³⁶⁶ Cfr. Corte EDU, sent. 29 agosto 1997, AP and others v Switzerland.

per l'assistenza legale gratuita da concedersi "quando l'interesse della giustizia lo richieda".

Sebbene l'assistenza legale è teoricamente disponibile per individui (non compagnie) che ricorrono in appello per sanzioni, vi sono criteri restrittivi di eleggibilità e le difficoltà pratiche nell'ottenerla indicano che questo *Convention right* è spesso non soddisfatto, ma questo è un problema fuori dal controllo del Tribunale.

Sempre a norma dell'art. 6, è riconosciuto il diritto di esaminare/interrogare e contro-esaminare/contro-interrogare i testimoni. Il FTR e l'UTR non contengono alcuna specifica norma riguardo ai testimoni, ma la normale consuetudine del tribunale è di permettere interrogatorio e controinterrogatorio/esame e contro-esame dei testimoni da entrambe le parti. L'unico potenziale (ma inverosimile) conflitto potrebbe sorgere dal FTR, r 15 e UTR r 15 che hanno attribuito al Tribunale il potere di formulare disposizioni limitando il numero dei testimoni o decidere se ad una delle parti è permesso fornire una perizia tecnica. Assolutamente in linea con la disposizione di cui all'art. 6, invece, sono le rule 16 del FTR e dell'UTR, che prevedono il diritto delle parti di chiedere la presenza di un testimone. Stesso dicasi per il diritto di avere un interprete gratuito.

Ciò non dovrebbe presentare problemi nella pratica, sebbene un appellante che necessiti di un interprete è bene che informi il Tribunale il prima possibile così che un interprete possa essere messo a disposizione.

In conclusione, dunque, è possibile affermare che le regole procedurali contenute nei regolamenti del First Tier e dell'Upper Tribunal sono state predispose tenendo il più possibile in considerazione le disposizioni contenute nell'art. 6 CEDU.

Par. 4 Il contenzioso tributario italiano e quello inglese: considerazioni di sintesi

Lo sguardo d'insieme dato al nuovo sistema di contenzioso tributario in Inghilterra evidenzia una qualche similitudine con il sistema italiano. Il non essere i *tribunals* inseriti nell'ordinamento giudiziario ma in quello amministrativo, richiama proprio il modello delle Commissioni Tributarie, che pur svolgendo una funzione giurisdizionale dipendono dal Ministero dell'economia e delle finanze e non da quello della giustizia. Anzi, per maggior precisione, potremmo dire che al pari delle Commissioni Tributarie italiane, i *Tribunals* inglesi hanno effettuato una evoluzione da organi di amministrazione attiva ad organi giurisdizionali veri e propri.

Per il resto, invece, non sembra potersi operare alcuna sovrapposizione fra i due modelli attuali, laddove quello inglese nasce quale tutela amministrativistica riconosciuta al cittadino per tutti gli ambiti pubblicistici, e solo successivamente prevede la presenza di *chambers* specializzate per i vari ambiti, ma pur sempre inserite in un unico sistema, quello del Two Tier; mentre il sistema del contenzioso tributario italiano è svincolato da quello amministrativistico generale costituito da TAR e Consiglio di Stato, nonché da quello ordinario.

Anche in relazione alle procedure i modelli sono piuttosto distanti; la gestione delle udienze e soprattutto il regime delle prove, in Inghilterra non varia tra ambito tributario, civilistico generale e penale.

Anche nel processo tributario è ammessa la prova testimoniale, a differenza di quanto avviene nel sistema italiano, come si è avuto modo di vedere al precedente capitolo III.

Inoltre, la possibilità prevista per i contribuenti di proporre in prima istanza ricorso all'HMRC, sebbene non costituisca più obbligo come nel precedente sistema, è ampiamente utilizzata, determinando così un forte decremento delle controversie portate alla cognizione dei *Tribunals*. Viceversa, il sistema italiano, nonostante disponga al suo interno di una serie di strumenti deflattivi, non riesce a raggiungere il medesimo effetto.

Nonostante l'indubbio pregio ascrivibile al processo tributario inglese, lo stesso non sempre riesce ad onorare il disposto di cui all'art. 6 CEDU, in relazione alla durata ragionevole. Ciò, a parere di chi scrive, è dovuto alla estrema precisione e conseguentemente al maggior tempo dedicato all'esame di ciascun singolo caso, compresi i tempi di udienza.

Pertanto, quello tributario inglese può definirsi senz'altro un giusto processo dal punto di vista del contraddittorio e della terzietà del giudice, che è completamente avulso dall'apparato amministrativo, ma lo è sicuramente meno dal punto di vista della tempistica.

CONCLUSIONI

Il lavoro di tesi ha cercato di offrire un inquadramento della tutela giurisdizionale offerta dal sistema tributario italiano alla luce delle norme costituzionali, senza tuttavia tralasciare i rapporti con il diritto europeo.

Si è partiti dall'analisi delle norme costituzionali previste in tema di tutela dei diritti riservando, poi, uno spazio maggiore alle disposizioni contenute nell'art. 111 della Costituzione, il quale è stato riformulato, dalla legge Cost. 25.11.99, in modo da dare definitiva attuazione al profilo obiettivo del giusto processo attraverso cui si attua la giurisdizione. Detto articolo, infatti, dispone espressamente che *“la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge da svolgersi nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”*.

Il secondo comma rinvia esplicitamente alle regole poste dalla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo (sottoscritta a Roma il 4 Novembre 1950 e recepita con la Legge n. 848/1955) e, a differenza degli altri commi che si riferiscono al processo penale, è applicabile ad ogni tipo di processo, dunque anche al processo tributario. Tuttavia, l'attuale disciplina del processo tributario, non consente allo stesso di raggiungere gli standards equitativi degli altri processi per una serie di ragioni.

I coni d'ombra possono essere riassunti nei seguenti punti:

1. il giudice tributario difficilmente può essere considerato un giudice indipendente, terzo ed imparziale, così come richiesto dall'art. 111 Cost.;
2. i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente sono perentori e non prevedono possibilità di rimessione; al contrario, i termini per la costituzione dell'Amministrazione non sono perentori;

3. le spese processuali vengono quasi sempre compensate;
4. la durata dei processi tributari esorbita il concetto di ragionevolezza.
5. La disciplina del processo tributario prevede una limitazione all'ammissione delle prove: non sono consentite nè la testimonianza nè il giuramento.

A queste peculiarità del processo tributario, se ne aggiungono altre che si ripercuotono sul diritto di difesa del contribuente: l'obbligo di inoltrare istanza per la trattazione in pubblica udienza del processo; l'impossibilità in appello di richiedere la sospensione della sentenza impugnata.

Tutto ciò conduce l'interprete a interrogarsi se il processo tributario italiano possa essere considerato giusto secondo l'art. 111 Cost.

Quest'ultimo, quale positivizzazione dei principi del giusto processo si pone in stretta correlazione con l'art 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali - non più solo fonte 'interposta', dato l'art. 117 c. 1 Cost., tra legge ordinaria e Carta fondamentale, ma anche direttamente vincolante, in virtù dell'art. 6 del nuovo TUE. Come è noto, l'articolo 6 della Convenzione, rubricato "*diritto ad un equo processo*", statuisce che "*ogni persona ha diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale*", mentre l'art. 111 Cost. enuclea, con riferimento all'ordinamento nostrano, le componenti senza le quali di processo 'dovuto' non è dato parlare e, segnatamente, ai primi due commi, la riserva di legge, il "contraddittorio tra le parti", "le condizioni di parità", il giudice "terzo ed imparziale", la "ragionevole durata".

Se, anche alla luce del Trattato di Lisbona, entrambe le nozioni di 'giusto processo' appaiono radicate nella Carta costituzionale, è possibile

delineare un unico ed unitario modello, discendente dal coordinamento organico dei due disposti.

Da detta lettura sinottica, è possibile desumere che il 'procedere' del giudizio debba essere "regolato dalla legge", così comportando non solo la riserva di legge in materia processuale, ma anche una restrizione della facoltà del giudice di condurre liberamente il processo e di predisporre *ad libitum* forme da seguire e termini da osservare. Il principio del "contraddittorio tra le parti" in "condizioni di parità" impone, poi, di consentire ai litiganti un'eguale possibilità di incidere sul convincimento del giudice, mediante l'esercizio di omologhi e corrispondenti poteri in fatto, in diritto e in materia di prove. A salvaguardia del contraddittorio e dello stesso diritto alla difesa, vi è altresì la garanzia della "pubblica udienza" che - salvi casi eccezionali e fondati su motivazioni ragionevoli - è resa necessaria dall'articolo 6 della Convenzione europea.

Viene, poi, la cosiddetta garanzia di "imparzialità" e "terzietà" del giudice, di cui all'art. 111 c. 2 Cost., che, integrata da quella, altrettanto rilevante, di "indipendenza" *ex art. 6 Cedu*, comporta l'assoluta inderogabilità del principio della domanda, il divieto del giudice di impiegare il proprio sapere privato nel processo - riguardo ai fatti o alle fonti materiali di prova -, il potenziamento degli istituti dell'astensione e riconsuazione, oltre al necessario contrasto, con misure effettive - almeno *de jure condendo* - di ogni rapporto di consonanza o dipendenza dell'ufficio da una delle parti in causa. Infine, la "ragionevole durata" di cui all'art. 111 Cost. o il "termine ragionevole" *ex art. 6 Cedu* impongono una scansione dei tempi processuali conforme ad efficienza - pur nel rispetto di un bilanciamento ponderato tra celerità della tempistica e diritto di difesa - facendo assurgere il "termine ragionevole" non solo a parametro

di buona amministrazione della giustizia, ma anche a vera e propria garanzia soggettiva.

Non vale, quale argomento contrario all'applicazione del "modello" alla giurisdizione tributaria, quello fondato sull'esegesi letterale dell'art. 6 della Convenzione europea, che, parlando testualmente di "diritti e doveri di carattere civile" e di "accuse penali", escluderebbe una materia che, come quella tributaria, avrebbe spiccato colore pubblicistico. Si è, infatti, considerata quella, pur minoritaria, giurisprudenza della Corte Europea di Strasburgo, che, in relazione alle sanzioni amministrative tributarie e a diverse ipotesi di giudizi aventi ad oggetto il rimborso delle imposte indebitamente percepite dal fisco, ritiene comunque applicabile l'articolo 6 Cedu.

Il 'modello' delineato è, poi, il prodotto non solo dell'art. 6 Cedu, ma anche dell'art. 111 Cost.: la Convenzione, fornendo solo uno *standard* minimo, e non massimo, di tutela e garantendo, nel Preambolo, il rispetto delle tradizioni nazionali e degli ordinamenti dei singoli Stati contraenti, non esclude l'operatività delle singole normative nazionali, ove le stesse non diminuiscano, bensì accrescano, la portata delle garanzie.

L'ampia portata dell'articolo 111 Cost. - e, per quanto concerne la ragionevole durata del processo, la portata della legge n. 89/2001 - consente la piena applicazione del modello del giudizio dovuto alla giurisdizione tributaria.

Tutto il ragionamento afferente alla tutela giurisdizionale e, dunque, alle norme costituzionali non poteva prescindere dall'esame degli aspetti tecnici, oltre che giuridici, della giurisdizione delle commissioni tributarie e degli atti che possono essere portati alla loro cognizione, nonché dal più generale inquadramento delle stesse quali organi preposti alla tutela giurisdizionale in materia fiscale.

Nel lavoro di tesi si è tentato di approfondire l'effettiva ampiezza della cognizione giurisdizionale dei Giudici tributari, attraverso un'analisi critica dei principali riferimenti legislativi, ossia l'art. 2 e l'art. 19 del d.lgs. 546/1992; delle posizioni della dottrina; nonché dei più recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità e costituzionale. Dopo aver tracciato l'evoluzione delle Commissioni tributarie da organi di amministrazione attiva ad organi giurisdizionali e dopo aver analizzato le modifiche legislative che, nel tempo, hanno riguardato l'art. 2 del d.lgs. 546/1992, ci si è soffermati sulla nozione di tributo, che nell'ambito di operatività della "giurisdizione tributaria", riveste un ruolo centrale, dato il legame inscindibile sussistente tra la giurisdizione del giudice tributario e la natura tributaria del rapporto sottostante.

Le difficoltà che si sono incontrate in questa fase sono legate alla mancanza di una definizione legislativa che indichi cosa debba intendersi con tale nozione nell'ambito specifico in analisi.

In proposito autorevole dottrina³⁶⁷ ha affermato che nessuna norma costituzionale "può essere utilizzata per costruire la nozione di tributo, la quale deve essere dedotta dall'analisi e sintesi delle norme di diritto tributario comune"; di conseguenza incorre "in errore metodologico sia chi definisce il tributo utilizzando l'art. 23 sia chi sfrutta a tal fine l'art. 53 o altra norma costituzionale".

Alla luce di ciò si condividono le autorevoli osservazioni, in base alle quali nell'ordinamento tributario non esiste un unico concetto di tributo,

³⁶⁷ G. Falsitta, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione triconomica di tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, 273; ID., *Manuale di diritto tributario*, Cedam, 1995, p. 18.

ma sono ricavabili più definizioni di “tributo”, in relazione alle molteplici norme che lo evocano³⁶⁸.

Di conseguenza, dato che le discipline di diritto positivo configurano diverse nozioni di tributo, ciascuna ai propri particolari fini, sarà compito dell'interprete, *individuare e circoscrivere ambito per ambito, i campi delle singole regolamentazioni e le relative nozioni*". Con riguardo specifico, poi, alla giurisdizione tributaria, risulta necessario intendersi sulla nozione di “tributo” nello specifico contesto dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992³⁶⁹.

Si è sottolineato che tale operazione, peraltro, si rivela di fondamentale importanza non solo in vista della corretta individuazione della materia devoluta alle Commissioni tributarie, ma anche in relazione al distinto e connesso profilo della legittimità costituzionale di una giurisdizione tributaria “così allargata”, dalle modifiche legislative che hanno interessato l'art. 2, ampliandone sempre più la portata. In relazione a quest'ultimo aspetto, si è evidenziato come la Corte costituzionale abbia, in proposito, specificato che il divieto di istituire giudici speciali, sancito dall'art. 102 Cost., non impedisce al legislatore di estendere la giurisdizione delle Commissioni, a condizione, però, che si resti pur sempre nell'ambito della materia tributaria, perché, altrimenti, si snaturerebbe la potestà di tali organi; la giurisdizione del giudice tributario, infatti, “*deve ritenersi imprescindibilmente collegata*” alla “*natura tributaria del rapporto*”³⁷⁰. Una attribuzione giurisdizionale più ampia,

³⁶⁸ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario - Parte generale*. Torino, 2011, p. 3. Cfr. anche C. Sacchetto, *Tassa*, in *Enc. Dir.*, 8, il quale rileva come non infrequenti risultino essere le ipotesi di dissociazione tra qualifica formale e reale contenuto, create per effetto di evoluzioni nella disciplina del singolo prelievo determinate da motivi contingenti o di politica economica.

³⁶⁹ E. Marellò, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2009, 5, p. 3921.

³⁷⁰ Corte cost., sent. 23 aprile 1998, n. 144.

dunque, si porrebbe in contrasto con l'art. 102 Cost., determinando la creazione di un nuovo giudice speciale vietato dalla Costituzione.

E' evidente che la problematicità e l'incertezza sulla nozione di tributo e di rapporto tributario, unitamente alla mutevolezza dei modelli di attuazione delle entrate³⁷¹, si riflettono inevitabilmente anche sulla questione inerente agli atti impugnabili innanzi al giudice tributario.

In proposito si è avuto modo di rilevare come la dottrina ha da sempre ravvisato un profilo di tassatività nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19³⁷², facendo leva sulla strutturazione del processo tributario, caratterizzato da una tutela formalmente attivata dall'impugnazione di un atto ma che è sostanzialmente rivolto all'accertamento del rapporto tributario sottostante³⁷³.

Nonostante ciò, tale orientamento ammette un'interpretazione estensiva degli atti elencati, sostenendo che gli stessi debbano essere interpretati non in virtù del *nomen iuris*, bensì in base al loro "contenuto sostanziale". Non precludendo, dunque, in assoluto la possibilità di impugnare atti diversi da quelli espressamente elencati. Si ritiene, infatti, che la natura dell'elencazione in esame sia "tassativa" ma al tempo stesso "aperta": gli "atti tributari" non ricompresi nell'elenco sarebbero impugnabili se

³⁷¹ Cfr. C. Sacchetto, *Tassa*, in Enc. Dir., XLIV, 1992 p. 8, il quale rileva come non infrequenti risultino essere le ipotesi di dissociazione tra qualifica formale e reale contenuto, create per effetto di evoluzioni nella disciplina del singolo prelievo determinate da motivi contingenti o di politica economica.

³⁷² In tal senso: F. Tesauro, voce *Processo Tributario*, in *Digesto disc. priv. sez. comm.*, XI, Torino, 1995, 345; F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, op. cit., p. 50 ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 625.

³⁷³ Ci si riferisce alla nota formula "impugnazione-marito" elaborata nell'ambito della c.d. teoria dichiarativa. La dottrina orientata a privilegiare il carattere impugnatorio e di annullamento del processo tributario nell'ambito dell'impostazione concettuale c.d. "costitutiva", conferma (ed anzi esprime in forma più stringente e rigorosa) la natura tassativa dell'art. 19, ammettendo in forma limitata una interpretazione estensiva, ma negando fermamente quella analogica. Sul punto si veda: TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, op. cit., p. 11.

hanno scopo ed effetti riconducibili ad alcuno di quelli espressamente elencati, così valorizzando il concreto profilo funzionale degli stessi³⁷⁴.

Dall'analisi condotta, è emerso come i problemi interpretativi si siano acuiti in virtù del fatto che, a fronte delle modifiche legislative che hanno riguardato l'art. 2, il sistema delineato dall'art. 19 sia, invece, rimasto immutato.

Ferma, dunque, la struttura normativa dell'art. 19 e, quindi, la sua "tendenziale" tassatività, si impone la necessità di una interpretazione dello stesso alla luce del rinnovato art. 2 del d.lgs. 546/1992, ma anche e soprattutto di una lettura costituzionalmente compatibile, con particolare riferimento al diritto di difesa *ex art. 24 Cost.*

Per quanto riguarda la posizione della giurisprudenza di legittimità, essa è decisamente favorevole ad un'interpretazione estensiva dell'art. 19 del d.lgs. 546/1992: muovendo, infatti, dall'idea che l'estensione della cognizione delle Commissioni tributarie a *"tutte le controversie aventi ad oggetto tributi"*, avrebbe *"necessariamente comportato una modifica dell'art. 19"*, consentendo di ricorrere al Giudice tributario *"ogniquale volta l'Amministrazione finanziaria manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare"*³⁷⁵, si è affermato che ciò imporrebbe di intendere l'elenco degli atti impugnabili in modo da evitare *"lacune di tutela giurisdizionale"*, contrarie agli artt. 24 e 113 Cost.³⁷⁶. L'elenco, di conseguenza, sarebbe non tassativo, o almeno da interpretare con *"considerevole ampiezza"*. La Corte,

³⁷⁴ M. Cantillo, *Aspetti problematici della giurisdizione generale tributaria*, op. cit., p. 810; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, op. cit., p. 128. *Contra*: S. Muscarà, *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e "nuovo" processo tributario*, op. cit., p. 1508.

³⁷⁵ Cfr. Cass., ss.uu., sent. 10 agosto 2005, n. 16776.

³⁷⁶ Cass., ss.uu., sent. 27 marzo 2007, n. 7388.

dunque, offre una interpretazione ampia dell'art. 19, tesa a rendere la norma "adeguata" anche sul piano costituzionale.

Va segnalato, inoltre, un ulteriore sviluppo della giurisprudenza di legittimità³⁷⁷, che, si è spinta a distinguere tra gli atti tipici, da individuarsi mediante una rigida interpretazione, perchè suscettibili, se non impugnati, di diventare definitivi e gli atti non espressamente indicati, impugnabili se idonei a portare "*a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria*", ma la cui mancata impugnazione non determinerebbe la cristallizzazione della pretesa. Quest'ultima, a sua volta, potrebbe essere reiterata in uno degli atti tipici di cui all'art. 19.

Ciò perché il ricorso avverso l'atto atipico non costituisce un onere, ma una mera facoltà, in quanto l'allargata tutela non deve tradursi in un danno per il contribuente.

L'impugnazione "facoltativa", però, si allontana dalla *ratio* in base a cui è stato strutturato il sistema processuale tributario, ossia, quale sistema tendenzialmente chiuso ed orientato nel senso di concentrare la tutela sugli atti finali, comportanti una pretesa compiuta ed efficace³⁷⁸. Tale connotazione non può certo riconoscersi ad atti che anticipano solo i contenuti, ma non gli effetti di atti autonomamente impugnabili³⁷⁹. Più semplicemente, seguendo quanto affermato dalla giurisprudenza richiamata, si corre il rischio di ampliare l'art. 19 ben oltre ciò che è strettamente necessario per garantire la compatibilità con l'art. 24 e 113 della Costituzione³⁸⁰, travolgendo la *ratio*, tutt'ora vigente, della

³⁷⁷ Cass., sent. 8 ottobre 2007, n. 21045.

³⁷⁸ L. Ferlazzo Natoli, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. trib.*, 2008, I, 1112.

³⁷⁹ G. Tabet, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, op. cit., p. 21.

³⁸⁰ S. Fiorentino, *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 221 ss.

disposizione stessa. In tal modo si costituirebbero vie di accesso al giudizio diverse da quelle previste dalla legge.

La posizione della giurisprudenza se da un lato evidenzia la volontà di evitare un vuoto di tutela; dall'altro sottolinea la difficile conciliabilità tra la tendenziale tassatività dell'art. 19 ed il novellato art. 2. Emerge, perciò con tutta evidenza la necessità di un intervento riformatore dell'art. 19.

L'oggetto del lavoro di tesi, ossia la tutela giurisdizionale in ambito tributario, ha imposto anche una analisi degli strumenti probatori utilizzabili all'interno del processo tributario. A tal proposito, dopo aver evidenziato il divieto dell'utilizzo della testimonianza e del giuramento, ne si è sottolineata l'incomprensibilità. Tuttavia non mancano voci della dottrina tese a giustificare l'esistenza del divieto *de quo* sulla base della documentalità tipica del processo tributario. Anche gli interventi giurisprudenziali volti a tentare il riequilibrio delle posizioni delle parti, in ambito probatorio, non si sono rivelati particolarmente incisivi. Ci si riferisce all'ammissibilità delle dichiarazioni di scienza da parte di terzi assunte fuori del processo e prodotte in sede processuale in forma di atto pubblico o atto sostitutivo di notorietà. Tutto ciò avrebbe dovuto permettere alla parte privata di utilizzare elementi di prova altrimenti non producibili. Di fatto, però, non si è avuto nessun riequilibrio, perchè essendo le dichiarazioni di terzi assunte fuori del processo caratterizzate da un valore puramente indiziario e non potendo costituire piena prova del fatto da provare, non riusciranno mai a garantire lo stesso equilibrio che garantirebbe il contraddittorio tra le parti al momento della assunzione della prova innanzi ad un giudice terzo ed imparziale. Più semplicemente l'effetto della testimonianza non può essere surrogato dal prudente apprezzamento del giudice di fronte a dichiarazioni assunte da terzi al di fuori del processo. Inoltre si è sottolineato come sia possibile

imbattersi in fatti non dimostrabili se non attraverso l'istituto della testimonianza, il cui divieto di utilizzo si concretizzerebbe in una limitazione del diritto di difesa. Infine, non sempre degno di apprezzamento può dirsi il ragionamento secondo cui non esistendo un principio espresso di uniformità delle garanzie e degli strumenti processuali nel nostro ordinamento, il legislatore possa discrezionalmente limitare l'utilizzo di taluni strumenti probatori.

L'ultimo capitolo, del lavoro di tesi è il frutto di una esperienza diretta svolta in Inghilterra che ha permesso una visione piuttosto completa del processo tributario Uk. Quest'ultimo è stato, radicalmente riformato nel 2009. L'etichetta di sistema variegato e privo di coerenza interna che è spesso stata apposta al sistema dei *Tribunals* in Inghilterra ha, infatti, reso necessario un intervento riformatore che ha portato alla creazione di due soli *Tribunals*: il *First Tier* e l'*Upper Tribunal*. Il precedente sistema, invece, si presentava come un corposo apparato di *administrative tribunals*, istituiti con leggi *ad hoc* e di impianto settoriale. Ciò, gli conferiva sicuramente un carattere originale rispetto ai diversi sistemi degli altri paesi occidentali, ma presentava anche innumerevoli criticità a livello gestionale, organizzativo e soprattutto di coordinamento.

Per offrire risposta ad un sistema così sfuggente e dai contorni poco delimitati, l'obiettivo principale dell'intervento riformatore è consistito nel superamento della compenetrazione di tribunali e pubblica amministrazione in un unico plesso amministrativo, in modo da rendere più efficiente e immediata la tutela degli amministrati.

C'è stata perciò una evoluzione dei *Tribunals* da organi di amministrazione attiva ad organi giurisdizionali. Nel'attuale sistema *Two Tier*, si concentrano le funzioni giustiziali di tipo settoriale, prima esercitate dai diversi tribunali esistenti. Mentre il *First Tier* rappresenta

l'organo di prima istanza, l'*Upper Tribunals* vanta sia le funzioni di organo di appello che, in ipotesi particolari, quelle di organo di primo grado. La finalità principale della riforma si ritiene possa essere individuata nella volontà di accrescere l'indipendenza e la neutralità di questi organi, e ciò si è tradotto nell'operazione di portare gli apparati dei tribunali fuori dal complesso organizzativo dell'amministrazione. D'altra parte, se dal punto di vista sostanziale e con riferimento alle procedure adottate, già i precedenti tribunals erano parzialmente assimilabili alle corti, con la riforma essi sono stati dotati anche di maggiore autonomia organizzativa, di modo che non siano più inglobati nella gigantesca macchina dello Stato

BIBLIOGRAFIA

- Abel-Smith B., Stevens R., *In Search of Justice: Society and the Legal System*, London, 1968.
- Adler M., *A Socio-Legal Approach to Administrative Justice*, in 25 *Law and Policy*, 2003. Adler M., *Self-Help is no Substitute*, in 8 *Tribunals Journal*, 2001, II.
- Adler M., *Tribunal Reform: Proportionate Dispute Resolution and the Pursuit of Administrative Justice*, in *Modern Law Review*, 2006.
- Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Milano 1969.
- Amatucci F., *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giustizia Tributaria* n. 2/2008.
- Amodio E., *Dal rito inquisitorio al giusto processo*. Milano 2003.
- Andrioli V., *Novissimo digesto italiano*, voce Presunzioni, in *Dir. Civ. e proc. Civ.*, XIII.
- Andronio A., *Commentario Costituzione art. 111*, a cura di Branca e Pizzorusso, Roma 2000.
- Baglione T., Menchini S. e Miccinesi M., *Il nuovo processo tributario*, Milano 1997.
- Baker P., *Taxation and the European Convention on human right*, in *Eur. Taxation*, 2001.
- Balboni E., *Idea e prassi dell'amministrazione giustiziale*, in *Studi in onore di Feliciano Benvenuti*, vol. I, Modena.
- Balboni E., *L'amministrazione giustiziale*, Padova, 1986.
- Basilavecchia M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009.

Basilavecchia M., *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche* a cura di F. Batistoni Ferrara, Torino 2007.

Basilavecchia M., *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II.

Basilavecchia M., *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili*, in *Giur. Trib.*, 1996. 03,

Batistoni Ferrara F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995.

Batistoni Ferrara F., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996.

Batistoni Ferrara F., *Processo tributario, riflessioni sulla prova*, in *Dir E Prat. Trib.*, 1983, I.

Bizioli G., Pescara - 5 e 6 Maggio 2011, Convegno "Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo e giusto processo tributario", Atti in corso di pubblicazione.

Bizioli G., *La Corte costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all'ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2008.

Boyron S., *Veille de droit administratif anglais*, in *Droit Administratif*, 2007.

Bradley A. W., *The tribunals maze*, Public Law, 2002.

Buck T., *The Upper Tribunal: provenance, prospects and precedent*, paper presented at ESRC seminar series in Administrative Justice, Institute of Governance, Public Policy and Social Research, Queens University, Belfast 27 March 2007, p. 3.

Buck T., *Tribunal Reform in the UK: Precedent and Reporting in the New Unified Structure*, available at <http://ssrn.com/abstract=992258>;

Buzzoni G., *Art. 1*, in *Commentario breve al c.p.c.*, a cura di Carpi, Taruffo, Padova, 1994.

- Caianiello V., *Manuale di diritto processuale amministrativo*, 3^a ed., Torino, 2003.
- Calamandrei P., *Limiti tra giurisdizione e amministrazione nella sentenza civile*, in *Studi sul processo civile*, Padova, 1930.
- Calamandrei P., *Processo e giustizia*, in *Riv. dir. proc.*, 1950.
- Cantillo M., *Aspetti problematici della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002.
- Cappelletti M. e Vigoriti V., *Il diritto costituzionale delle parti nel processo civile*, *Riv. Dir. Proc.*, 1971.
- Cappelletti M., *Diritto di azione e di difesa e funzione concretizzatrice della giurisprudenza costituzionale. Art. 24 Cost e due process of law clause*, in *Giur. Cost.* 1961.
- Cappelletti M., *La testimonianza della parte nel sistema dell'oralità. Contributo alla teoria dell'utilizzazione probatoria del sapere delle parti nel processo civile*. Milano, 1974.
- Caranta R., *Judicial Review*, in *Dig. disc. pubbl.*, 1993, IX.
- Carnelutti, *"Diritto e processo"*, Napoli, 1958.
- Carratta A., *La Corte costituzionale e il ricorso per cassazione quale 'nucleo essenziale' del 'giusto processo regolato dalla legge': un monito per il legislatore ordinario*, in *Giurisprudenza Italiana*, III, 2010.
- Cassese S., *Albert Venn Dicey e il diritto amministrativo*, in *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico*, 1990.
- Cassese S., *La costruzione del diritto amministrativo: Francia e Regno Unito*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*.
- Castaldi L., *Il nuovo processo tributario - Commentario*, Milano, 2004.
- Cattaneo S., *«Agencies» e «Regulation» nel Regno Unito*, in *Le autorità indipendenti. Da fattori evolutivi ad elementi della transizione nel diritto pubblico italiano*, a cura di S. Labriola, Milano, 1999.

- Cecchetti M., *Giusto processo (diritto costituzionale)*, in Enciclopedia del diritto, Aggiornamento, V, Milano, 2001.
- Cecchetti M., *La riforma dell'art. 111 Cost.: tra fonti preesistenti, modifica della Costituzione, diritto intertemporale ed esigenze di adeguamento della legislazione ordinaria*, in AA.VV., Osservatorio sulle fonti, De Siervo (a cura di), Torino, 2000.
- Celotto A., *Il Trattato di Lisbona ha reso la CEDU direttamente applicabile nell'ordinamento italiano?*, in www.giustamm.it.
- Chiarloni S., in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile* (Atti del Convegno dell'Elba, 9-10 giugno 2000) a cura di M. G. Civinini e C. M. Verardi, Quaderni di Questione Giustizia, 2001.
- Chiovenda G., *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, ristampa, 1980.
- Chirulli P., *Attività amministrativa e sindacato giurisdizionale in Gran Bretagna. Dal locus standi alla justiciability*, Torino, 1996.
- Ciampi A., *Le garanzie dei diritti processuali dell'imputato*, in Riv. Dir. Internaz., 1999.
- Cipolla G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova 2005.
- Cittarello A., *La durata ragionevole del processo: criteri di valutazione della ragionevolezza elaborati dalla CEDU ed Ordinamento italiano*, in Riv. it. dir. pubbl. comun., 2003.
- Cociani S.F., *Gli atti impugnabili e la crisi di cooperazione tra fisco e contribuente*, in Riv. dir. trib., 2007.
- Comba M., *Lineamenti di giustizia tributaria comparata*, in G. Paleologo (a cura di) *La Giustizia Tributaria Italiana e la sua Commissione Tributaria Centrale*, Milano 2005.
- Comoglio L. P., *Etica e tecnica del giusto processo*. Torino 2004.
- Comoglio L. P., *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*. Padova, 1970. Comoglio L.P., *Contraddittorio*, in Enc. Giur., Roma, 1998.

Conolly O. – Hamilton P., *Hamilton on tax appeals*, London, 2010.

Consolo C., *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1988, I.

Cordeiro Guerra R., *Le norme del codice di procedura civile compatibili ed applicabili nel processo tributario*, in *Quaderni del Cons. di Pres. della Gius. Trib.* n. 4/2002.

Cordero F., *Procedura penale*, VIII ed., Milano, 2006.

Corso P., *Il divieto della prova testimoniale non contrasta con i precetti costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 2000.

Costantino G., *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il «giusto processo civile». Le garanzie*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile (Atti del Convegno dell'Elba, 9-10 giugno 2000)* a cura di M. G. Civinini e C. M. Verardi, *Quaderni di Questione Giustizia*, 2001.

Crisafulli V., *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, 1965, II.

Cuocolo F., *Rilevanza costituzionale dei «giusto processo »*, in *Quad. reg.*, 2006.

D'Alberti M., *Diritto amministrativo comparato*, Bologna, 1992.

D'Elia, *Magistratura, polizia giudiziaria e Costituzione*, Milano, 2002.

D'Orsogna V., *Lo svolgimento del processo di primo grado- la fase di decisione*, in *Giustizia amministrativa*, a cura di Scoca, Torino, 2003.

De Franchis F., *Dizionario giuridico*, vol. I, Milano, 1984.

De Mita E., *La consulta non interviene sull'esistente*, in *Il Sole24Ore*, del 26 gennaio 2000.

De Mita E., *Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza "necessitata"*, introduzione dell'autore al volume, *I cinquant'anni della Corte Costituzionale. Diritto Tributario*, Roma 2006 a cura di L.Perrone e C.Berliri.

- De Mita E., *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in Jus, 2000.
- De Salvia M., *Compendium della CEDU*, Napoli, 2000.
- De Smith S. A., *Judicial Review of Administrative Action*, London, 1973.
- De Stefano M., *Il mancato o ritardato rimborso delle imposte costituisce violazione dei diritti umani*, in Il Fisco n. 36, del 6 ottobre 2003.
- Del Federico L., *I principi della convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in Riv. Dir. Fin. E Sc. Fin., n. 2/2010.
- Del Federico L., *La giurisdizione*, in Tesauro (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998.
- Del Torchio F. "Divieto di testimonianza ed utilizzo delle dichiarazioni di terzi nel processo tributario" in www.uncat.it.
- Denti V., *La giustizia civile*, Bologna 1989.
- Didone A., *Equa riparazione e ragionevole durata del giusto processo*, Milano.
- Dorigo S., *Fair Tax Trial: qualche considerazione storico-sistemica sull'applicabilità dell'art. 6 della CEDU alle controversie fiscali*, Relazione tenuta a Pescara, il 5 maggio 2011, nel corso del convegno "Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giusto processo tributario", in <http://www.inich./scigiur/eventi>.
- Dorigo S., *Il limite massimo de'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione Europea e i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in Riv Dir. Trib., 2011, I.
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995.
- Falsitta G., *Osservazioni del moderatore a margine degli interventi*, in *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Torino, 2007.
- Ferlazzo Natoli L., *Lineamenti di Diritto Tributario*, Milano, 2007.

- Ferrari G. F., *La Convenzione europea e la sua "incorporation" nel Regno Unito*, in Riv di Dir. comparato pubblico ed europeo, 1999, I.
- Ferrua P., *Difesa (diritto di)*, in Digesto penale, III, Torino 1989.
- Ferrua P., *Il giusto processo*. Bologna, 2012.
- Finocchiaro A.- Finocchiaro M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996.
- Fiorentino S., *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, in Giust. Trib. 2/2008.
- Fois S., *Legalità (principio di)*, in Enc. del Dir., XXIII, Milano, 1973.
- Frank's committee, *Report of the Committee on Administrative Tribunals and Enquiries*, London, 1957.
- Fransoni G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001.
- Fregni M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.
- Furnari F., *Il risarcimento dei danni per la lentezza della giustizia*, Torino, 2005.
- Gaffuri G., *La giurisdizione e la competenza del giudice speciale tributario*, in *Il processo tributario* (a cura di G. Curami), Torino, 1998.
- Gaffuri G., *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale - Padova 2003.
- Gallo F., *Quale modello processuale per il diritto tributario?*, in Rass. Trib., 2011, I.
- Gallo F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in Rass. Trib., I, 2003.
- Gambini F., *La ragionevole durata del processo e la legge Pinto*, in Riv. dir. cost., 2005.
- Genn H., Genn Y., *The Effectiveness of Representation at Tribunals*, London, Lord Chancellor's Department.
- Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972.

- Glendi C., *Atti recettizi, predeterminazione normativa, degli atti impugnabili, e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008.
- Glendi C., *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, n. 26, 2009.
- Glendi C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.
- Glendi C., *Processo tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*.
- Glendi C., *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario* in *GT Rivista di Giurisprudenza tributaria* n. 9/2007.
- Gobbi C., *Il processo Tributario*, in *Trattati a cura di P. Cendon*, Milano, 2009.
- Goodhart A. L., *Ridge v. Baldwin: Administration and Natural Justice*, in *Law Quarterly Review*, 1964.
- Gordon K., *Tax Chamber Hearings*. Chester, 2012.
- Grassi E., *La motivazione dell'accertamento tributario come momento genetico del contraddittorio processuale in sinergia di apporto alla difesa in giudizio*, in *il Fisco*, 2006.
- Greggi M. – I. Buriani, *Principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, Padova, 2013.
- 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.
- Guastini R., *La magistratura*, Tomo I, in G. Branca – A. Pizzorusso, *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1994.
- Harlow C., Rawlings R., *Law and Administration*, London-Edinburgh-Dublin, 1997.
- Ingrosso G., *Sull'autonomia dell'azione giudiziaria in materia tributaria*, in *Foro it.*, 1938, I.

- Jemolo C. A., *Sugli asseriti riflessi costituzionali della ricusazione*, in *Giur cost.*, 1951.
- Kirk D., *Employment status, the tax rules*. Chester, 2012-2013.
- Kirkham R., *Reforming the Tribunal Sector*, in *27 Journal of Social Welfare and Family Law*, 2005.
- La Rosa S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000.
- La Scala A.E., "Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario", in *Rass. Trib.*, I, 2012.
- La Scala A.E., *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007.
- La Scala A.E., *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo*, in *Rass. Trib.* 1/2012.
- Le Sueur A., *Courts, Tribunals, Ombudsmen, ADR: Administrative Justice, Constitutionalism and Informality*, in *The Changing Constitution*, Oxford, 2007.
- Liebman E.T., *Manuale di diritto processuale civile*, Milano 1981.
- Longobardi C., *Della relazione tra il giudice speciale tributario e il giudice ordinario*, in *Giur. Compl. Cass. Civ.*, 1947, III.
- Lupi R., *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1998.
- Macchia M. *La riforma degli administrative tribunals nel regno unito*, in *Riv trim.di Dir. Pubblico*, Milano, I, 2009.
- Magnani C., Marongiu G., *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II.
- Manzon E. , *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario.*, in *Riv. Dir.Trib.*, anno XI- 2001, Milano.
- Marcheselli A., *Il giusto processo tributario in Italia: il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001.

- Marcheselli A., *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario.*, in *Riv. Dir. trib.* ANNO XI-2001, Milano.
- Marcheselli A., *"Diritto alla prova e parità delle armi nel processo tributario"* in *Dir. Prat. Trib*, II, 2003.
- Marcheselli A., *Asimmetrie del diritto alla "prova" tra fisco e contribuente e diritto di difesa*, in *Giust. Trib.*, 2007.
- 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. e Prat. Trib. Int.*, 2007.
- Marcheselli A., *Riforma del rito civile, testimonianza scritta e giusto processo tributario*, in www.Giustiziatributaria.it.
- Marongiu G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003.
- Marongiu G., *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove commissioni tributarie*, in *Giur. Comm.*, 1975.
- Martino R., *Sul diritto all'equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo (legge 24 marzo 2001, n. 89)*, in *Riv. dir. proc.*, 2000.
- Melis G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.
- Meloncelli A., *Giurisdizione (disciplina costituzionale della)*, in *Enc. giur.*, XV, 1989, 2;
- Miceli R., *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità!*, in *Riv. dir. trib.*, 2004.
- Miceli R., *intervento al convegno "Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo e giusto processo tributario"*. Pescara, 5 e 6 maggio 2011.
- Montanari L., *I diritti dell'uomo nell'area europea tra fonti internazionali e fonti interne*, Torino, 2002.

- Mortara L., *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, vol. I, Milano, 1923.
- Mortati C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1969.
- Moschetti G., *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi e di carattere generale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1999, II.
- Moschetti G., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994.
- Muscarà S., *Atti impugnabili tra vecchio contenzioso tributario e prospettive di riforma*, in *Rass. Trib.*, 1994.
- Muscarà S., *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, II.
- Muscarà S., *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e "nuovo" processotributario*, in *Rass. Trib.*, 1994.
- Occhiocupo N., *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale. Bilancio di vent'anni di attività*, (Atti del convegno di Parma, 27-30 maggio 1976), a cura di N. Occhiocupo, Bologna, 1978.
- Oliver S., *Il contenzioso tributario nel Regno Unito*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin.*, I, 1995.
- Onida V., *Giurisdizione speciale (voce)*, in *Nov.mo Dig. It.*, Appendice, III, Torino, 1982.
- Partington M. (ed.), *The Leggatt Review of Tribunals: Academic Seminar Papers*, Bristol University, 2001.
- Pederzoli P., *Corte costituzionale e parlamento: il confronto sul giusto processo*, in *Giusto processo?*, a cura di D. Guarnieri e F. Zanotti, Padova, 2006.
- Perrone L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.*, 3/2007.

Perrone L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006.

Picardi N., *Il principio del contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1998.

Pizzorusso A., *Art. 102*, in *Comm. Cost.*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981.

Pizzorusso, *Delle Fonti del Diritto*, in *Commentario al codice civile, art. 1-9*. Bologna-Roma 1977.

Poddighe A., *Prova del fatto negativo e diritto alla difesa*, in *Rass. Trib.*, 2003.

Proto Pisani A., *Relazione conclusiva*, in *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile (Atti del Convegno dell'Elba, 9-10 giugno 2000)* a cura di M. G. Civinini e C. M. Verardi, 2001.

Pugliese F. P., *Sui tribunali amministrativi in Inghilterra*, in *Dir. soc.*, 1973.

Pugliese P., *La riforma degli ordinamenti tributari*, in *Archivio di diritto pubblico*, diretto da D. Donati, Padova, 1937.

Radcliffe C., *The Tribunals Revolution*, in *Judicial Review*, 2007.

Relazione svolta all'Assemblea Costituente dalla I Sottocommissione sui "Problemi Costituzionali", in *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*. Padova, 1970.

Richardson G., Genn H., *Tribunals in Transition: Resolution or Adjudication?*, in *Public Law*, 2007.

Romano S., *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Trattato di diritto amministrativo*, diretto da V.E. Orlando, III, Milano, 1901.

Ruggeri S., *La riforma del giusto processo*, in *AA.VV., L'attuazione della Costituzione. Recenti riforme e ipotesi di revisione*, Panizza, Romboli (a cura di), Pisa, 2001.

Ruggero F., *L'obbligo della motivazione nel procedimento di accertamento tributario*, in *La Riv. di Fin., In.Ed.It.*

Russo P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. Trib.*, 2000.

- Russo P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004.
- Russo P., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009.
- Russo P., *Manuale di diritto tributario - Il processo tributario*, Milano, 2005.
- Russo P., *Manuale di diritto tributario*, vol. sul processo tributario, Milano, 2013;
- Russo P., *Sul divieto della prova testimoniale*, in *Rassegna tributaria*, 2/2000.
- Sacchetto C., *Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo e giusto processo tributario*, in *Atti del convegno Pescara, 5 e 6 maggio 2011*, in corso di pubblicazione.
- Sacrestano A. e Villani M., *Dichiarazioni rese da terzi: dal valore di presunzione a quello di testimonianza*, in *Guida Normativa - Il Sole24Ore* del 23 marzo 2010.
- Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, 1990.
- Satta S., *Diritto processuale civile*, Padova, 1981.
- Schiavolin R., *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2008.
- Schiavolin R., *Le prove*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario- Il processo tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1998.
- Scuffi M., *L'unità della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.* 3/2002.
- Tabet G., *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009.

Tabet G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *Giur. trib.*, n. 6, 2008.

Tarantino G., *Il giusto processo tributario*, in *il Fisco*, 3 maggio 2004.

Tarzia G., *L'ordine europeo del processo civile*. In *Riv. Dir. Proc.* 2001, p 902 ss., il quale riprende la famosa espressione di Carnelutti, *Diritto e processo*, Napoli, 1958.

Tarzia G., *L'art. 111 Cost. e le garanzie europee del processo civile*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2001.

Tesauo F., in *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.* 2006.

Tesauo F., a cura di, *Codice commentato, processo tributario*. Torino 2011.

Tesauo F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.* 1/2006.

Tesauo F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giustizia Tributaria*, 2007, I.

Tesauo F., *Manuale del processo tributario*, Torino 2013.

Tesauo F., *Processo tributario*, in *Digesto IV edizione-discipline privatistiche -sez. commerciale*, volume di Aggiornamento.

Tesauo F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980.

Tesauo F., *Prova (Diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, aggiornamento, vol. III, Milano.

Tesauo F., *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in *Il fisco*, 2002.

Tesauo F., voce *Processo Tributario*, in *Digesto disc. priv. sez. comm.*, XI, Torino, 1995.

Tizzano, *La personalità internazionale dell'Unione europea*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1998.

Tomaseo F., *Lezioni di diritto processuale civile, disposizioni generali*, Padova 2006.

Trocker N., *Dal giusto processo all'effettività dei rimedi: l'azione nell'elaborazione della Corte europea dei diritti dell'Uomo*, in Riv. trim. dir: proc. civ., 2007.

Trocker N., *Il nuovo articolo 111 della costituzione e il giusto processo in materia civile: profili generali*. Riv. Trim. Dir. e Proc. Civ., 2001.

Ubertis G., voce *Giusto Processo* (dir. proc. pen.) in Enc. Dir. Annali, II tomo 1, Milano 2008.

Uricchio A., *Atti e poteri del giudice tributario tra principi del "giusto processo" e estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007.

Varano V., *Organizzazione e garanzie della giustizia civile nell'Inghilterra moderna*, Milano, 1973.

Villani M. e Rizzo M., *Divieto di testimonianza e giusto processo tributario alla luce della riforma del c.p.c"* in Tribuna Finanziaria n. 2, marzo/aprile 2011.

Wade H. W. R., Forsyth C. F., *Administrative Law*, IX ed., Oxford, 2004.

Wikeley N., Thomas R., *Evaluating Tribunal Adjudication: Administrative Justice and Tribunal Appeals*, in 25 Legal Studies, 2005.

Zanon N.- Biondi F., *Il sistema costituzionale della magistratura*. Bologna, 2006.

Zanon N.-Biondi F., *Diritto costituzionale dell'ordine giudiziario : status e funzioni dei magistrati alla luce dei principi e della giurisprudenza costituzionali*. Milano, 2002.

GIURISPRUDENZA

Corte EDU, sent. 24 settembre 2002, *Salomon c. Francia*.

Corte Cost., sent. n. 226 del 1976.

Corte Cost., sent. 15 maggio 1974, n. 128.

Cass. ss.uu. sent. 16776/2005, cit.

Corte Cost. sent. 55/1971

EWHC, *M E Pipe and others v HMRC*, 2008.

EWHC, sent. 1229/2009, *HMRC v Banerjee*.

Corte Cost., sent. 26 gennaio 1957, n. 12.

Corte Cost., sent. 13 luglio 1963, n. 132.

Corte Cost. sent. 7 dicembre 1964, n. 103.

Corte EDU, sent. 27 giugno 1968, *Wemhoff c. Germania*.

Corte Cost., sent. 9 luglio 1970, n.121.

Corte Cost., sent. 27 dicembre 1974, n. 287.

Corte EDU, sent. 21 febbraio 1975, *Golder c. Regno Unito*.

Corte EDU, sent. 8 giugno 1976, *Engel v The Netherlands*.

Corte Cost. sent. 3 agosto 1976, n. 215..

Corte Edu, sent. 28 giugno 1978, *Konig c. Repubblica Federale Tedesca*.

Corte Cost. sent. 24 novembre 1982, n. 196.

Corte Cost. sent. 13 febbraio 1985, n.41.

Corte di Giustizia, sent. 15 maggio 1986, C- 222/84, *Johnston*.

Corte Cost., sent, 16 ottobre 1986, n. 220.

Corte EDU, sent. 23 aprile 1987, *Erkner-Hofauer c. Austria*.

Com. trib. centrale, sent. 27 ottobre 1987, n. 7929.

Corte Cost. Ord. 10 dicembre 1987, n. 506;

Corte di Giustizia, sent. 24 marzo 1988, C 104/86.

Corte Cost. Ord. 23 febbraio 1989, n. 76.

Cass., sent., 19 gennaio 1990, n. 316.

Corte EDU, sent. 19 febbraio 1991, *Manzoni c. Italia*.

Corte EDU, sent. 27 novembre 1991, *Kemmache c. Francia*.

Corte cost. sent. 22 gennaio 1992 n. 24.

Corte Cost. sent. 25 marzo 1992, n. 124.

Corte cost. sent. 18 maggio 1992 n. 254.

Corte cost. sent. 18 maggio 1992 n. 255.

Corte Cost. Ord 8luglio 1992 n. 328;

Corte Cost. 8 luglio 1992, n. 328.

Corte EDU, sent. 12 maggio 1993, *Tolstoy Miloslavsky v UK*.

Corte Cost., ord. 1 giugno 1993, n. 262.

Corte EDU, sent. 24 febbraio 1994, *Bendenoun c. Francia*.

Corte Cost. sent. 15 settembre 1995, n. 432.

Cass., sent. 5 settembre 1996, n. 8089; e

Corte Cost. sent. 2 novembre 1996, n. 371.

Corte cost. sent. 2 novembre 1996, n. 371.

Corte Edu, sent. 17 dicembre 1996, *Vacher c. Francia*.

Corte EDU, sent. 17 dicembre 1996, *Saunders v UK*.

Corte Edu, sent. 18 febbraio 1997, *Niderost-Huber c. Svizzera*.

Cass., sent. 28 marzo 1997, n. 2808.

Corte EDU, sent. 29 agosto 1997, *AP and others v Switzerland*.

Corte cost. sent. 1 ottobre 1997, n. 307.

Corte EDU, sent. 27 ottobre 1997, *National and Provincial Building Society v United Kingdom*.

Corte Cost. Sent. 12 marzo 1998, n. 53.

Corte Cost., sent., 18 luglio 1998, n. 290.

Corte cost. sent. 18 luglio 1998, n. 290.

Corte Cost. Sentenza 14-24 luglio 1998 , n. 327 e sent. 10-25 luglio 2002, n. 393.

Corte Costituzionale, ord. 28 ottobre 1998, n. 368.
Corte di Giustizia sent. 17 dicembre 1998, C-185/95 P.
Cass, sent. 22 febbraio 1999, n. 1481,
Corte Cost. Ord. 18 marzo 1999, n. 77.
Corte cost. sent. 30 marzo 1999, n. 105.
Cass., sent. 7 aprile 1999, n. 3352.
Corte cost. sent. 18 maggio 1999, n.172.
Corte Cost. Sent. 17 giugno 1999, n. 241.
Corte Cost. Ord. 23 giugno 1999, n. 265.
Cass., sent. 23luglio 1999, n. 7964.
Corte EDU, sent. 5 ottobre 1999, *Gantzner*.
Corte Cost., sent., 15 ottobre 1999, n. 387.
Cass., sent. 22 dicembre 1999, n. 1442
Corte EDU, sent. 8 febbraio 2000, *Charalambos*.
Cass. sent. 8 maggio 2000, n. 5778
Cass., sent. 8 maggio 2000, n. 5776.
Corte Cost. Ord. 24 maggio 2000, n. 159.
Corte Cost., sent. 31 maggio 2000, n.165.
Corte Cost., ord. 19 giugno 2000, n. 217.
Corte Cost. Ord. 22 giugno 2000, n. 237.
Corte Cost. sent. 14 luglio 2000, n. 283.
Corte Edu, sent. 1 agosto 2000, C.P. e altri c. Francia.
Corte EDU, sent. 5 ottobre 2000, *Mennitto c. Italia*.
C. T. Reg. Umbria 24 ottobre 2000, n. 562.
Corte Cost. Ord. 3 novembre 2000, n. 465.
Cass., sent. 15 novembre 2000, n. 14774.
Cass., sent. 15 novembre 2000, n. 14774.¹
Cass., sentenze, 22 novembre 1999, n. 316 e 15 novembre 2000, n. 14774.

C. T. Reg. Milano 29 novembre 2000, n. 223.
Corte di Giustizia, sent. 13 dicembre 2000, C-39/00 P.
Corte cost. sent., 9 febbraio 2001, n. 9.
Corte EDU, sent. 3 maggio 2001, JB v Switzerland.
Corte Cost. Ord. 17 maggio 2001, n. 152.
Corte Cost. Ord. 28 maggio 2001, n. 167.
Corte cost. sent., 22 giugno 2001, n. 204.
EWCA, 3 luglio 2001, Han v Customs and Excise Commissioners.
Corte Cost. sent. 6 luglio 2001, n. 224.
Corte EDU, sent. 12 luglio 2001, sentenza *Ferrazzini c. Italia*.
Corte EDU, 12 luglio 2001, Ferrazzini C/ Italia.
Corte Cost., ord. 27 luglio 2001, n.325.
C.T.P. di Torino, sent. 3 settembre 2001, n. 71.
Corte Cost. Ord. 24 ottobre 2001, n. 343..
Cass. sent. 19 febbraio 2002, n. 2992.
Cass., sent. 25 marzo 2002, n. 4269.
Corte Cost. Ord. 18 luglio 2002, n. 367.
Corte EDU, sent. 23 luglio 2002, *Vastaberga Taxi Aktiebolag e Vulic c. Svezia*.
Corte di Giustizia, sent. 25 luglio 2002, C-50/00 P, *Union de Pequenos Agricultores/Consiglio*.
Corte Cost. Ord. 31 luglio 2002, n. 417.
Cass., sent. 14 agosto 2002, n.12210 e Corte di Cass., sent. 23 ottobre 2006, n. 22804.
Corte di Giustizia, sent. 15 ottobre 2002, C-238/99 P.
Corte EDU, sent. 28 novembre 2002, Lavents c. Lettonia.
Corte EDU, sent. 3 dicembre 2002, *Mieg De Boofzheim c. Francia*.
C.T.Reg. Campania, sent. 10 febbraio 2003, n. 87.
Corte EDU, sent. 13 febbraio 2003, *Louerat c. Francia*.

Cass., sent. 22 aprile 2003, n. 6407.

Corte EDU, sent. 2 giugno 2003, *Morel c. Francia*.

Corte EDU, sent. 1 luglio 2003, *Clinique Mozart Sarl c. Francia*.

Corte di Giustizia, sent. 10 luglio 2003, C-20/00 e C-64/00, *Booker Aquaculture*.

Corte EDU, sent. 2 settembre 2003, *Ardex s.a. c. Francia*.

Corte di Giustizia, sent. 11 settembre 2003, C-13/01, *Safalero*.

Corte di Giustizia, sent. 2 ottobre 2003, C-194/99 P.

Cass., sez. Trib., 5 novembre 2003, n. 16583.

Corte Cass., sent. 12 novembre 2003, n. 16987.

Corte EDU, sent. 16 dicembre 2003, *Faiore (no 2) c. Francia*.

Corte EDU, sent. 4 marzo 2004, *Silvester's Horeca Service*.

Corte di Giustizia, sent. 1 aprile 2004, C-263/02 P, *Commissione/Jégo-Quééré*.

C.T.Reg. Lazio, sent. 7 aprile 2004, n. 8.

Cass. sent. 17 giugno 2004, n. 11350.

Corte di Giustizia, sent. 13 luglio 2004, C-39/02.

Cass. sent. 27 settembre 2004, n. 17139.

Corte di Cass., sent. 1 ottobre 2004, n. 19695.

¹Corte Edu, sent. 19 ottobre 2004, *Makhfi c. Francia*.

Corte di Giustizia, sent. 11 novembre 2004, C-105/03.

Corte EDU, sent. 11 novembre 2004, n. 13381, *King v Walden*.

Corte di Giustizia, sent. 13 dicembre 2004 C446/03, *Marks & Spencer*.

Cass., sent. 28 gennaio 2005, n. 1791.

Cass., sent. 25 febbraio 2005, n. 7312.

Corte di Giustizia, sent. 19 aprile 2005, C-521/04 P (R), *Tillack*.

C. T. P. di Roma, sentenza 30 giugno 2005, n. 256.

Cass., SS.UU., sent. 10 agosto 2005, n. 16776.

Cass. sent. 28 settembre 2005, n. 18953.

Cass. sent. 30 settembre 2005, n. 17498.
Cass. sent. 30 settembre 2005, n. 17497.
Cass. sent. 25 ottobre 2005, n. 20675.
Cass., sez. Trib. 2 novembre 2005, n. 21268.
Cass. sent. 8 novembre 2005, n. 21653.
Corte Cost., ord. 1 febbraio 2006, n. 34.
Corte Cost., ord. 1 febbraio 2006, n. 35.
Cass., sent., 10 febbraio 2006, n. 2940.
Corte Cass. Sent. 22 febbraio 2006, n. 3444.
Corte Cost., ord. 10 marzo 2006, n. 94.
Corte Cost. ord., 10 marzo 2006, n. 94.
Corte di Giustizia, sent. 6 aprile 2006, T-309/93, *Camos Grau/Commissione*.
Corte di Cass. sent. 7 maggio 2006, n. 11163/06.
Cass. 18 maggio 2006, n. 21233
Cass. SS. UU. sent. 16 giugno 2006, n. 13916.
Corte di Giustizia sent. 21 settembre 2006, C-105/04 P.
Cass., sent. 29 settembre 2006, n. 21233.
Cass. sent. 29 settembre 2006, n.21233.
Cass., sent., 13 novembre 2006, n. 24200.
Corte di Giustizia, sent. 16 novembre 2006, C-523/04, *Commissione/Paesi Bassi*.
Corte E.D.U., 23 novembre 2006, *Jussila v. Finland*.
Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussilia v Finlandia*
Cass. sent. 4 dicembre 2006, n. 25681.
Corte di Giustizia, sent. 12 dicembre 2006, T-228/02, *Organisation des Modjahedines du peuple d'Iran/Consiglio*.
Corte Cost., ord. 19 dicembre 2006, n. 427.
Cass. Sent. 15 gennaio 2007, n. 703.

Corte di Giustizia, sent., 25 gennaio 2007, *Sumitomo*, C-403/04 P.
Corte di Giustizia, sent. 13 marzo 2007, C-432/05, *Unibet*.
Cass., SS.UU., sent. 27 marzo 2007, n. 7388;
Corte cost., ord. 5 aprile 2007, n. 119
Cass., sent. 16 maggio 2007, n. 11221.
Cass. sent. 15 giugno 2007, n. 14012.
Cass. sent. 23 luglio 2007, n. 16260.
Cass. sent. 23 luglio 2007, 16258.
Cass., sent. 24 luglio 2007, n. 16293.
Cass., sent. 9 agosto 2007 n. 17526.
Cass., sent. 8 ottobre 2007, n. 21045.
Cass., sent. 8 ottobre 2007, n. 21045.
Corte Cost., ord. 23 novembre 2007, n. 395.
Corte Cost., sent. 14 marzo 2008, n. 64.
Cass. sentt. 11 aprile 2008, n. 9610;
Cass., sent. 16 aprile 2008, n. 9919;
Cass., sent., 21 aprile 2008, n. 10261.
Cass., sent. 5 giugno 2008, n.14831.
Cass. 15 luglio 2008, n. 19367.
Cass. sent. 15 luglio 2008, n. 19367.
Cass., sent. 13 marzo 2009, n.6118;
Cass, ord. 11 maggio 2009 n.10672.
Corte cost. sent., 4 dicembre 2009 n. 317.
Cass., sent, 9 dicembre 2009, n. 25713;
Cass., sent. 15 gennaio 2010, n. 587;
Corte di Giustizia, ord. 19 gennaio 2010, C-555/07, *Küçükdeveci*.
Cass., sent. 27 gennaio 2010, n. 1650.
Corte di Gistizia, ord. 4 marzo 2010, C-578/08, *Chakroun*.

Cass., sent. 12 maggio 2010, n. 11457.

Cass., sent. 19 maggio 2010, n. 12447

Corte di Giustizia, ord. 1 luglio 2010, C-407/08 P, *Knauf Gips c. Commissione*.

Cass., sent. 3 novembre 2010, n. 22377

Cass., Ord. 17 novembre 2010, n.23249.

Cass., ord. 17 novembre 2010, n. 23250.

Cass., sent. 11 febbraio 2011, n. 3326.

Cass., sent. 11 maggio 2012, n 7344.

Cass. sent. 27 marzo 2013, n. 7707.